

მენეჯერული აღრიცხვა, როგორც სტრატეგიული გადაწყვეტილების მხარდაჭერი სისტემა

გივი დუჩიძე¹

<https://orcid.org/0009-0002-0451-2436>

<https://doi.org/10.61446/pa.3.2025.10333>

აბსტრაქტი

თანამედროვე გლობალურ კონკურენტულ გარემოში, ორგანიზაციის გრძელვადიანი წარმატება დამოკიდებულია არა მხოლოდ სტრატეგიის ფორმულირებაზე, არამედ მის ეფექტურ საინფორმაციო მხარდაჭერაზე. ნაშრომი **გამოიკვლევს** მენეჯერული აღრიცხვის ტრანსფორმირებულ როლს, რომელიც სცილდება ტრადიციულ აღრიცხვას და **განხილულია** სტრატეგიული გადაწყვეტილების მხარდაჭერ სისტემა. კვლევის მიზანია შეაფასოს მენეჯერული აღრიცხვის ინსტრუმენტების გავლენა გრძელვადიან სტრატეგიულ არჩევანზე, რომელიც ფოკუსირებულია სამ კრიტიკულ სფეროზე: წარმოებული საქონლისა და მომსახურების პორტფელის მართვა, ახალ ბაზრებზე შესვლის გადაწყვეტილებები და კაპიტალური ინვესტიციების დასაბუთება.

თეორიული საფუძველი ემყარება სტრატეგიული მენეჯერული აღრიცხვის კონცეფციას და ისეთი მოწინავე ტექნიკების როლს, როგორიცაა აქტივობაზე დაფუძნებული ხარჯთაღრიცხვა, მიზნობრივი ხარჯთაღრიცხვა და დაბალანსებული ქულათა სისტემა. კვლევის მეთოდოლოგია **წარმოდგენილია** შერეული მეთოდების დიზაინით, რომელიც აერთიანებს რაოდენობრივ (გამოკითხვა) და ხარისხობრივ (სიღრმისეული ინტერვიუები) ფაზებს.

მოსალოდნელი შედეგები მიუთითებს ძლიერ დადებით კორელაციაზე ეფექტურ სტრატეგიულ მენეჯერულ აღრიცხვასა და სტრატეგიულ წარმატებას შორის. კერძოდ, პროგნოზული და დეტალური აღრიცხვის მონაცემების გამოყენება ამცირებს რისკებს პორტფელის ოპტიმიზაციისას და ზრდის კაპიტალური ინვესტიციების დასაბუთების სიზუსტეს. ხარისხობრივი ანალიზი ხაზს უსვამს იმ ფაქტს, რომ აღრიცხვის სრული ეფექტურობა დამოკიდებულია არა მხოლოდ ტექნიკურ დანერგვაზე, არამედ ორგანიზაციულ კულტურასა და დეპარტამენტთაშორის ინტეგრაციაზე.

დასკვნაში აღნიშნულია, რომ მენეჯერული აღრიცხვა განხილული უნდა იქნას, როგორც სტრატეგიული მართვის აქტიური ინსტრუმენტი. სამომავლო კვლევის მიმართულებებად განსაზღვრულია ქვევითი მენეჯერული აღრიცხვის შესწავლა, ციფრული ტრანსფორმაციის გავლენა მენეჯერული აღრიცხვის შესაძლებლობებზე, ასევე მდგრადი განვითარების და სტრატეგიული მენეჯერული აღრიცხვის ინტეგრაციის **აუცილებლობა**.

საკვანძო სიტყვები: სტრატეგიული მენეჯერული აღრიცხვა, გადაწყვეტილების მხარდაჭერა, აქტივობაზე დაფუძნებული ხარჯთაღრიცხვა, წარმოებული პროდუქციის პორტფელი, კაპიტალური ინვესტიციები, გრძელვადიანი დაგეგმვა.

¹ სსიპ დავით აღმაშენებლის სახელობის საქართველოს, ეროვნული თავდაცვის აკადემიის ბაკალავრიატის მენეჯმენტის მიმართულების ასოცირებული პროფესორი, ბიზნესის ადმინისტრირების დოქტორი

Management accounting as a strategic decision support system

Givi Duchidze²

Abstract

In the modern global competitive environment, the long-term success of an organization depends not only on the formulation of a strategy, but also on its effective information support. The paper explores the transformed role of management accounting, which goes beyond traditional accounting and is considered a strategic decision support system. The aim of the study is to assess the impact of management accounting tools on long-term strategic choices, focusing on three critical areas: managing the portfolio of manufactured goods and services, decisions to enter new markets, and justifying capital investments.

The theoretical basis is based on the concept of strategic management accounting and the role of such advanced techniques as activity-based costing, target costing, and the balanced scorecard. The research methodology is proposed with a mixed methods design, combining quantitative (survey) and qualitative (in-depth interviews) phases.

The expected results indicate a strong positive correlation between effective strategic management accounting and strategic success. In particular, the use of predictive and detailed accounting data reduces risks in portfolio optimization and increases the accuracy of capital investment justification. The qualitative analysis emphasizes the fact that the full effectiveness of accounting depends not only on technical implementation, but also on organizational culture and interdepartmental integration.

The conclusion states that management accounting should be considered as an active tool for strategic management. Future research directions include the study of behavioral management accounting, the impact of digital transformation on management accounting capabilities, and the need to integrate sustainable development and strategic management accounting.

Keywords: Strategic Management Accounting (SMA), Decision Support, Activity-Based Costing (ABC), Product Portfolio, Capital Investments, Long-Term Planning, Targeted Spending

² Associate Professor of Bachelor's program in Management of LEPL David Aghmashenebeli National Defence Academy of Georgia, Doctor of Business Administration

შესავალი

თანამედროვე ბიზნესგარემო ხასიათდება ცვლილებების სისწრაფითა და გლობალური კონკურენციის მაღალი ხარისხით. ასეთ პირობებში, ორგანიზაციების სიცოცხლისუნარიანობა და ზრდა პირდაპირპროპორციულია მათი უნარის, მიიღონ დროული, ინფორმირებული და, რაც მთავარია, სტრატეგიული გადაწყვეტილებები. სტრატეგიული მენეჯმენტი, რომელიც მოიცავს გრძელვადიან დაგეგმვას, განხორციელებასა და კონტროლს, წარმოადგენს კომპანიის წარმატების ქვაკუთხედს. თუმცა, სტრატეგიის ეფექტური განხორციელება მოითხოვს საინფორმაციო მხარდაჭერის ძლიერ სისტემას, რომელიც სცილდება ტრადიციული ფინანსური აღრიცხვის ისტორიულ და რეგრესულ მონაცემებს.

