

VILNIAUS UNIVERSITETAS
EKONOMIKOS IR VERSLO ADMINISTRAVIMO FAKULTETAS

APSKAITA IR FINANSŲ VALDYMAS

Karina Preikšaitytė
MAGISTRO BAIGIAMASIS DARBAS

STRATEGINĖS VALDYMO APSKAITOS INSTRUMENTŲ PAPLITIMO LYGIS ORGANIZACINĖS KULTŪROS KONTEKSTE	PREVALENCE LEVEL OF STRATEGIC MANAGEMENT ACCOUNTING INSTRUMENTS IN THE CONTEXT OF ORGANISATIONAL CULTURE
---	---

Darbo vadovė: Dr. Daiva Tamulevičienė

Vilnius, 2025

LENTELIŲ SĄRAŠAS

1 lentelė.	Strateginės valdymo apskaitos samprata.....	7
2 lentelė.	Tradicinės ir strateginės valdymo apskaitos skirtumai	9
3 lentelė.	Strateginės valdymo apskaitos instrumentų klasifikacija.....	12
4 lentelė.	Strateginės apskaitos valdymo metodų taikymo tyrimo apžvalga.....	23
5 lentelė.	Tyrimo dalyvių charakteristikos	32
6 lentelė.	Tyrimo etikos principai	33
7 lentelė.	Respondentų stažo ir organizacinės kultūros koreliaciniai ryšiai	35
8 lentelė.	Respondentų stažo ir organizacinės kultūros tikslų koreliaciniai ryšiai	37
9 lentelė.	Respondentų stažo, įmonės dydžio ir organizacinės kultūros koreliaciniai ryšiai	40
10 lentelė.	Respondentų stažo ir įmonės dydžio bei organizacijos aplinkos koreliaciniai ryšiai ..	41
11 lentelė.	Respondentų darbo stažo ir informacijos šaltinių koreliaciniai ryšiai	42
12 lentelė.	Respondentų stažo ir SVA taikymą lemiančių priežasčių koreliaciniai ryšiai.....	43
13 lentelė.	Koreliaciniai ryšiai.....	44
14 lentelė.	Organizacinės kultūros poveikis SVA instrumentų taikymui	45
15 lentelė.	Organizacinės aplinkos poveikis SVA taikymui	45
16 lentelė.	Informavimo šaltinių poveikis SVA taikymui	45
17 lentelė.	Demografinių požymių poveikis SVA taikymui	46

PAVEIKSLŲ SĄRAŠAS

1 paveikslas.	Strateginės valdymo apskaitos sritys	10
2 paveikslas.	Tyrimo eigos modelis.....	27
3 paveikslas.	Respondentų požiūris į organizacinę kultūrą, proc.....	34
4 paveikslas.	Organizacinės kultūros kūrimo tikslai, proc.....	36
5 paveikslas.	Strateginės valdymo apskaitos instrumentų taikymas	38
6 paveikslas.	Organizacinės kultūros veiksnių vertinimas.....	39
7 paveikslas.	Organizacijos aplinkos veiksniai	40
8 paveikslas.	Informacijos apie SVA šaltiniai	41
9 paveikslas.	SVA pasirinkimą lemiančios priežastys	42

TURINYS

ĮVADAS	5
1. TEORINĖS STRATEGINĖS VALDYMO APSKAITOS INSTRUMENTŲ PAPLITIMO PRIELAIIDOS	7
1.1. Strateginės valdymo apskaitos apibrėžtis ir reikšmė	7
1.2. Strateginės valdymo apskaitos instrumentų klasifikacija	12
1.3. Organizacinės kultūros poveikis pasirenkant SVA instrumentus	19
1.4. Strateginės apskaitos valdymo tyrimų apžvalga	23
2. STRATEGINĖS VALDYMO APSKAITOS INSTRUMENTŲ PAPLITIMO TYRIMO METODIKA	27
2.1. Tyrimo tikslas, modelis ir hipotezės	27
2.2. Tyrimo organizavimas ir instrumentas	28
2.3. Respondentų atranka ir tiriamos imties charakteristikos	31
2.4. Tyrimo ribotumas	32
3. STRATEGINĖS VALDYMO APSKAITOS INSTRUMENTŲ PAPLITIMO TYRIMO REZULTATAI	34
3.1. Organizacinės kultūros reikšmė organizacijai	34
3.2. Įmonių taikomi strateginės valdymo apskaitos instrumentai	37
3.3. Strateginės valdymo apskaitos instrumentų ir organizacinės kultūros sąsajos	44
IŠVADOS IR PASIŪLYMAI	47
LITERATŪROS IR ŠALTINIŲ SĄRAŠAS	50
SUMMARY	55
PRIEDAI	56
Priedas Nr. 1 - Tyrimo anketa	56

