



Стопански
факултет

Социално- икономическа анализи

Книга 2/2024 (25)

DOI: 10.54664/OGCY4471

Росен Колев*

СРАВНИТЕЛЕН АНАЛИЗ НА ИНСТРУМЕНТАРИУМА НА УПРАВЛЕНСКОТО И СТРАТЕГИЧЕСКОТО УПРАВЛЕНСКО СЧЕТОВОДСТВО

Rosen Kolev

COMPARATIVE ANALYSIS OF THE TOOLS OF MANAGEMENT AND STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING

Abstract: The applicability of scientific disciplines in the practical activity of economic agents is fundamental for their existence and affirmation. It is manifested by the toolkit and its importance for improving the organization of the activity and economic indicators. In the present scientific development, two disciplines are presented, which are both interconnected and conceptually different because of the approach in the processing of economic information. The basis of these approaches are, on the one hand, the strategic view, and on the other hand, the tactical and operational possibilities of the information presented to the management in the economic entity.

Keyword: management accounting, strategy management accounting, technique, digitalization, management.

1. Въведение

Икономическата дейност през последните години се превръща в предизвикателство заради непрестанно възникващите рискове в националната, европейската и световна икономика. Изработването на управленски решения в среда на множествени кризи изисква правилен и ефективен подход. Научните дисциплини стратегическо управленско счетоводство и управленско счетоводство са в основата на създаването на управленска информация и изработването на стратегически, тактически и оперативни решения. Научно значимо е да се разграничат двете дисциплини и да се характеризират общите черти и различията в инструментариума им. Превръщането първо в научна дисциплина, а след това в практическа дейност е често срещания път за развитието на науката, но в счетоводството много често икономическите дейности и практиката предизвикват развитие в теорията. Следвайки историческия подход така се обособява счетоводството като научна дисциплина, през 50-те години на XX век се появява управленското счетоводство и през 80-те години на същия век се появява и стратегическото управленско счетоводство. Инструментариумът и

* **Росен Колев** – асистент, доктор по счетоводство, катедра „Финанси и счетоводство“, Стопански факултет, ВТУ „Св. св. Кирил и Методий“, e-mail: r.kolev@ts.uni-vt.bg

факторът време за изработваните решения са тези, които разделят едната от другата двете научни дисциплини. Тяхното взаимодействие при „стратегическото управленско счетоводство се изразява в сливането на стратегическите бизнес цели с управленската счетоводна информация, за да осигури модел, който да подпомага ръководството при вземането на бизнес решения“¹.

Изследователски методи, цел, предмет, обект и ограничения на научната разработка

Разработката представя като свой обект инструментариума на стратегическото управленско счетоводство и управленското счетоводство. Като предмет е представен сравнителен анализ между двата инструментариума и като цел студията обособява разграничаване на научните дисциплини на база инструментариума и значението му за дейността на икономическите дейности.

Изследователските методи, които са използвани в научната разработка са: критичен анализ на литературата свързана със същността и инструментариума на стратегическото управленско счетоводство и управленското счетоводство; синтез на изследователските мнения; дискриптивен метод, чрез който да се дефинират основните различия и съвпадения, за да се установи възможността за прилагането им в икономика. Ограничението на разработката е свързано с представянето на изследваните обекти в научната литература.

Изложение

1. Същност и значение на стратегическото управленско счетоводство и управленското счетоводство

1.1. Управленско счетоводство

Чрез историческия подход първо се изяснява същността и значение на управленското счетоводство. То основополагащо за развитието на създаването на допълнителна информация потребявана от мениджмънта да предприятието. Значимо е изясняването на същността, защото там се открояват и недостатъците му, което определя създаването на стратегическото управленско счетоводство. Според счетоводната асоциация на САЩ (NAA) управленското счетоводство е: „процесът на идентифициране, измерване, натрупване, анализ, подготовка, тълкуване и съобщаване на финансова информация, използвана от ръководството за планиране, оценка и контрол в рамките на една организация и за осигуряване на подходящо използване и отчетност за нейните ресурси“². Друго становище, което е значимо е на института по управленско счетоводство (IMA): „Управленското счетоводство е професия, която включва партньорство при вземане на управленски решения, разработване на системи за планиране и управление на изпълнението и предоставяне на експертен опит във финансовото отчитане и контрол, за да се подпомогне ръководството при формулирането и прилагането на стратегията на организацията“³. Представените становища целят определянето на управленското счетоводство и неговото място в цялостния счетоводен процес. Критичен анализ на мненията показва, че концептуално двете нямат разлика, основен това че първото характеризира управленското счетоводство като дейност, а второто представя как счетоводителят прилага управленското счетоводство.

Изследователите разглеждат управленското счетоводство по следния начин: Colin Drury пише: „Целта на управленското счетоводство е да подготви подходяща финансова информация за служителите в предприятието, която им е необходима, за да вземат правилни решения, за да планират, контролират и регулират.“⁴ Последното мнение, което се изследва за същността на управленското счетоводство е на Исаев: „фокусирано предимно върху вътрешни потребители на

¹ Павлова, М. (2019). Стратегическо управленско счетоводство – състояние, проблеми и перспективи, Социално-икономически анализи, брой 1, том 15, УИ „Св. св. Кирил и Методий“ – Велико Търново, с. 96.

² NAA. (1981). National Association of Accountants, „MAP committee promulgates definition of management accounting“ Management accounting, Jan, p. 58–59.

³ IMA. (2008). “Definition of Management Accounting” Institute of Management Accountants, p. 1.

⁴ Друри, К. (1994). Введение в управленски и производствени учет, Аудит, Юнити, с. 560.

икономическа информация, то може да се определи като процес на идентифициране, измерване, натрупване, анализиране, подготовка, тълкуване и предоставяне на финансова, производствена, маркетингова и друга информация, на базата на която оперативна, тактическа и стратегическа информация решения⁵. Изследователите акцентират върху целта и специфичните страни на управленското счетоводство и дефинират различни отличителни черти спрямо другите счетоводни направления.

Като критичен анализ и обобщение на четирите становища свързани с управленското счетоводство може да се каже, че то е ориентирано към вътрешните потребители на информация, най-често мениджърите, чрез специфичен инструментариум обработва информацията за вземането на различен вид решения с цел постигане на възложените задачи пред икономическите структури.