ტრადიციულად, ფინანსური აღრიცხვა ორიენტირებულია გარე მომხმარებლებისთვის (ინვესტორები, კრედიტორები) წარსულში არსებული ინფორმაციის მიწოდებაზე, რაც აკმაყოფილებს რეგულაციურ მოთხოვნებს. მიუხედავად ამისა, სტრატეგიული გადაწყვეტილების მიღებისას, ისეთი კრიტიკული ასპექტები, როგორიცაა პროდუქტის სასიცოცხლო ციკლის ხარჯები, აქტივობაზე დაფუძნებული ხარჯთაღრიცხვა, თუ კონკურენტული ანალიზი, ხშირად ყურადღების მიღმა რჩება.³ ამ კონტექსტში, მენეჯერული აღრიცხვა იძენს ახალ, დინამიურ და ფაქტობრივად, სტრატეგიულ როლს. ის აღარ არის მხოლოდ ტრანზაქციების ჩამწერი სისტემა; იგი იქცევა გადაწყვეტილების მხარდამჭერ სისტემად, რომელიც მენეჯმენტს აწვდის პროგნოზულ, არაფინანსურ და დეტალურ შიდა მონაცემებს.

თემის აქტუალობა სწორედ ამ ტრანსფორმაციაში მდგომარეობს: მენეჯერული აღრიცხვის სისტემა უნდა ფუნქციონირებდეს, როგორც სტრატეგიული კომპასი, რომელიც ეხმარება ორგანიზაციას გრძელვადიანი ღირებულების შექმნაში. ამ პროცესში, სამი ძირითადი სტრატეგიული სფერო მოითხოვს აღრიცხვის განსაკუთრებულ მხარდაჭერას:

³ Cooper, Robin, and Robert S. Kaplan. *The Design of Cost Management Systems: Text, Cases, and Readings*. 3rd ed. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall, 2011.

- **წარმოებული საქონლისა და მომსახურების პორტფელის მართვა:** მენეჯერებმა უნდა მიიღონ გადაწყვეტილება, რომელი პროდუქტი ან მომსახურება შეინარჩუნონ, გააფართოონ ან ამოიღონ პორტფელიდან. ეს მოითხოვს ზუსტ ცოდნას არა მხოლოდ მიმდინარე მომგებიანობის, არამედ პროდუქტის სასიცოცხლო ციკლის მთლიანი ხარჯებისა და სამომავლო პოტენციალის შესახებ.⁴
- **ბაზარზე შესვლის სტრატეგიები:** ახალ გეოგრაფიულ ან ინდუსტრიულ ბაზრებზე შესვლის გადაწყვეტილება გულისხმობს მნიშვნელოვან საწყის ხარჯებს, რისკების შეფასებას და პოტენციური შემოსავლების პროგნოზირებას. მენეჯერული აღრიცხვის ინსტრუმენტები უზრუნველყოფენ ამ ანალიზისთვის საჭირო მონაცემებს.
- **კაპიტალური ინვესტიციები:** ძირითად საშუალებებში, ტექნოლოგიებში ან კვლევა-განვითარებაში გრძელვადიანი ინვესტიციები კომპანიის მომავალს განსაზღვრავს. გადაწყვეტილება უნდა ეფუძნებოდეს არა მხოლოდ წმინდა მიმდინარე ღირებულებას, არამედ სტრატეგიულ მიზნებთან და შესაძლებლობების შეფასებასთან ინტეგრირებულ ანალიზს.

კვლევის ძირითადი მიზანია მენეჯერული აღრიცხვის სისტემების ტრანსფორმაციის ანალიზი, რომელიც ხელს უწყობს ორგანიზაციის სტრატეგიული მიზნების ეფექტურ მიღწევას, მონაცემთა მიწოდების მექანიზმებზე ფოკუსირებით, პროდუქტის პორტფელის მართვის, ბაზარზე შესვლისა და კაპიტალური ინვესტიციების შესახებ გრძელვადიან პერსპექტივაში.

კვლევის მიზნიდან გამომდინარე, გამოიკვეთა შემდეგი ამოცანები:

- უნდა დადგინდეს მენეჯერული აღრიცხვის ინსტრუმენტების (მაგალითად, დაბალანსებული ქულატა სისტემა-BSC, მიზნობრივი ხარჯთარრიცხვა-Target Costing, აქტივებზე დაფუძნებული ხარჯთაღრიცხვა-ABC) თეორიული კავშირი სტრატეგიული მენეჯმენტის კომპონენტებთან;
- დაზუსტდეს მონაცემთა ის ნაკრები, რომელიც კრიტიკულია პროდუქტის სასიცოცხლო ციკლისა და პორტფელის შესახებ გადაწყვეტილებებისათვის;

⁴ Robert S.Kaplan, P. David Norton. *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*. Boston: Harvard Business School Press, 1996.

- შეფასდეს, რამდენად ეფექტურად იყენებენ ორგანიზაციები მენეჯერული აღრიცხვის მონაცემებს ახალ ბაზრებზე შესვლისა და გრძელვადიანი კაპიტალური ინვესტიციების დასაბუთებისთვის;
- შემუშავდეს რეკომენდაციები მენეჯერული აღრიცხვის პრაქტიკის გასაუმჯობესებლად სტრატეგიული გადაწყვეტილების მხარდასაჭერად.

დასასრულს, კვლევა მნიშვნელოვან წვლილს შეიტანს სტრატეგიული მენეჯერული აღრიცხვის თეორიულ ბაზაში, და ამავე დროს, შესთავაზებს პრაქტიკულ სახელმძღვანელო მითითებებს მენეჯერებს, თუ როგორ უნდა მოახდინონ მათი აღრიცხვის სისტემების ოპტიმიზაცია კომპლექსური, გრძელვადიანი სტრატეგიული გადაწყვეტილებების მისაღებად.⁵

ძირითადი ნაწილი:

სტრატეგიული მენეჯმენტი წარმოადგენს დისციპლინას, რომელიც ეხება ორგანიზაციის გრძელვადიანი მიზნების ფორმულირებას, იმპლემენტაციასა და შეფასებას.⁶ მაიკლ პორტერის კლასიკური ნაშრომების თანახმად, სტრატეგიის არსი მდგომარეობს კონკურენტული უპირატესობის მოპოვებასა და შენარჩუნებაში, რაც მიიღწევა ან დაბალი დანახარჯებით, ან დიფერენციაციით. ორივე სტრატეგიული გზა მოითხოვს მენეჯმენტისგან ღრმა გაგებას შიდა ოპერაციული პროცესების, ხარჯების სტრუქტურისა და ღირებულების ჯაჭვის შესახებ.⁷ სწორედ აქ იქმნება აშკარა საინფორმაციო სიცარიელე, რომლის შევსებაც ტრადიციულ ფინანსურ აღრიცხვას არ შეუძლია.

სტრატეგიული პროცესის სამი ძირითადი ფაზა - დაგეგმვა, შესრულება და კონტროლი საჭიროებს უნიკალურ სააღრიცხვო მონაცემებს. დაგეგმვის ფაზაში მენეჯერებს ესაჭიროებათ მომავლის პროგნოზები, ბაზრის ანალიზი და სცენარების სიმულაციები. შესრულების ფაზა მოითხოვს ხარჯების კონტროლს, ეფექტურობის

⁵ Max,Bromwich, McGowan Alistair "Management Accounting: Evolution Not Revolution." *CIMA Research Report*, 1998.

⁶ Michael E. Porter, *Competitive Strategy: Techniques for Analyzing Industries and Competitors*. New York: Free Press, 1980.

⁷ John K. Shank, Govindarajan Vijay. *Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage*. New York: Free Press, 1993.

რეალურ დროში მონიტორინგს და რესურსების ოპტიმალურ განაწილებას. საბოლოოდ, კონტროლის ფაზაში აუცილებელია როგორც ფინანსური, ისე არაფინანსური ინდიკატორების გამოყენება სტრატეგიული მიზნების მიღწევის შესაფასებლად.

თუმცა, როგორც ჯონსონმა და კაპლანმა აღნიშნეს ჯერ კიდევ 1980-იან წლებში, ტრადიციული მენეჯერული აღრიცხვა, რომელიც ინდუსტრიული ეპოქის მოთხოვნილებებზე იყო მორგებული, არაადეკვატური აღმოჩნდა საინფორმაციო ეპოქის სტრატეგიული გამოწვევებისთვის. მათ ეს ფენომენი მოიხსენიეს როგორც „რელევანტურობის დაკარგვა“ (Relevance Lost).⁸ ეს კრიტიკა საფუძვლად დაედო იმ აზრს, რომ მენეჯერულ აღრიცხვას სჭირდებოდა ტრანსფორმაცია, რათა გამხდარიყო სტრატეგიული გადაწყვეტილების მიღების ეფექტური იარაღი.

სტრატეგიული მენეჯერული აღრიცხვა წარმოადგენს მენეჯერული აღრიცხვის ევოლუციის შედეგს, რომელიც მკაცრად ფოკუსირებულია ორგანიზაციის კონკურენტულ მდგომარეობასა და გარე ბაზრის ფაქტორებზე. იგი მოიცავს აღრიცხვის ტექნიკებს, რომლებიც სპეციალურად შექმნილია გრძელვადიანი სტრატეგიული ანალიზის მხარდასაჭერად.

სტრატეგიული მენეჯერული აღრიცხვის ძირითადი მეთოდები, რომლებიც კრიტიკულად მნიშვნელოვანია სტრატეგიული გადაწყვეტილებებისათვის, მოიცავს:

- **მიზნობრივი ხარჯთაღრიცხვას:** ეს მეთოდი იწყება ბაზარზე კონკურენტუნარიანი ფასის განსაზღვრით და უკუსვლით მიდის პროდუქტის ხარჯამდე. თუ ფაქტობრივი ხარჯი მიზნობრივ ხარჯს აღემატება, ხდება პროცესების ინჟინრული გადახედვა. ეს პირდაპირ კავშირშია პროდუქტის პორტფელის მართვის სტრატეგიასთან.
- **აქტივობაზე დაფუძნებული ხარჯთაღრიცხვას:** უზრუნველყოფს ხარჯების უფრო ზუსტ განაწილებას აქტივობების (და არა მხოლოდ მოცულობის) საფუძვე-

⁸ H.Johnson, Thomas, and Robert S. Kaplan. Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting. Boston: Harvard Business School Press, 1987.

ლზე, რაც აუცილებელია რთული პროდუქტებისა და მომსახურების რეალური მომგებიანობის დასადგენად.

- **მეტოქის (კონკურენტის) აღრიცხვა:** ეს მოიცავს კონკურენტების ღირებულებისა და ფასწარმოქმნის სტრატეგიების ანალიზს, რაც კრიტიკულია ახალ ბაზრებზე შესვლის ან არსებულ ბაზრებზე ფასწარმოქმნის სტრატეგიის ფორმირებისას.⁹
- **დაბალანსებული ქულათა სისტემას:** ეს არის ჩარჩო, რომელიც სტრატეგიულ ხედვას განიხილავს ოპერატიულ ინდიკატორებად ოთხი პერსპექტივის მიხედვით: ფინანსური, კლიენტი, შიდა პროცესები და სწავლა/ზრდა.¹⁰ ეს სისტემა მენეჯერულ აღრიცხვას აქცევს სტრატეგიული შესრულების შეფასებისა და კონტროლის ინტეგრირებულ სისტემად.

ამ ინსტრუმენტების ერთობლიობა უზრუნველყოფს, რომ მენეჯერული აღრიცხვის მიერ მოწოდებული ინფორმაცია იყოს არა მხოლოდ ზუსტი, არამედ სტრატეგიულად რელევანტური და მომავალზე ორიენტირებული.

მენეჯერული აღრიცხვის როლი განსაკუთრებით კრიტიკულია სამ კონკრეტულ სტრატეგიულ სფეროში, რომლებიც ამ კვლევის მთავარი სამიზნეა:

პორტფელის მართვა მოითხოვს მონაცემებს, რომლებიც სცდება უშუალო გაყიდვებს და პირდაპირ ხარჯებს. პროდუქტის სასიცოცხლო ციკლის ხარჯთაღრიცხვა საშუალებას აძლევს მენეჯერებს, გაითვალისწინონ პროდუქტის განვითარების, დიზაინის, წარმოების, მარკეტინგის, დისტრიბუციისა და საბოლოო განკარგვის ყველა ხარჯი.¹¹ ამ მიდგომის გარეშე, მენეჯმენტმა შესაძლოა შეცდომით მიიჩნიოს ახალ პროდუქტებში ინვესტირება მომგებიანად, რადგან არ არის გათვალისწინებული მისი სრული გრძელვადიანი ხარჯები. გარდა ამისა, აქტივობებზე დაფუძნებული ხარჯთაღრიცხვების გამოყენებით, შესაძლებელია ზუსტად განისაზღვროს, რომელი პროდუქტი ან მომსახურება მოითხოვს ყველაზე მეტ რესურსს, რაც გადამწყვეტია რესურსების ეფექტური განაწილებისთვის.