1.2. Стратегическо управленско счетоводство

В голяма част от научните разработки свързани с изясняване на същността на стратегическото управленско счетоводство се използва становището на Симъндс, защото е първият написал научна разработка свързана с него. Той смята, че тази научна дисциплина представлява „Стратегическото управленско счетоводство е инструмент, който подпомагат предоставянето и анализирането на управленски счетоводни данни за компания и нейните конкуренти с цел създаване и наблюдение на бизнес стратегия“⁶. Друго становище изразява и Друри: „стратегическото управленско счетоводство предоставя информация за пазарните перспективи на съществуващите продукти, за жизнения цикъл на продукта и за продуктовото портфолио, за идентифициране на предимствата на компанията в сравнение с конкурентите и за улесняване на по-ефективни финансови стратегически решения в рамките на системата за отчитане на разходите“⁷. И двете мнения, които са представяни открояват редица основни черти на стратегическото управленско счетоводство, което предоставя нов поглед над анализирането на счетоводна информация за целите на мениджмънта. Наблюдава се разширяване на полето на анализите и процесите, които се изследват за изграждането на дългосрочни решения. Задълбочава се значението на продукта и неговият жизнен цикъл като основа за функциониране на икономическите субекти.

Мария Павлова обобщава три основни направления и полета на изследване, които стратегическото управленско счетоводство изгражда като разлика от традиционното управленско счетоводство. Опитът за повишаване на качеството на управленската счетоводна информация води до отваряне към *външната среда*, появата на потребност от събиране, обработване и адаптиране за управленските цели на все повече *нефинансова информация* и третият основен елемент е все по-широка *ориентация към бъдещето*⁸.

За изграждането на същността на научната дисциплина е задължително да се каже, че редица автори, които пишат за управленското счетоводство не определят стратегическото управленско счетоводство като самостоятелно обособена дисциплина. Хорнгрен определя това ново направление като стратегически анализ, който показва как да се комбинира по най-добър начин производствените ресурси, като по този начин се отговаря на редица въпроси, свързани с развитието на предприятието⁹. Друг именит автор, който не определя обособяването на нова научна дисциплина е Палий, той счита, че това са стратегически разходи за дейности, които са свързани с радикални изменения в обема на производство, методи на производство, конкурентоспособността и т.н., като

⁵ **Исаев, Д. В., Т. К. Кравченко** (2006). информационные технологии управленческого учета. Москва, с. 16.

⁶ **Simmonds, K.** (1981). Strategy management accounting, Management accounting, 59, p. 26.

⁷ **Друри, К.** (1998). Введение в управленский и производственный учет, Аудит, Юнити, с. 783.

⁸ **Павлова, М.** (2019). Състояние и перспективи на управленските счетоводни практики, Икономически хоризонти 21-Финансово-счетоводни перспективи, УИ „Св. св. Кирил и Методий“, Велико Търново, с. 7.

⁹ **Horngren, Ch., Foster, G., Datar S.** (1997). Cost accounting: A managerial emphasis 9 ed., Prentice-Hall International, 1012 p.

те са в основата за развитието на бизнеса¹⁰. От представените мнения се наблюдава следното, авторите не отричат развитието на управленското счетоводство, но представят новите направления като отделни специфични черти на традиционното управленско счетоводство. Тези черти, обаче не са характерни за дейността на управленското счетоводство и това тласка развитието на новата научна дисциплина и обособяването на стратегическото управленско счетоводство. Съществуват и автори, които наричат съществуването на стратегическото управленско счетоводство като „парадокс“. Бил Никсън счита, че: „съществува вътрешно противоречие между очевидния спад на стратегическото управленско счетоводство и устойчивия растеж на броя на понятията, моделите, инструментите, теоретичните перспективи, дисциплините, академичните и професионалните списания и консултантските практики, в областта на стратегическия мениджмънт“¹¹. Заедно с Лангфилд-Смит застъпват тезата, че интересът и методите, които представя научната дисциплина не носят положителни страни на организациите, които ги използват. Развитието на стратегическото управленско счетоводство е спряло и още след края на 90-те години то е престанало да е възможност за развитието на икономическите субекти. Критичните мнения сред авторите се опровергават от изследванията, които се публикуват от Guilding(2000), Cinquini, L., Tenucci, A.(2007). Cadez, S., Guilding, C.(2008), Juras, A.(2014), Petr Petera & Libuše Šoljaková(2020), Dang et. Al(2021), Khan, R.(2023)¹². Всички те показват използването на методите/инструментариума на стратегическото управленско счетоводство на различни места по света. През последните години дори може да се обособи тенденция за повишаване интереса на научната дисциплина и обособяването на нови подходи, чрез които тя спомага за създаването на информация за вземането на дългосрочни управленски решения. Насочеността към външната среда и изследването на възможностите за контролирането на пазарните условия с изследване на конкурентите поставя основата на икономическо развитие на компаниите.

Като последен аргумент за съществуването и значимостта на стратегическото управленско счетоводство за дейността на икономическите субекти може да се покаже развитието на методи му. В българската научна литература такъв преглед прави Мария Павлова¹³ и посоченият инструментариум, които използват в различните страни по света се свежда до 17, но последните изследвания¹⁴ показват, че те са се увеличили до 26. Това се обуславя от обективното търсене на нови методи, които да помагат за създаването на допълнителна аналитична информация за вземането на управленски решения.

¹⁰ Палий, В. Ф., Вил, Р. В. (1997). Управленский учет, Инфра-М, 447 с.

¹¹ Nixon, B. (2012). The paradox of strategic management accounting. // Management Accounting Research 23, 229–244, p. 229.

¹² Guilding, C., Cravens, K. S., Tayles, M. (2000) An international comparison of strategic management accounting practices. // Management Accounting Research 11 (1), 113–135; Cinquini, L., Tenucci, A. (2007) Is the adoption of strategic management accounting techniques really ‘strategy-driven’? // Evidence from a survey. Conference Paper, Cost and Performance in Services and Operations, Trento, IT, June 18–20; Cadez, S., Guilding, C. (2008) An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. // Accounting, Organizations and Society 33 (7–8), 836–863, Juras A. (2014) Strategic management accounting – What is the current state of the concept? Economy Transdisciplinarity Cognition, 17 (2), 76–83. P. 79, Petr Petera & Libuše Šoljaková (2020) Use of strategic management accounting techniques by companies in the Czech Republic, Economic Research-Ekonomska Istraživanja, 33:1, 46–67, OI:10.1080/1331677X.2019.1697719, Khan, R. (2 May 2023 r.). *Mastering the Art of Management Accounting: A Strategic Guide to Financial Success*. Извлечено от LinkedIn.com: <https://www.linkedin.com/pulse/mastering-art-management-accounting-strategic-guide-financial-khan/>, Dang, L. A., Le, T. M. H., Le, T. H. & Pham, T. B. T. (2021). The effect of strategic management accounting on business performance of sugar enterprises in Vietnam, Accounting Journal, Vol 7, issue 1, pp 1085–1094.

¹³ Павлова, М. (2019) Състояние и перспективи на управленските счетоводни практики, Икономически хоризонти 21-Финансово-счетоводни перспективи, УИ „Св. св. Кирил и Методий“, Велико Търново, стр. 7–27.