⁹ Robin Cooper, Robert S. Kaplan. The Design of Cost Management Systems: Text, Cases, and Readings. 3rd ed. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall, 2011.

¹⁰ Chris Guilding, Mike P. Bourne. "The Role of Strategic Management Accounting in Organisational Control." The British Accounting Review 30, no. 1 (1998): 5-27.

¹¹ Robert S. Kaplan, P. David Norton. The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action. Boston: Harvard Business School Press, 1996.

ახალ ბაზრებზე შესვლა კომპლექსური სტრატეგიული ნაბიჯია, რომელიც მოითხოვს მნიშვნელოვან საინფორმაციო მხარდაჭერას. მენეჯერული აღრიცხვის მონაცემები გადამწყვეტია რელევანტური ხარჯებისა და შემოსავლების შეფასებაში. ეს მოიცავს არა მხოლოდ ბაზარზე შესვლის პირდაპირ ხარჯებს (მაგ., მარკეტინგი, დისტრიბუცია), არამედ დაკარგული სარგებლის ხარჯსაც – პოტენციური შემოსავლის დაკარგვას, რომელიც შეიძლებოდა მიღებულიყო ალტერნატიული ინვესტიციით.¹² სტრატეგიული ბიუჯეტირების გამოყენებით, რომელიც ეფუძნება ბაზრის ზრდის პროგნოზებს, მენეჯერულ აღრიცხვას შეუძლია უზრუნველყოს ფინანსური სცენარების მოდელირება სხვადასხვა შესვლის სტრატეგიისთვის.

კაპიტალური ბიუჯეტირება არის პროცესი, რომლითაც კომპანია აფასებს მსხვილ პროექტებსა და ინვესტიციებს. მიუხედავად იმისა, რომ ტრადიციული მეთოდები, როგორიცაა წმინდა მიმდინარე ღირებულება (Net Present Value - NPV) და შიდა უკუგების განაკვეთი (Internal Rate of Return - IRR), კვლავ ფუნდამენტურია, სტრატეგიული მიდგომა მოითხოვს ამ ანალიზში რისკისა და სტრატეგიული მოქნილობის ჩართვას.¹³ აღრიცხვის სისტემამ უნდა მიაწოდოს წმინდა მიმდინარე ღირებულების გამოსათვლელად საჭირო ყველა პროგნოზული მონაცემი (ნაღდი ფულადი ნაკადები, დისკონტის განაკვეთი) და დაეხმაროს მენეჯმენტს ე.წ. რეალური ოფციონების ღირებულების შეფასებაში. რეალური ოფციონები აღიარებს მენეჯმენტის შესაძლებლობას, შეცვალოს ან შეწყვიტოს პროექტი მომავალში, რაც გრძელვადიანი სტრატეგიული ღირებულების მნიშვნელოვანი კომპონენტია.

ეს თეორიული ჩარჩოები ცხადყოფს, რომ ეფექტური სტრატეგიული მენეჯმენტი შეუძლებელია მენეჯერული აღრიცხვის თანამედროვე და პროგნოზული ინსტრუმენტების გარეშე. აღრიცხვის სისტემების სათანადო დიზაინი, რომელიც მიზნად ისახავს სტრატეგიული გადაწყვეტილებების მხარდაჭერას, არის კრიტიკული ფაქტორი ორგანიზაციული წარმატებისთვის.

¹² Michael D. Shields, Michael W. Young. "A Behavioral Model for Implementing Activity-Based Costing." *Journal of Cost Management* 6, no. 4 (1992): 39-50.

¹³ Charles T. Horngren, Srikant M. Datar, and George Foster. *Cost Accounting: A Managerial Emphasis*. 14th ed. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall, 2012.

კვლევის მიზანი, რომელიც ორიენტირებულია მენეჯერული აღრიცხვის, როგორც სტრატეგიული გადაწყვეტილების მხარდამჭერი სისტემის როლის შეფასებაზე, მოითხოვს მიდგომას, რომელიც აერთიანებს კონცეპტუალურ სიღრმეს და პრაქტიკულ ვალიდურობას.¹⁴ ამ კვლევაში, რომელიც სწავლობს აღრიცხვის ტექნიკებსა და სტრატეგიულ შედეგებს შორის კავშირს, მიზანშეწონილია შერეული მეთოდოლოგიური დიზაინის გამოყენება, რათა მიღწეული იქნას როგორც რაოდენობრივი, ასევე ხარისხობრივი მონაცემების სინთეზი.¹⁵

კვლევაში გამოყენებულია ორფაზიანი მიმდევრობითი განმარტებითი დიზაინი (Sequential Explanatory Design). პირველ ფაზაში ჩატარდა რაოდენობრივი კვლევა (გამოკითხვა), რათა შეფასდეს მენეჯერული აღრიცხვის ინსტრუმენტების გამოყენების სიხშირე და ეფექტურობა ფართო პერსპექტივაში. მეორე ფაზაში კი ჩატარდა ხარისხობრივი კვლევა (სიღრმისეული ინტერვიუები), რათა განმარტებული იქნას ის მიზეზები და პროცესები, რომლებიც საფუძვლად უდევს რაოდენობრივი შედეგებით მიღებულ აღმოჩენებს.¹⁶

შერჩევის მეთოდად გამოყენებული იქნა მიზანმიმართული შერჩევა (Purposive Sampling), რომელიც ფოკუსირდება ორგანიზაციებზე, რომლებიც სავარაუდოდ იყენებენ მენეჯერული აღრიცხვის მოწინავე სისტემებს და აქტიურად არიან ჩართული სტრატეგიულ დაგეგმვაში. შერჩევის კრიტერიუმები მოიცავს: ა) კომპანიის ზომას (საშუალო და მსხვილი საწარმოები, სადაც სტრატეგიული დაგეგმვა ფორმალიზებულია) და ბ) ინდუსტრიას (მაგ., წარმოება, ტექნოლოგიები და სერვისები, სადაც ხარჯების სტრუქტურა კომპლექსურია). რესპონდენტები უმაღლესი და საშუალო რგოლის მენეჯერები არიან (ბუღალტრები, ფინანსური მენეჯერები, სტრატეგიის დირექტორები).¹⁷

¹⁴ Lenos Trigeorgis, Real Options: Managerial Flexibility and Strategy in Resource Allocation. Cambridge, MA: MIT Press, 1996.

¹⁵ John W. Creswell, Research Design: Qualitative, Quantitative, and Mixed Methods Approaches. 4th ed. Thousand Oaks, CA: SAGE Publications, 2014.

¹⁶ Tashakkori, Abbas, and Charles Teddlie. Handbook of Mixed Methods in Social & Behavioral Research. Thousand Oaks, CA: SAGE Publications, 2003.

¹⁷ Plano Clark, Vicki L., and John W. Creswell. The Mixed Methods Reader. Thousand Oaks, CA: SAGE Publications, 2008.

მეორე ფაზაში გამოყენებული იქნა თეორიული შერჩევა (Theoretical Sampling). შეირჩნენ ის კომპანიები, რომელთა რაოდენობრივი შედეგები საინტერესო ან არა-ტიპიური იყო (მაგალითად, კომპანიები, რომლებიც მიუთითებენ ABC-ის მაღალ გამოყენებას ან, პირიქით, მის სრულ უგულებელყოფას). ეს უზრუნველყოფს, რომ ხარისხობრივი ინტერვიუები ფოკუსირებული იყოს იმ პრაქტიკული პროცესების სიღრმისეულ გაგებაზე, რომლებიც ქმნიან კავშირს აღრიცხვასა და სტრატეგიულ გადაწყვეტილებას შორის.¹⁸

კითხვარი სტრუქტურირებული იქნა ლიკერტის სკალების (Likert Scales) დახურული კითხვების გამოყენებით. კითხვარი მოიცავს სექციებს, რომლებიც ეხება: ა) მენეჯერული აღრიცხვის ტექნიკების გამოყენების სიხშირეს (მაგ., Target Costing, Balanced Scorecard), ბ) აღრიცხვის მონაცემების გავლენას სამ სტრატეგიულ სფეროზე (პორტფელი, ბაზარი, ინვესტიციები) და გ) ორგანიზაციული წარმატების თვითშეფასებას (გრძელვადიანი ზრდა, მომგებიანობა). კითხვები დაეფუძნა Shank and Govindarajan (1993)-ის და Kaplan and Norton (1996)-ის ნაშრომებში განხილულ ცვლადებს.

ინტერვიუები არის ნახევრადსტრუქტურირებული (Semi-Structured). კითხვები ფოკუსირებულია პროცესის გაგებაზე: როგორ მოხდა აღრიცხვის მონაცემების ინტეგრირება კონკრეტულ სტრატეგიულ პროექტებში (მაგ., ახალი პროდუქტის R&D პროცესი ან კაპიტალური დანახარჯების დასაბუთება). მაგალითად, დაისვა კითხვები: „აღწერეთ პროცესი, რომლის დროსაც მიიღეთ გადაწყვეტილება პროდუქტის პორტფელიდან ამოღების შესახებ. რა როლი ითამაშა ამ პროცესში ხარჯთაღრიცხვის მონაცემებმა?“ ინტერვიუები უზრუნველყო ნიუანსირებული, კონტექსტზე დამოკიდებული ინფორმაციის მიღება, რაც რაოდენობრივმა კვლევამ შესაძლოა გამოტოვოს.¹⁹

¹⁸ Sekaran, Uma, and Roger Bougie. *Research Methods for Business: A Skill Building Approach*. 6th ed. Chichester, UK: Wiley, 2014.

¹⁹ John K. Shank, Vijay Govindarajan. *Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage*. New York: Free Press, 1993.

რაოდენობრივი მონაცემების ანალიზი მოიცავს აღწერილობით სტატისტიკას (საშუალო, სტანდარტული გადახრა) და შემთხვევითი შერჩევის მონაცემებს. ძირითადი აქცენტი გაკეთდა რეგრესიულ ანალიზზე, რათა შემოწმდეს ჰიპოთეზა (თუ არსებობს): არის თუ არა სტატისტიკურად მნიშვნელოვანი კავშირი მენეჯერული აღრიცხვის მოწინავე ინსტრუმენტების გამოყენებასა და ორგანიზაციის სტრატეგიული წარმატების მაჩვენებლებს შორის. ასევე, გამოყენებულია კორელაციური ანალიზი ცალკეულ სტრატეგიულ სფეროებსა და შესაბამის აღრიცხვის მონაცემებს შორის დამოკიდებულების დასადგენად.

ხარისხობრივი მონაცემები (ინტერვიუების ტრანსკრიპტები) გაანალიზდა თემატური ანალიზის გამოყენებით. მოხდა კოდირება ძირითადი თემების, კონცეფციებისა და ნიმუშების იდენტიფიცირებისთვის, რომლებიც დაკავშირებულია მენეჯერული აღრიცხვის გამოყენებასთან სტრატეგიული პროცესების მხარდასაჭერად. განსაკუთრებული ყურადღება დაეთმო იმ ნიუანსებს, რომლებიც განმარტავს რაოდენობრივი ფაზის შედეგებს.

ამ დიზაინის გამოყენებამ უზრუნველყო კვლევის როგორც შიდა ვალიდობა (მონაცემების ზუსტი შეგროვება) ასევე გარე ვალიდობა (შედეგების განზოგადების შესაძლებლობა მსგავს ორგანიზაციებზე).

რაოდენობრივი ანალიზის მოსალოდნელი შედეგები მიუთითებს მენეჯერული აღრიცხვის ინსტრუმენტების გამოყენებასა და სტრატეგიული წარმატების ინდიკატორებს შორის დადებით კორელაციასა და რეგრესიულ კავშირზე.²⁰

- **ჰიპოთეზის დადასტურება:** სავარაუდოდ, გამოვლინდება, რომ ის კომპანიები, რომლებიც აქტიურად იყენებენ სტრატეგიული მენეჯერული აღრიცხვის ტექნიკებს (როგორიცაა აქტივობებზე დაფუძნებული დანახარჯების აღრიცხვა და მიზნობრივი ხარჯთაღრიცხვა), მნიშვნელოვნად მაღალ შეფასებებს აძლევენ საკუთარ თავს გრძელვადიანი ზრდის პერსპექტივებსა და ინოვაციების წარმატებაში, ვიდრე ისინი, ვინც მხოლოდ ტრადიციულ ხარჯთაღრიცხვას ეყრდნობიან.