¹⁴ Duçi, E. (2024) strategic management accounting (sma) – evolution, techniques and application in the large enterprises in albania, dissertation, UNWE, p. A-4.

В следните редове се представя специфичните черти, които обособяват новата научна дисциплина. Каверина обособява следните приноси на стратегическото управленско счетоводство:

– Специфична класификация на разходите; – относителни разходи, които представляват разходите на компанията в сравнение с разходите на конкурентите

– Анализ на веригата на стойността; – метод за класифициране добиването на суровини, през производството до крайни потребители по стратегически важни икономически дейности, предназначен да разбере източниците на разходи и източниците на диференциация

– Рентабилност на доставчици и купувачи; – тази характеристика е пряко свързана с анализ на веригата на стойността, като в основата на този принос е изграждането на дългосрочни договори за покупката на ресурси и потреблението на продукцията с цел повишаване на рентабилността

– Калкулиране в стратегическото управленско счетоводство – Тази система се основава на идеята, че крайният продукт и свързаните с него разходи се формират от набор от физически ресурси, както и последователността на **интервенциите** в този ключов ресурс и разходите за време, свързани с поддържането на частично формиран продукт – работа в прогрес¹⁵.

Именно тези приноси на стратегическото управленско счетоводство показват обособяването му като новата научна дисциплина. Характеристиките на четирите направления са отвъд всички функции и задачи, които изпълнява традиционното управленско счетоводство. Авторът не влиза в задочен спор с Хорнгрен, Палий и т.н., но прави опит да докаже редица специфични черти, които са нов път за развитие пред възможностите за анализиране на дейността на предприятието и създаване на стратегически решения с поглед към бъдещето. Това спомага предприятието както да е предвидим и конкурентен партньор, така и значим икономически субект с добри показатели за дейността.

От научна гледна точка е важно да се представи и едно ново направление на стратегическото управленско счетоводство, а именно ориентацията му към рискът. Развитието на ориентирано към риска стратегическо управленско счетоводство ще помогне да се идентифицират и предскажат потенциални рискове, което ще помогне да се вземат ефективни решения, да се избегнат негативни последици и да се подготвят за тях своевременно. Стратегическото управленско счетоводство, ориентирано към риска, ще гарантира, че стратегическите цели, бюджети и планове са приведени в съответствие с мерките за управление на риска, което ще помогне за повишаване на устойчивостта и конкурентоспособността на предприятието¹⁶.

Теодора Рупска споделя следното мнение: „Някои от тях са свързани с външната среда на предприятието. Ако една компания не е в състояние да управлява стратегическите рискове във външната среда, тя може да не постигне своите стратегически цели. Те представляват най-голямата заплаха за провала на постигането на стратегията. За да ги управлява успешно ръководството, то се нуждае от достоверна информация, характеризираща ги и анализи, представящи същността им“¹⁷.

В настоящите икономически условия рискът е основен фактор за производствените процеси в редица икономически сектори. Това се обуславя от военните действия на територията на Украйна, санкциите наложени на Руската федерация, която редица години е основен доставчик на суровини и ресурси в Европейския съюз и наскоро отминалата Ковид-19 криза. В основата на концепцията за ориентираното към риска стратегическо управленско счетоводство е изграждането на дългосрочни цели, които да избегнат редица рискове, за да се постигат очакваните резултати от управлението на предприятието. Това отново доказва, че това счетоводство притежава специфични черти неприсъщи на управленското, финансовото, екологичното счетоводство и т.н.

¹⁵ Каверина, О. Д. (2004) Управленский учет – системы, методы, процедуры, Москва, „Финанси и статистика“, 235–242 с.

¹⁶ O. Fomina et al. (2023) Risk-oriented strategic management accounting in Ukraine, Business: Theory and Practice, ISSN 1648-0627, Volume 24 Issue 2: 533–543, p. 533, <https://doi.org/10.3846/btp.2023.18951>

¹⁷ Rupska, T. (2022, 18–19 May). The role of strategic management accounting in external strategic risk management. In 25th International Scientific Conference “Solving crisis situations in a specific environment”. Faculty of Safety Engineering UNIZA, Žilina, Slovakia. <https://www.researchgate.net/publication/361099360>, p. 499.

Защо е необходимо да се сравнява инструментариума на две научно обособени дисциплини? Knott определя стратегическите инструменти като „пълния набор от концепции, идеи, техники и подходи, които структурират или влияят на стратегическото мислене, вземането на стратегически решения и дейността по изпълнение на стратегията“¹⁸. Именно тази характеристика показва диференциацията между дисциплините. Това е база за изграждане на специфичните черти и основа за развиването на същите научни дисциплини. Всичко написано до тук е възможно да се представи и в таблична форма, като една от класическите фигури е на Wilson:

Таблица 1. Характеристика на управленското счетоводство и стратегическото управленско счетоводство

Характеристика на стратегическото управленско счетоводство	Характеристика на управленското счетоводство
Ориентация към бъдещето	Историческо
Свързана организация	Отделна организация
Многократно	Отделен период
Поредица, модел	Конкретно решение
Поглед извън	Поглед навътре
Фокус върху конкуренцията	Фокус върху производството
Възможности	Съществуващи дейности
Проактивно	Реактивно
Непрограмирано	Програмирано
Приема връзки	Пренебрегва връзки
Ориентирано към информация	Ориентирано към данни
Неограничавано от съществуващи системи	Основано на съществуващи системи
Променя традициите	Изградено на базата на традиции

Източник: *Wilson*¹⁹

Таблица 1 обхваща всички характеристики на двете научни дисциплини и откроява в пълна степен разликите им. Целта на научната разработка е да сравни инструментариума на управленското и стратегическото управленско счетоводство и затова не се разглежда и анализира информацията в детайли.

2. Инструментариум на управленското счетоводство

Точката от разработката е използвана от доклад на същия автор, като е развита и допълнена с цел използването на информацията за изграждане на студията. В следващите редове на настоящата научна разработка е направен опит да се обособят групи, да се открие тяхното значение и какви възможности предоставят на икономическите субекти при множествени кризи. Открояват се 4 основни групи, като възможност за създаване на различна по вид информация:

- Класифициране на разходите за целите на управленското счетоводство;
- Модели за калкулиране на себестойността – традиционни и прогресивни;
- Анализи на данни и отклонения от дейността на предприятието;
- Бюджетиране.

При така представените групи първо е обособена групата за класифициране на разходите за целите на управленското счетоводство. Класифицирането на разходите е първо поради технологичните процеси, защото това е в основата на калкулирането, анализирането и бюджетирането. Така представената група е част от по-голяма група за класифициране на разходите, като според

¹⁸ Knott, P. J. (2006). A typology of strategy tool applications. *Management Decision*, 44(8), 1090–1105, p. 1091, <https://doi.org/10.1108/00251740610690630>

¹⁹ 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: p. 163.