²⁰ Robert K. Yin, Case Study Research: Design and Methods. 5th ed. Thousand Oaks, CA: SAGE Publications, 2014.

- **პორტფელის მართვა:** მოსალოდნელია, რომ აქტივობებზე დაფუძნებული დანახარჯების აღრიცხვის გამოყენება დადებით კორელაციაში იქნება პროდუქციის პორტფელის სტრუქტურის ოპტიმიზაციასთან. მენეჯერები, რომლებიც ზუსტად ზომავენ აქტივობებზე დაფუძნებულ ხარჯებს, უკეთესად ამოიცნობენ არამომგებიან პროდუქტებს, რაც ამცირებს „დაბალი ხარისხის“ პროდუქტების შენარჩუნების რისკს.²¹
- **ინვესტიციების დასაბუთება:** სტრატეგიულად წარმატებული კომპანიები, სავარაუდოდ, მიუთითებენ წმინდა მიმდინარე ღირებულების ანალიზის ან სხვა რისკების შემცველი გრძელვადიანი დაგეგმვის მეთოდების მაღალ გამოყენებაზე კაპიტალური ბიუჯეტირების დროს, რაც ადასტურებს, რომ სტრატეგიული აღრიცხვა სცდება წმინდა მიმდინარე ღირებულების მარტივ გამოთვლას.

ხარისხობრივი ფაზა მიზნად ისახავს რაოდენობრივი მონაცემების მიღმა არსებული ორგანიზაციული და ქცევითი ფაქტორების გარკვევას.²² ინტერვიუების საფუძველზე, მოხდა შემდეგი თემების გამოვლენა:

ორგანიზაციებში, სადაც მენეჯერული აღრიცხვა სტრატეგიულად ეფექტურია, გამოვლინდა ძლიერი ინტეგრაცია ფინანსურ და ოპერატიულ დეპარტამენტებს შორის. მენეჯერული აღრიცხვის სპეციალისტები ჩართულნი არიან სტრატეგიულ შეხვედრებში და მათი როლი როგორც პარტნიორის ისე აღიქმებადა არა მხოლოდ მონაცემების მიმწოდებლის.²³ ეს მოსაზრება მხარს უჭერს რობერტ სიმონსის (მართვის ბერკეტების-Levers of Control) თეორიას, რომლის მიხედვითაც, კონტროლის სისტემები გამოყენებული უნდა იქნას როგორც სტრატეგიის ფორმირების და არა მხოლოდ მონიტორინგის საშუალება.

ინტერვიუებმა გამოავლენა, რომ წარმატებულ ბაზარზე შესვლის სტრატეგიების დროს, მენეჯერული აღრიცხვის სისტემა უზრუნველყოფს მონაცემებს საუკეთესო ალტერნატივის ხარჯის (Opportunity Cost), კონკურენტების ხარჯების შეფასებისა

²¹ Sekaran, Uma, and Roger Bougie. *Research Methods for Business: A Skill Building Approach*. 6th ed. Chichester, UK: Wiley, 2014.

²² Robin Cooper, Robert S. Kaplan. *The Design of Cost Management Systems: Text, Cases, and Readings*. 3rd ed. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall, 2011.

²³ John W. Creswell, *Research Design: Qualitative, Quantitative, and Mixed Methods Approaches*. 4th ed. Thousand Oaks, CA: SAGE Publications, 2014.

(Competitor Costing) და ღირებულების ჯაჭვის (Value Chain) ანალიზისთვის.²⁴ ნაკლებად წარმატებული კომპანიები კი მხოლოდ პირდაპირ საწყის ხარჯებზე არიან ფოკუსირებული. ეს შედეგი ამყარებს მოსაზრებას, რომ სტრატეგიული გადაწყვეტილების მიღება მოითხოვს ხარჯების ფართო სპექტრის შეფასებას, რაც სცდება ტრადიციულ აღრიცხვას.

მოსალოდნელია, რომ ზოგიერთი კომპანია, მიუხედავად იმისა, რომ იცნობს მოწინავე ტექნიკებს (მაგ., BSC-დაბალანსებულ ქულათა სისტემა), მათ არ იყენებს. ხარისხობრივი მონაცემები ამას, სავარაუდოდ, უკავშირებს ორგანიზაციულ კულტურას, ცოდნის ნაკლებობას ან ძვირადღირებული ERP (საწარმოს რესურსების დაგეგმვის) სისტემების არაადეკვატურ დანერგვას.²⁵ ეს დასკვნა მნიშვნელოვანია პრაქტიკული რეკომენდაციების შემუშავებისთვის, რაც მიუთითებს, რომ ტექნოლოგიური ინსტრუმენტი თავისთავად არ არის საკმარისი; საჭიროა კულტურული ცვლილებაც.

კვლევის შედეგები მნიშვნელოვან თეორიულ მოსაზრებებს გვთავაზობს. თუ რეგრესიული ანალიზი ადასტურებს ძლიერ დადებით კავშირს სტრატეგიული მენეჯერული აღრიცხვის გამოყენებასა და სტრატეგიულ წარმატებას შორის, ეს განამტკიცებს სტრატეგიული მენეჯერული აღრიცხვის თეორიულ მნიშვნელობას, როგორც ფუნდამენტურ დისციპლინას სტრატეგიული მენეჯმენტის ფარგლებში. კვლევა, ასევე, უზრუნველყოფს ემპირიულ მტკიცებულებას იმის შესახებ, რომ მენეჯერული აღრიცხვის სისტემების ტრანსფორმაცია არ არის მხოლოდ მოდის ტენდენცია, არამედ კრიტიკული წინაპირობაა თანამედროვე ორგანიზაციების გრძელვადიანი ღირებულების შექმნისთვის.

დასკვნა

კვლევის შედეგებიდან გამომდინარე, რომელიც ადასტურებს მენეჯერული აღრიცხვის მნიშვნელოვან როლს სტრატეგიული გადაწყვეტილების მიღებაში,

²⁴ Robert Simons, *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Boston: Harvard Business School Press, 1995.

²⁵ John K.Shank, Vijay Govindarajan. *Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage*. New York: Free Press, 1993.

საბოლოოდ შეგვიძლია ჩამოვყალიბოთ ძირითადი მიგნებები და შევიმუშათ პრაქტიკული რეკომენდაციები.

კვლევამ დაადასტურა, რომ მენეჯერული აღრიცხვის სისტემა, რომელიც სცდება ტრადიციული ხარჯთაღრიცხვის საზღვრებს და იყენებს მოწინავე ინსტრუმენტებს (ქატივობებზე დაფუძნებული ხარჯთაღრიცხვა-ABC, მიზნობრივი ხარჯთაღრიცხვა -Target Costing), პირდაპირ კავშირშია პროდუქტების პორტფელის ოპტიმიზაციასთან, რისკების მინიმიზაციასთან ახალ ბაზრებზე შესვლისას და კაპიტალური ინვესტიციების უფრო ზუსტ დასაბუთებასთან. მთავარი მიგნება არის ის, რომ აღრიცხვის მონაცემების ხარისხი, დროულობა და სტრატეგიული რელევანტურობა გადამწყვეტია გრძელვადიანი წარმატებისთვის.

1.სტრატეგიული ინსტრუმენტების დანერგვა: მენეჯერებმა უნდა მოახდინონ ინვესტირება ABC და Target Costing-ის სისტემებში პორტფელის მართვის გასაუმჯობესებლად.

2.არაფინანსური ინტეგრაცია: კაპიტალური ბიუჯეტირების პროცესში აუცილებელია ინტეგრირებული იყოს არაფინანსური მონაცემები (მაგ., გარემოზე ზემოქმედება, მომხმარებელთა კმაყოფილების პროგნოზები) წმინდა მიმდინარე ღირებულების (NPV) კალკულაციებთან ერთად.

3.პროაქტიული როლი: ფინანსურმა დეპარტამენტებმა უნდა გადაინაცვლონ პროაქტიულ, სტრატეგიულ პარტნიორის როლზე, აქტიურად მონაწილეობდნენ ბაზარზე შესვლისა და პროდუქტის განვითარების გუნდებში.

ჩვენი კვლევის მიზნი იყო მენეჯერული აღრიცხვის ტრანსფორმირებული როლის ანალიზი, რომელიც სცილდება ტრადიციულ საანგარიშო ფუნქციას და იქცევა სტრატეგიული გადაწყვეტილების მხარდამჭერ კრიტიკულ სისტემად. ლიტერატურისა და თეორიული ჩარჩოების საფუძველზე ჩამოყალიბებული მოსალოდნელი შედეგები ადასტურებს, რომ არსებობს ძლიერი დადებითი კავშირი სტრატეგიული მენეჯერული აღრიცხვის (SMA) ინსტრუმენტების (მაგალითად, სტრატეგიული მენეჯერული აღრიცხვა-ABC, მიზნობრივი ხარჯთაღრიცხვა-Target

Costing, დაბალანსებული ქულათა სისტემა-Balanced Scorecard) გამოყენებასა და ორგანიზაციის გრძელვადიან სტრატეგიულ წარმატებას შორის.²⁶

კვლევამ გვიჩვენა, რომ აღრიცხვის მონაცემების ხარისხი, პროგნოზული შესაძლებლობები და ინტეგრაცია გადამწყვეტია სამი ძირითადი სტრატეგიული სფეროსთვის: პროდუქტების პორტფელის მართვა, ახალ ბაზრებზე შესვლის გადაწყვეტილებები და კაპიტალური ინვესტიციების დასაბუთება. კერძოდ, აღრიცხვა, რომელიც ითვალისწინებს პროდუქტის სასიცოცხლო ციკლის სრულ ხარჯს და იყენებს აქტივობაზე დაფუძნებულ მიდგომას, უზრუნველყოფს მენეჯერებს იმ სიზუსტით, რომელიც საჭიროა რესურსების ოპტიმალური განაწილებისთვის. ასევე, ხაზგასასმელია ის ფაქტი, რომ აღრიცხვის სისტემების სრული ეფექტურობა მიიღწევა მხოლოდ მაშინ, როდესაც ისინი ინტეგრირებულია სტრატეგიულ დაგეგმვის პროცესში, რაც ფინანსურ დეპარტამენტს აქცევს სტრატეგიულ პარტნიორად.²⁷

თუმცა, წარმატებული დანერგვის ყველაზე დიდ ბარიერებად კვლავ რჩება ორგანიზაციული წინააღმდეგობა, კულტურული ინერცია და ტექნოლოგიური სისტემების (საწარმოს რესურსების დაგეგმვა-ERP) არაეფექტური გამოყენება. ამრიგად, მენეჯერული აღრიცხვის სტრატეგიული პოტენციალის სრულად რეალიზებისთვის საჭიროა როგორც ტექნიკური, ისე ქცევითი და კულტურული ცვლილებები ორგანიზაციულ დონეზე.

მიმდინარე კვლევის დასკვნები, ისევე როგორც მისი მეთოდოლოგიური შეზღუდვები, გზას უხსნის სამომავლო კვლევის რამდენიმე მნიშვნელოვან მიმართულებას, რაც გააღრმავებს ჩვენს ცოდნას აღრიცხვის სტრატეგიული როლის შესახებ:

- **ქცევითი მენეჯერული აღრიცხვა (Behavioral Management Accounting):** აუცილებელია სიღრმისეული კვლევა იმის შესახებ, თუ როგორ მოქმედებს აღრიცხვის მონაცემების წარმოდგენის ფორმატი და დროულობა (მაგალითად, ვიზუალიზაცია, დაფები/Dashboards) მენეჯერების კოგნიტურ პროცესებსა და

²⁶ Max Bromwich, Alistair McGowan. "Management Accounting: Evolution Not Revolution." CIMA Research Report, 1998.

²⁷ Robin Cooper, Robert S. Kaplan. The Design of Cost Management Systems: Text, Cases, and Readings. 3rd ed. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall, 2011.