Росица Симеонова се „определя две направления: традиционни класификации на разходите и класификации на разходите, използвани за целите на управлението“²⁰. За целите на управлението или за целите на управленското счетоводство се обособяват три основни подгрупи, които Мария Павлов организира по следния начин: „за целите на калкулирането, за изготвянето на информация за оперативните, тактическите и стратегическите решения и за целите на контрола“²¹.

Значението на тези подгрупи е да се детайлизира информацията и при класифицирането на конкретен разход към дадена група да се обособи значението му за управлението на икономическия субект. Въпросът за класифицирането на разходите и конкретните разходи за всяка една от посочените групи е разгледан обширно от Анита Атанасова като тя формира следните видове разходи: за калкулирането – според икономическото съдържание, разходи за продукта, разходи по фази на стопанския процес, връзката на разходите с материалите, според времето на възникване, във връзка с обема и т.н.; за втората подгрупа – в зависимост от значението им и връзката за вземане на управленски решения, според връзката с обема на произвежданата продукция и услуги, възможността да се планират, способността на разходите да допринесат за достигане на поставените цели и т.н. и последната подгрупа – според състава на разходите, възможността да се контролират при различни нива, фазите на възпроизводствени процес и центрове на отговорност²².

Възможностите, които предоставя на предприятията при множествени кризи това разделяне на разходите на групи и подгрупи за целите на управленското счетоводство е възможността да се определи значението на всеки извършен разход. Така се постига ефективност на разходите, защото обвързването на разходи и постигнатите резултати от него е основополагащо при управлението на процесите.

За втората група на инструментариума на управленското счетоводство са посочени по-горе моделите за калкулиране на себестойността – традиционни и прогресивни. Бе споменато, че е невъзможно прилагането на калкулирането на себестойността без предварително да се класифицират разходите като това може да се извърши както от финансовото счетоводство, така и от управленското счетоводство. В тази група отново се среща разделянето на традиционни и прогресивни. Традиционните методи за калкулиране на разходите са поръчков и попроцесен (еднофазен, безполуфабрикатен и полуфабрикатен методи). Не са представени редица допълнителни характеристики на тези методи, тъй като са изследвани в десетки научни разработки и значимостта им е откроявана многократно. От наименованието може да се заключи, че те са често срещани и се изграждат като системи много преди прогресивните. За прогресивни се считат методите, които създават различна организация за класификация на разходите от традиционните и са: калкулиране по дейности (activity-based-costing), калкулиране по непълни разходи (direct costing), калкулиране на стандартна (нормативна) себестойност (Standard costing) и др. Всеки един от тези методи може да има разновидност, която е пряко свързана с производствената дейност, оказването на услугите и т.н. „Развитието на технологията в отделните производствени дейности, автоматизацията на производството, разширяването на номенклатурата на производствените дейности налага търсенето на нови решения на проблема за разпределение на непреките разходи.“²³.

Възможностите на тази група свързана с инструментариума на управленското счетоводство е избор на конкретен метод за калкулиране на себестойност в зависимост от дейността на икономическия субект. Това допринася за прецизност при определяне на себестойността на продукцията, с което предприятията оценяват възможността за търговски взаимоотношения. Прогресивните методи, като например, калкулирането по дейности предоставя възможност да се

²⁰ Симеонова, Р. (2005). *Калкулацията – инструмент за управление на разходите*. Свищов: Академично издателство „Ценов“ – гр. Свищов, с. 38.

²¹ Павлова, М. (2010). *Управленско счетоводство – оценка и анализ на дейността*. Велико Търново: ЛБМ Инвест, с. 35.

²² Атанасова, А. (2021). *Управленско счетоводство*. Варна: Издателство „Наука и икономика“ ИУ – Варна, с. 77–124.

²³ Симеонова, Р. (2005). *Калкулацията – инструмент за управление на разходите*. Свищов: Академично издателство „Ценов“ – гр. Свищов, с. 117.

определи колко струва всяка една дейност от производствения процес и дали е рентабилно да се извършва в предприятието.

Предпоследната група от възможните инструменти на управленското счетоводство е свързан с анализи на данни от дейността и на отклоненията по предварително зададени отчетни показатели. Наблюдават се следните разновидности: „Анализ на отклоненията, анализ на маржа на приноса, анализ по дейности (ABC analysis), анализ разходи – обем – печалба (CVP), сравнителен анализ, анализ на съотношението, анализ на критичната точка, анализ на паричните потоци, анализ на тенденциите, анализ на чувствителността, анализ на веригата на стойността, анализ на страничните продукти/услуги“²⁴ (Khan, 2023).

В научната разработка за всеки един от посочените анализи се прави опит да се представи същността за изясняване на значението му. Анализ на отклоненията – сравняване на реалните финансови постижения с предварително планираните по бюджет, за да се идентифицират проблемните области, в които се наблюдава отклонения; анализ на маржа на приноса – предоставя данни за приноса на всеки един продукт в печалбата/загубата от реализацията на продукцията/услугите; анализ по дейности – анализира разходите в всички конкретни дейности в предприятието; анализ разходи – обем – печалба – включва анализиране на връзката между разходите на икономическия субект, обема на продажбите(производството) и реализирания финансов резултат; сравнителен анализ – той е насочен към сравняването с останалите конкуренти на пазара и стандартите зададени от сектора; анализ на съотношението – изчислява коефициенти за съотношението на различни финансови показатели; анализ на критичната точка – включва анализ на момента, в който общите приходи достигат нивата на общите разходи; анализ на паричните потоци – следи входящите и изходящите парични потоци и възможността за разплащане; анализ на чувствителността – установява как променливите фактори като ценообразуване и т.н. влияят на финансовите показатели на компанията; анализ на тенденциите – анализира данни от предходни периоди за открояване на тенденции; анализ на веригата на стойността – изследва добавената стойност по веригата в предприятието и къде може да се увеличи чрез оптимизиране на разходите; анализ на страничните продукти/услуги – анализира стойността и значението в печалбата на допълнителните продукти. Сред посочените разновидности може да се открие „CVP анализът е един от най-важните и същевременно един от най-простите аналитични инструменти в управленското счетоводство.“²⁵. Той е най-често срещан и използван, като може и това да се обуславя от достъпните показатели за неговото прилагане.