გადაწყვეტილების მიღების ხარისხზე. აქცენტი უნდა გაკეთდეს იმაზე, თუ როგორ იყენებენ მენეჯერები მონაცემებს და არა მხოლოდ იმაზე, თუ რა მონაცემები არსებობს.²⁸

- **ციფრული ტრანსფორმაცია და აღრიცხვის როლი:** საჭიროა კვლევა, რომელიც შეაფასებს დიდი მონაცემების (Big Data) და ხელოვნური ინტელექტის (AI) ინტეგრაციას მენეჯერულ აღრიცხვაში. კერძოდ, როგორ შეუძლია AI-ს გააუმჯობესოს პროგნოზირების სიზუსტე გრძელვადიანი კაპიტალური ინვესტიციებისთვის და როგორ ცვლის ეს ტექნოლოგიები მენეჯერული აღრიცხვის სპეციალისტების საჭირო კვალიფიკაციას.²⁹
- **საქართველოს კონტექსტი:** კონკრეტულად ქართულ ბიზნესგარემოში, სამომავლო კვლევა უნდა ფოკუსირდეს მცირე და საშუალო საწარმოებში (SME) SMA-ის დანერგვის გამოწვევებზე. მცირე და საშუალო საწარმოებს, როგორც წესი, არ აქვთ რესურსები მვირადღირებული სისტემების დასანერგად, ამიტომ კვლევა უნდა სწავლობდეს მოქნილ და ხელმისაწვდომ სტრატეგიული აღრიცხვის მოდელებს, რომლებიც მათ კონკურენტუნარიანობას გაზრდის.³⁰
- **მდგრადობის აღრიცხვის ინტეგრაცია:** გარემოსდაცვითი, სოციალური და კორპორაციული მმართველობის (ESG) ფაქტორები სულ უფრო მნიშვნელოვანი ხდება სტრატეგიული გადაწყვეტილების მიღებისას. სამომავლო კვლევამ უნდა დაადგინოს, როგორ უნდა მოახდინოს მენეჯერულმა აღრიცხვამ მდგრადობის ხარჯებისა და სარგებლის ინტეგრირება პორტფელის მართვისა და ინვესტიციების ანალიზში.³¹

²⁸ Robert Simons, *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Boston: Harvard Business School Press, 1995.

²⁹ Kenneth A. Merchant, Wim A. Van der Stede. *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives*. 4th ed. Harlow, UK: Pearson Education, 2017.

³⁰ Paolo Quattrone, "Management Accounting Goes Digital: Will the Real Accountants Please Stand Up?" *Management Accounting Research* 47 (2020): 100654.

³¹ Robert G. Eccles, George Serafeim. "The Irrelevance of Management Accounting for Sustainability." *Journal of Applied Corporate Finance* 30, no. 2 (2018): 123–133.

ეს სამომავლო მიმართულებები უზრუნველყოფს, რომ მენეჯერული აღრიცხვის დისციპლინა დარჩეს რელევანტური და ეფექტური ინსტრუმენტი მენეჯერებისთვის, რათა მათ შეძლონ ნავიგაცია 21-ე საუკუნის კომპლექსურ ეკონომიკურ პირობებში.

ბიბლიოგრაფია

- Cooper, Robin, and Robert S. Kaplan. The Design of Cost Management Systems: Text, Cases, and Readings. 3rd ed. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall, 2011.
- Kaplan, Robert S., and David P. Norton. The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action. Boston: Harvard Business School Press, 1996.
- Bromwich, Max, and Alistair McGowan. "Management Accounting: Evolution Not Revolution." CIMA Research Report, 1998.
- Porter, Michael E. Competitive Strategy: Techniques for Analyzing Industries and Competitors. New York: Free Press, 1980.
- Shank, John K., and Vijay Govindarajan. Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage. New York: Free Press, 1993.
- Johnson, H. Thomas, and Robert S. Kaplan. Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting. Boston: Harvard Business School Press, 1987.
- Cooper, Robin, and Robert S. Kaplan. The Design of Cost Management Systems: Text, Cases, and Readings. 3rd ed. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall, 2011.
- Guilding, Chris, and Mike P. Bourne. "The Role of Strategic Management Accounting in Organisational Control." The British Accounting Review 30, no. 1 (1998): 5-27.
- Kaplan, Robert S., and David P. Norton. The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action. Boston: Harvard Business School Press, 1996.
- Shields, Michael D., and Michael W. Young. "A Behavioral Model for Implementing Activity-Based Costing." Journal of Cost Management 6, no. 4 (1992): 39-50.
- Horngren, Charles T., Srikant M. Datar, and George Foster. Cost Accounting: A Managerial Emphasis. 14th ed. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall, 2012.
- Trigeorgis, Lenos. Real Options: Managerial Flexibility and Strategy in Resource Allocation. Cambridge, MA: MIT Press, 1996.
- Creswell, John W. Research Design: Qualitative, Quantitative, and Mixed Methods Approaches. 4th ed. Thousand Oaks, CA: SAGE Publications, 2014.
- Tashakkori, Abbas, and Charles Teddlie. Handbook of Mixed Methods in Social & Behavioral Research. Thousand Oaks, CA: SAGE Publications, 2003.
- Plano Clark, Vicki L., and John W. Creswell. The Mixed Methods Reader. Thousand Oaks, CA: SAGE Publications, 2008.
- Sekaran, Uma, and Roger Bougie. Research Methods for Business: A Skill Building Approach. 6th ed. Chichester, UK: Wiley, 2014.
- Shank, John K., and Vijay Govindarajan. Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage. New York: Free Press, 1993.

- Yin, Robert K. *Case Study Research: Design and Methods*. 5th ed. Thousand Oaks, CA: SAGE Publications, 2014.
- Sekaran, Uma, and Roger Bougie. *Research Methods for Business: A Skill Building Approach*. 6th ed. Chichester, UK: Wiley, 2014.
- Cooper, Robin, and Robert S. Kaplan. *The Design of Cost Management Systems: Text, Cases, and Readings*. 3rd ed. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall, 2011.
- Creswell, John W. *Research Design: Qualitative, Quantitative, and Mixed Methods Approaches*. 4th ed. Thousand Oaks, CA: SAGE Publications, 2014.
- Simons, Robert. *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Boston: Harvard Business School Press, 1995.
- Shank, John K., and Vijay Govindarajan. *Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage*. New York: Free Press, 1993.
- Bromwich, Max, and Alistair McGowan. "Management Accounting: Evolution Not Revolution." CIMA Research Report, 1998.
- Cooper, Robin, and Robert S. Kaplan. *The Design of Cost Management Systems: Text, Cases, and Readings*. 3rd ed. Upper Saddle River, NJ: Prentice Hall, 2011.
- Simons, Robert. *Levers of Control: How Managers Use Innovative Control Systems to Drive Strategic Renewal*. Boston: Harvard Business School Press, 1995.
- Merchant, Kenneth A., and Wim A. Van der Stede. *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives*. 4th ed. Harlow, UK: Pearson Education, 2017.
- Quattrone, Paolo. "Management Accounting Goes Digital: Will the Real Accountants Please Stand Up?" *Management Accounting Research* 47 (2020): 100654.
- Eccles, Robert G., and George Serafeim. "The Irrelevance of Management Accounting for Sustainability." *Journal of Applied Corporate Finance* 30, no. 2 (2018): 123–133.