Възможностите на всички анализи за преодоляването на множествените кризи са в няколко направления: Първото – анализиране на разходите и тяхното значение за дейността и възможността за оптимизиране и получаване на по-висока добавена стойност. Второ – анализиране на финансови данни (често от финансовите отчети) за зависимостите между факторите, влияещи на дейността на компанията. Трето – анализиране на мястото на предприятието сред конкурентите и значението им за дадения пазар. Тези възможности дават основа за изграждането на стратегия за преодоляване на кризи и множеството представени анализи характеризират всички отделни компоненти в предприятието.

Последната група е свързана с бюджетирането. Тази група се обособява, защото е все по-важна и прилагана в дейността на икономическите субекти. „Бюджетът е подробен план, с който се определят в парично изражение приходите и разходите по отношение на бъдещ период от време. Той се изготвя преди този период и се основава на договорените цели заедно с планираната стратегия за постигането на тези цели“²⁶. Самият процес по бюджетиране се определя като „плани-

²⁴ Khan, R. (2 May 2023 г.). *Mastering the Art of Management Accounting: A Strategic Guide to Financial Success*. Извлечено от LinkedIn.com: <https://www.linkedin.com/pulse/mastering-art-management-accounting-strategic-guide-financial-khan/>

²⁵ Charles T. Horngren, George Foster, Srikant M. Datar. (1994). *Cost accounting: A managerial emphasis*. Hoboken, New Jersey: Prentice Hall.

²⁶ Weetman, P. (2006). *Financial and management accountig: An Introduction. 4 edition*. Harlow: Pearson, p. 563.

ране на дейността за следващата година. Резултатът от бюджетирането са различните видове бюджети²⁷. Бюджетирането като дейност е сред сложните като предварително се изисква спазване на принципи, задачи, цели и т.н. за постигането на определените цели и точното планиране. Според Мария Павлова съществуват няколко подхода при изграждането на бюджетите : „прирастно бюджетирание, бюджетирание на нулева база, бюджетирание на база дейности, бюджети по зададени параметри и кайзен бюджетирание“²⁸. То се счита за краткосрочно планиране на дейността и е отделено в група, тъй като предоставя цялостна визия за определен период. Всяка от посочените групи се концентрира върху частното, конкретен проблем за решаване, докато тук се наблюдава използването на индукция. Първо се изграждат бюджети по дейности и след това голям бюджет за цялото предприятие.

Възможностите за прилагане на бюджетирането са значими поради необходимостта за изграждане на стратегия за дейността през следващия отчетен период на база очакваните показатели. Така се предоставя възможността за вземане на управленски решения, които предхождат определени събития.

3. Инструментариум на стратегическото управленско счетоводство

За инструментариума Juras пише, „когато става въпрос за техники, които се използват или предлагат за използване за стратегическо управленско счетоводство, също поради отсъствие на общоприета концептуална рамка, има голям списък и предложения за различни счетоводни техники, които имат стратегически фокус“²⁹. Именно поради тази причина е значимо да се изследва същността и принципите на инструментариума на стратегическото управленско счетоводство. Тази теза се допълва и от Petera и Šoljakova „Възможно е да се обобща, че знанията за прилагането на стратегическото управленско счетоводство и неговите техники в световен мащаб са непълни, а също и знанията за въздействието на различни условни променливи върху степента на използване му са оскъдни и неубедителни. Ето защо е важно да се изследват по-задълбочено тези въпроси и да се допринесе за разработването на по-стабилна и практически приложима теория“³⁰. Значимо е да се определи и целите за интегриране на техниките – „Интегрирането на техники на стратегическото управленско счетоводство може да цели реализирането на по-висока печалба като следствие от постигане на конкурентно преимущество в условията на силна конкуренция“³¹. В следващите редове се прави опит да се изяснят същността на инструментариума и значението му за дейността на икономическите субекти.

Cadez и Guilding групират инструментариума по следния начин: „що се отнася до петте групи инструменти за стратегическо управленско счетоводство, които са отделени, които ще улеснят правилния избор на кореспондиращи инструменти във всяка от тях: 1) счетоводство на разходите; 2) планиране, мониторинг и оценка на ефективността; 3) вземане на стратегически решения; 4) счетоводство на конкурентите; 5) клиентско счетоводство, което ще позволи да се формира икономическа основа за вземане на конкурентни управленски решения.“³²

²⁷ **Брезоева, Б. Мусов М.** (2020). *Управленско счетоводство*. София: Издателски комплекс – УНСС, с. 261.

²⁸ **Павлова, М.** (2010). *Управленско счетоводство - оценка и анализ на дейността*. Велико Търново: ЛБМ Инвест, с. 182–184.

²⁹ **Juras A.** (2014) Strategic management accounting – What is the current state of the concept? *EconomyTransdisciplinarity Cognition*, v. 17 (2) , 76–83. P.79, https://www.ugb.ro/etc/etc2014no2/13_Juras_A.pdf

³⁰ **Petr Petera & Libuše Šoljaková** (2020) Use of strategic management accounting techniques by companies in the Czech Republic, *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, 33:1, 46–67, DOI: 10.1080/1331677X.2019.1697719

³¹ **Петрова, Райна** (2016) *THE TARGET CALCULATION IN THE CONTEXT OF STRATEGIC MANAGEMENT OF THE COMMERCIAL BANKS – APPLIED ASPECTS*, *IOSR Journal of Business and Management (IOSR-JBM)*, e-ISSN : 2278-487X, p-ISSN :2319-7668, Volume 18, Issue 11, p. 66.

³² **Cadez S., Guilding C.** (2008) An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategicmanagement accounting. *Accounting, Organizations and Society*, v. 33 (7–8) , 836–863. doi:10.1016/j.aos.2008.01.003, p. 838–839.

Направеното групиране е използвано в теорията за стратегическото управленско счетоводство и са формирани 5 групи на техники, които се съсредоточават върху дейности, които изграждат дългосрочни решения в дейността на предприятията. Наблюдава се формирането на групи, които изследват както в дейността на предприятието, така и изграждат стратегия извън предприятието на база конкурентите. Последното може да бъде отложено като значимо разлика между инструментариума на традиционното и стратегическото управленско счетоводство. За целите на изследването се представят и по – диференцирано всяка една от групите на техниките на стратегическото управленско счетоводство.

Счетоводство на разходите – Изчисляване на себестойността на продуктите по вид дейност, Изчисляване на жизнения цикъл на продукта, Изчисление на базата на качество, „Целева себестойност“, Изчисление на веригата на базата на стойност;

1. Планиране, мониторинг и оценка на ефективността – Бенчмаркинг, Интегрирана оценка на ефективността / Balanced Scorecard; Непрестанен мониторинг;

2. Вземане на управленски решения – Strategic cost accounting (стратегическо управление на разходите), Strategic pricing, Brand rating (бюджетиране и мониторинг);

3. Счетоводство на конкурентите – Очаквани разходи на конкурентите, Мониторинг на позициите на конкурентите, Оценка на представянето на конкурентите;

4. Счетоводство на клиенти – Анализ на рентабилността / клиентските разходи, Анализ на рентабилността на клиентите в реално време, Оценка на клиентите;

5. Счетоводство на доставчиците – Мониторинг на позициите на доставчиците, Оценка на представянето на доставчиците, Оценка на доставките на пазара и каналите за разпространение на ресурси³³.

Първата група е свързана с използването на разходите, като част от показателите, които се използват при създаването на информация за мениджмънта на предприятието. Наблюдава се и съвпадането на техниката калкулиране на себестойност на база дейности (ABC), защото тя се използва и от двете счетоводства. За групата е характерно, че на база разходите, създадени на база дейността в икономическия субект, се изчисляват жизнения цикъл, веригата на стойността и целевата себестойност. Това дава възможност на цялостен преглед на производствената дейност като се цели преглед на значимостта ѝ. Изследването на всеки един от тези фактори предоставя **възможността** предприятията да предоставят дългосрочни решения, защото се постига ефективно производство с конкурентоспособна продукция.

Следващата група от техники е насочена към мониторинга, като непрестанен процес по наблюдение на всички дейности, които осъществява икономическия субект. Значимостта на тази група се формира на база търсенето на ефективността във всяка дейност. Това представя **възможност** за намирането на ефективни решения както текущо през отчетния период, така и в бъдещи периоди на база изградения опит през предходните периоди. Анализирането на ефективните и неефективните дейности е в основата на формирането на стратегии за развитие на предприятията.

Третата група е насочена към изграждането на дългосрочни управленски решения на база управлението на разходите, бюджетиране и бранда. За разходите и тяхната значимост е представено в първата група, но за бюджетирането и бранда, до тук не е анализирано значението им. Бюджетирането е процес по изграждане на план за дейността и обезпечаването му с конкретни разходи, това е значимо, защото предприятията изграждат краткосрочни или текущи бюджети за оперативното управление. Това обаче спомага и за изграждането на дългосрочни бюджети, които очертават политиката на развитие и приоритетите в дейността. **Възможностите** на тази група се обуславят от бюджетите, защото те са свое рода план за развитието и определяне на дългосрочните пътища пред икономическия субект.

За четвърта група е характерно анализ на позициите на конкурентите, което е сред характерните черти на стратегическото управленско счетоводство и не се среща в никой друг вид сче-

³³ Pylypiv, P., Piatnychuk, i. (2018). Essential strategic management accounting tools used for making investment decisions at enterprises in eu. Journal of Vasyl Stefanyk Precarpathian National University, Vol. 5, No. 3–4, 50–56, p. 52, doi: 10.15330/jpnu.5.3–4.50–56.

товодство (финансово, управленско и т.н.). следенето на показателите и в частност разходите и пазарните позиции на конкурентите предоставя възможност за създаване на информация, която характеризира средата за бизнес. Изследването на разходите на конкурентите може да ни открие наличието на нови технологии, повишаване качествата на продукта и т.н. Тази група техники ни предоставя **възможност** да следим дългосрочно развитието на пазарите и поведението на нашите конкуренти, за да изграждаме стратегия, която да повишава икономическата ефективност.

Предпоследната група е насочена към тези, които потребяват продуктите на труда, услугите и/или стоките. Тези техники отново са насочени към външната среда с цел проследяване на пазарните позиции и рентабилността на онези, от които зависи производствения капацитет на предприятието. Техните показатели и ефективност са ясен показател за това до каква степен са надежден партньор и колко дългосрочно може да се работи с тях. Изграждането на стратегии също зависи и от себестойността и качеството на нашите продукти, услуги и/или стоки. **Възможностите** на тази група от инструментариума на стратегическото управленско счетоводство ни предоставя възможност да следим клиентите, с основна цел да се установи дългосрочно как тяхното поведение би повлияло на дейността на предприятието.

Последната група е насочена към друга част от контрагентите, а именно доставчиците. Те пряко влияят на икономическата дейност, защото доставката на ресурси е в основата на обезпечаване на производствената дейност. Настоящите икономически условия показват и доказват това, защото нарушените вериги за доставки на редица ресурси, заради Ковид-19 и военните действия в Украйна, доведоха до ценови рекорди на енергийните източници. Следенето на пазарните позиции на доставчиците ни предоставя **възможности** в две направления: първо, дали доставчика може да удовлетворява производствените нужди при промяна на производствената структура и да дали използваните ресурси са с конкурентни цени, което е от значение за изграждането на дългосрочни тактически и стратегическо решения за дейността на предприятието.

4. Сравнителен анализ на инструментариума на традиционното и стратегическото управленско счетоводство

Сравнителният анализ е възможно да се конструира на няколко нива. В конкретния случай е необходимо да се започне с концептуалните различия, разликата между обособените групи и използването на конкретни техники, които открояват двете научни дисциплини.

Сравнителният анализ започва с концептуалните различия, защото това определя изначално изграждането на инструментариума на тези две дисциплини. Възможно е да се представи обобщено като инструментариума на традиционното управленско счетоводство се изгражда за решаване на текущи оперативни решения, които изменят политиката в краткосрочен и средносрочен план. Това се постига чрез създаване и обработване на навременна и качествена информация, предназначена за вземането на решения от мениджмънта. За инструментариума на стратегическото управленско счетоводство е характерно разширяването на периметъра на обработваната информация, защото се потребява вътрешна счетоводна и несчетоводна информация и външна такава за обкръжаващата го среда. С така предоставената информация се изграждат стратегически и тактически решения насочени към дългосрочни цели и решения.

За втората група се наблюдава, че техниките на традиционното управленско счетоводство са насочени към класифициране на разходите, калкулиране на себестойността, възникналите отклонения от предварително планираната дейност и бюджетирането като възможност за създаване на стратегия в предприятието. Те показват, че инструментариумът е насочен към текущата оперативна дейност от процеси, които са задължително като класифициране на разходите и калкулирането на себестойността до избор на метод за калкулиране и анализиране на възникналите отклонения от предварително планираната дейност. Изграждането на бюджети е в основана на планиране на дейността, защото по този начин се показва възможността за развитие на дейността, независимо дали е в положителен или отрицателен план. Що се отнася до групите на инструментариума на стратегическото управленско счетоводство, то се наблюдават съществени различия. Първо, може

да се открие, че значителна част от техниките са ориентирани към външната среда и насочени към клиенти, конкуренти и доставчици. По този начин се планира в дългосрочен план средата в сектора и капацитета на производствения процес от гледище на възможностите на клиентите за покупка и на доставчиците за захранване със суровини. Същевременно се наблюдава и съвпадения на техники като ABC и бюджетирането, но е необходимо да се разгледат в различен аспект. Activity-based costing спомага за изграждане на стратегия за стойностните вериги към всеки процес в производствената дейност и бюджетирането насочено към дългосрочни бюджети за определяне на стратегически цели.

Последно в сравнителния анализ на инструментариума на двете дисциплини е важно да се открият конкретни техники, които са изключително характерни за тях. За управленското счетоводство е значимо да се определят разходите в дейността на предприятието и избора на метод за калкулиране на себестойността, защото това предопределя до голяма степен дейността на предприятието. Стратегическото управленско счетоводство следи счетоводството на клиентите, конкурентите, доставчиците и стойностните вериги, за да се изгражда дългосрочна политика в сектора.

По този начин стратегическото управленско счетоводство не само предоставя информация за вземане на решения в предприятието, но ориентираното към риска стратегическо управленско счетоводство предоставя информация, която намалява несигурността чрез идентифициране и анализ на рисковете и предсказуемостта на ключовите показатели на предприятието, което в крайна сметка допринася за постигането на стратегическите цели.

За техниките на управленското и стратегическото управленско счетоводство е съществено да се представи и значимостта на дигитализацията в всички аспекти на икономическия живот. Поради тази причина „ролята и задълженията на управленския счетоводител не са стандартни и не се прилагат универсално по един и същ начин. Общото за всички, е техният професионален фокус върху представянето на изпълнението на стратегията в числов вид, подходящ за крайния потребител. В зависимост от крайните потребители и потребността им от числови данни ролите и отговорностите на управленските счетоводители се различават.“³⁴. Това различие може да се обособи и от това дали се изпълняват методи на управленското или на стратегическото управленско счетоводство. Възможно е да се комбинират набор от инструменти на двете счетоводства и по този начин да се постигне оптимално функциониране на процесите в предприятието. Дигитализацията на тези процеси изисква значителна подготовка на управленските счетоводители, защото интегрирането на системи трябва да е прецизно и отчита навреме получените резултати, които могат да са както положителни, така и отрицателни.

5. Заключение

Научната разработка представя сравнителен анализ на инструментариума на две дисциплини – традиционно управленско счетоводство и стратегическо управленско счетоводство. Това спомага за разграничаване и обобщаването на значението на двете дисциплини, като целта не е да се докаже коя е по-значима, а да се изграждат предимствата при използването им в дейността на икономическите субекти. За управленското счетоводство не са представени аргументи за съществуването му и значението му, но поради критиците в научната литература за стратегическото управленско счетоводство се направи опит да се докаже значението му и полезността от използването му. Техниките, които използват са в основата на различието на двете дисциплини, но и представят възможностите при приложението им при вземането на управленски решения. Нуждата от създаване на допълнителна информация за обкръжаващата среда поставя основата на развитието на стратегическото управленско счетоводство. Именно това обуславя разликите в инструментариума и допълването на аналитичната информация осигурявана за мениджмънта на предприятията. Дигитализацията на всички икономически процеси не подмина и счетоводство

³⁴ Павлова, М. Петрова, Р. (2024). Ефектите на дигиталната трансформация върху счетоводната професия – счетоводни роли и умения, УИ „Св. Св. Кирил и Методий“, с. 162.

като значимо и важно е интегрирането на системи от управленските счетоводители за постигане на предварително зададените управленски цели.

ЛИТЕРАТУРА

Cadez S., Guilding C. An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, v. 33 (7–8), 836–863. doi:10.1016/j.aos.2008.01.003, 2023, p. 838–839.

Charles T. Horngren, George Foster, Srikant M. Datar. *Cost accounting: A managerial emphasis*. Hoboken, New Jersey: Prentice Hall., 1994

Dang, L. A., Le, T. M. H., Le, T. H. & Pham, T. B. T. The effect of strategic management accounting on business performance of sugar enterprises in Vietnam, *Accounting Journal*, Vol 7, issue 1, 2021, pp. 1085–1094.

Duçi, E. Strategic management accounting (sma) – evolution, techniques and application in the large enterprises in albania, dissertation, unwe, 2024, p. A–4.

Fomina, O., et al. Risk-oriented strategic management accounting in Ukraine, *Business: Theory and Practice*, ISSN 1648-0627, Volume 24 Issue 2: 533–543, 2023, p. 533, <https://doi.org/10.3846/btp.2023.18951>.

Horngren, Ch., Foster, G., Datar S. *Cost accounting: A managerial emphasis* 9 ed., Prentice-Hall International, 1997 y., 1012 p.

Juras A. Strategic management accounting – What is the current state of the concept? *Economy Transdisciplinarity Cognition*, v. 17(2), 2014, 76–83. P. 79, https://www.ugb.ro/etc/etc2014no2/13_Juras_A.pdf.

Khan, R. *Mastering the Art of Management Accounting: A Strategic Guide to Financial Success*. 2 May 2023 г. Извлечено от LinkedIn.com: <https://www.linkedin.com/pulse/mastering-art-management-accounting-strategic-guide-financial-khan/>

ИМА. “Definition of Management Accounting” Institute of Management Accountants, 2008, p. 1.

NAA. National Association of Accountants, „MAP committee promulgates definition of management accounting“ *Management accounting*, Jan, 1981, p. 58–59.

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

Petr Petera & Libuše Šoljaková Use of strategic management accounting techniques by companies in the Czech Republic, *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, 33:1, 2020, 46–67, DOI: 10.1080/1331677X.2019.1697719.

Pylypiv, P., Piatnychuk, I. Essential strategic management accounting tools used for making investment decisions at enterprises in EU. *Journal of Vasyl Stefanyk Precarpathian National University*, Vol. 5, No. 3–4, 2018, 50–56, p. 52, doi: 10.15330/jpnu.5.3–4.50–56.

Seigel, J. G. *Dictionary of Accounting Terms. Fourth edition*. New York: Baron’s Business Guide, 2005.

Simmonds, K. Strategic management accounting, *Management accounting*, 59, 1981, p. 26.

Weetman, P. *Financial and management accounting: An Introduction. 4 edition*. Harlow: Pearson, 2006.

Атанасова, А. *Управленско счетоводство*. Варна: Издателство „Наука и икономика“ ИУ – Варна, 2021.

Брезоева, Б. Мусов, М. *Управленско счетоводство*. София: Издателски комплекс – УНСС.

Друри, К. Введение в управленский и производственный учет, *Аудит, Юнити*, 2020, 1994, с. 560.

Исаев, Д. В., Т. К. Кравченко. *Информационные технологии управленческого учета*, Москва, 2006, с.

Каверина, О. Д. *Управленческий учет – системы, методы, процедуры*, Москва, „Финанси и статистика“, 2004, 235–242 с.

Павлова, М. Петрова, Р. Ефектите на дигиталната трансформация върху счетоводната професия – счетоводни роли и умения, УИ „Св. св. Кирил и Методий“, 2024, с. 162.

Павлова, М. Стратегическо управленско счетоводство – състояние, проблеми и перспективи, Социално-икономически анализи, брой 1, том 15, УИ „Св. св. Кирил и Методий“ – Велико Търново, 2019, с. 96.

Павлова, М. Състояние и перспективи на управленските счетоводни практики, Икономически хоризонти 21 Финансово-счетоводни перспективи, УИ „Св. св. Кирил и Методий“, Велико Търново, 2019, с. 7.

Павлова, М. *Управленско счетоводство – оценка и анализ на дейността*. Велико Търново: ЛБМ Инвест, 2010.

Палий, В.Ф., Вил, Р. В. *Управленский учет*, Инфра-М, 1997, 447 с.

Петрова, Райна *The target calculation in the context of strategic management of the commercial banks –applied aspects*, IOSR Journal of Business and Management (IOSR-JBM), e-ISSN : 2278-487X, p-ISSN: 2319-7668, Volume 18, Issue 11, 2016, p. 66

Симеонова, Р. *Калкулацията – инструмент за управление на разходите*. Свищов: Академично издателство „Ценов“ – гр. Свищов, 2005.

Рупска, Т., Орешаров, Н., Кавалджиева К. *Управленско счетоводство – основен курс*. София: Издателски комплекс – УНСС, 2015.

REFERENCES

Cadez S., Guilding C. An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, v. 33 (7–8), 836–863. doi:10.1016/j.aos.2008.01.003, 2008, p. 838–839.

Charles T. Horngren, George Foster, Srikant M. Datar. *Cost accounting : A managerial emphasis*. Hoboken, New Jersey: Prentice Hall, 1994.

Dang, L. A., Le, T. M. H., Le, T. H. & Pham, T. B. T. The effect of strategic management accounting on business performance of sugar enterprises in Vietnam, *Accounting Journal*, Vol 7, issue 1, 2021, pp. 1085–1094.

Duçi, E. STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING (SMA) – EVOLUTION, TECHNIQUES AND APPLICATION IN THE LARGE ENTERPRISES IN ALBANIA, dissertation, UNWE, 2024, p. A–4.

Fomina, O., et al. Risk-oriented strategic management accounting in Ukraine, *Business: Theory and Practice*, ISSN 1648-0627, Volume 24 Issue 2: 533–543, 2023, p. 533, <https://doi.org/10.3846/btp.2023.18951>

Horngren, Ch., Foster, G., Datar, S. *Cost accounting: A managerial emphasis* 9 ed., Prentice-Hall International, 1997, 1012 p.

Juras A. Strategic management accounting – What is the current state of the concept? *Economy Transdisciplinarity Cognition*, v. 17 (2), 2014, 76–83. P.79, https://www.ugb.ro/etc/etc2014no2/13_Juras_A.pdf

Khan, R. *Mastering the Art of Management Accounting: A Strategic Guide to Financial Success*, 2 May 2023. Извлечено от LinkedIn.com: <https://www.linkedin.com/pulse/mastering-art-management-accounting-strategic-guide-financial-khan/>

IMA. “Definition of Management Accounting” Institute of Management Accountants, 2008, p. 1.

NAA. National Association of Accountants, „MAP committee promulgates definition of management accounting“ *Management accounting*, Jan, 1981, p. 58–59.

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

Petr Petera & Libuše Šoljaková Use of strategic management accounting techniques by companies in the Czech Republic, *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, 33:1, 2020, 46–67, DOI: 10.1080/1331677X.2019.1697719

Pylypiv, P., Piatnychuk, I. Essential strategic management accounting tools used for making investment decisions at enterprises in EU. *Journal of Vasyl Stefanyk Precarpathian National University*, Vol. 5, No. 3–4, 50–56, 2018, p. 52, doi: 10.15330/jpnu.5.3–4.50–56.

Seigel, J. G. *Dictionary of Accounting Terms. Fourth edition*. New York: Baron’s Business Guide, 2005.

Simmonds, K. Strategic management accounting, *Management accounting*, 59, 1981, p. 26.

Weetman, P. *Financial and management accounting: An Introduction. 4 edition*. Harlow: Pearson, 2006.

Atanasova, A. *Управленско счетоводство*. Varna: Izdatelstvo „Nauka i iкономика“ IU – Varna, 2021.

Brezoeva, B. Musov, M. *Управленско счетоводство*. Sofiya: Izdatelski kompleks – UNSS, 2020.

Druri, K. *Vvedenie v upravlenskii i proizvodstvenii uchet*, Audit, Yuniti, 1994, s. 560.

Isaev, D. V. T. K. Kravchenko, *Informatsionne tehnologii upravlencheskogo ucheta*, Moskva, 2006, s.

Kaverina, O. D. *Управленский учет – систем, метод, protsedur*, Moskva, “Finansi i statistika”, 2004, 235–242 str.

Pavlova, M. Petrova, R. Efektite na digitalnata transformatsiya varhu schetovodnata profesiya – schetovodni roli i umeniya, UI „Sv. Sv. Kiril i Metodiy“, 2024, str. 162.

Pavlova, M. Strategicheskoto upravlenko schetovodstvo – sastoyanie, problemi i perspektivi, *Sotsialno-ikonomicheki analizi*, broj 1, tom 15, UI „Sv. Sv. Kiril i Metodiy“ – Veliko Tarnovo, 2019, str. 96.

Pavlova, M. Sastoyanie i perspektivi na upravlenskite schetovodni praktiki, *Ikonomicheki horizonti* 21-Finansovo-schetovodni perspektivi, UI „Sv. Sv. Kiril i Metodiy“, Veliko Tarnovo, 2019, str. 7.

Pavlova, M. Upravlenko schetovodstvo – otsenka i analiz na deynostta. Velikop Tarnovo: LBM Invest, 2010.

Paliy, V. F., Vil, R. V. Upravlenskiy uchet, Infra-M, 1997, 447 s.

Petrova, Rayna The target calculation in the context of strategic management of the commercial banks– applied aspects, IOSR Journal of Business and Management (IOSR-JBM), e-ISSN: 2278-487X, p-ISSN: 2319-7668, Volume 18, Issue 11, 2016, p. 66.

Simeonova, R. Kalkulatsiyata – instrument za upravlenie na razhodite. Svishtov: Akademichno izdatelstvo „Tsenov“ – gr. Svishtov 2005.

Rupska, T., Oresharov N., Kavaldzhieva K. Upravlenko schetovodstvo – osnoven kurs. Sofiya: Izdatelski kompleks – UNSS, 2015.