IVADAS

Temos aktualumas. Strateginis valdymas kilo dėl padidėjusio vadovų susidomėjimo pažinti išorinę aplinką, kurioje veikia įmonė. Toks dėmesio perkėlimas nuo vidinės prie išorinės aplinkos lėmė tai, kad atsirado, vystėsi ir buvo plėtojamas strateginė valdymo apskaita. Strateginis valdymas pasiekiamas priimant verslo sprendimus, kuriais siekiama ilgalaikio įmonės pelningumo. Pelningumo valdymas grindžiamas pasirinkta rinkos strategija ir konkurencinių pranašumų kūrimu. O kad tai įvyktų, įmonė turi gebėti gerai išmanyti vidinius procesus, sąnaudas, vertės grandinę ir veiklos rezultatus lemiančius veiksnius. Tai yra, norint įgyvendinti strateginį valdymą, valdymo sprendimai turi būti pagrįsti atitinkama ir savalaiki apskaitos informacija. Ši apskaitos veiklos dalis vadinama strateginio valdymo apskaita (toliau – SVA). Kaip nurodo Kuprina (2017), vykstantys pokyčiai ir įmonės išorinė aplinka turi poveikį įmonės veiklai, užtikrinant veiksmingą veiklą ir konkurencingumą. Todėl būtini sprendimai, užtikrinantys sistemingą, teisingą informacijos rinkimą, jos analizavimą bei rizikų identifikavimą ir tinkamų valdymo apskaitos priemonių parinkimą, atsižvelgiant į įmonės specifiškumą. SVA priemonės, skirtos strateginiam planavimui, kontrolei ir veiklos rezultatų vertinimui. SVA priemonių skaičius pirmiausia priklauso nuo poreikių, kurie iš dalies lemia išlaidų apskaitos ir valdymo sistemos sandarą. Kaip nurodo Rathwatta ir Gooneratne (2020), dėl globalizacijos, technologinės pažangos ir didėjančio klientų informuotumo, konkurencija šiuolaikinėje įmonių aplinkoje tapo vis didesnė. Siekiant išlikti konkurencinėje rinkoje reikia informacijos, apimančios finansinius ir nefinansinius, taip pat vidinius ir išorinius aspektus, kad būtų lengviau priimti valdymo sprendimus. Tačiau tradicinės valdymo apskaitos sistemos nesugebėjo suteikti tokios plačios informacijos, todėl dalis įmonių tradicinę valdymo apskaitos sistemą papildė strateginės valdymo apskaitos sistemos elementais. Tačiau SVA priemonių gausa skatina įmones vertinti jų privalumus bei trūkumus ir pasirinkti tinkamiausias.

Analizuojamos temos ištirimo lygis. Moksliniuose tyrimuose analizuojant strateginės valdymo apskaitos instrumentų paplitimą yra apžvelgiami įvairūs instrumentai bei strateginės valdymo apskaitos reikšmė organizacijai. Lalic ir Gadzo (2020) tyrė tam tikrų strateginės valdymo apskaitos instrumentų paplitimą didelėse Bosnijos ir Hercegovinos įmonėse bei vertino naudojamų strateginės valdymo apskaitos priemonių priklausomybę nuo išlaidų apskaitos sistemos išvystymo laipsnio įmonėje. Medeckytė ir Tamulevičienė (2020) apžvelgė strateginės valdymo apskaitos instrumentus bei jų taikymo problemas ir naudą organizacijos valdymo efektyvumui. Almahairah ir Saroha (2022), analizuodami strateginės valdymo apskaitos instrumentus, nagrinėjo dirbtinio intelekto instrumentų pritaikymą bei atskleidė, jog modernių technologijų raida lėmė naujų

instrumentų atsiradimą ir taikymą. Mihaylova ir Papazov (2022) nagrinėjo strateginės valdymo apskaitos instrumentų taikymą Bulgarijos įmonėse bei atskleidė, kad įmonėms nepakanka informacijos ir patirties, kaip naudoti skirtingus SVA instrumentus. Fomina ir Semenova (2023) analizavo į riziką orientuotų instrumentų taikymą Ukrainos verslo įmonėse bei atskleidė, kad integruotas strateginės valdymo apskaitos instrumentų taikymas sudaro galimybes priimti veiklos efektyvinimo sprendimus.

Darbo naujumas. Nors moksliniuose tyrimuose ir plačiai analizuojama strateginės valdymo apskaitos reikšmė organizacijai, pateikiami įvairūs strateginės valdymo apskaitos instrumentai, tačiau apsiribojama pavienių instrumentų taikymo analize. Šio darbo naujumas pasireiškia tuo, kad išryškinamos SVA priemonių taikymo tendencijos skirtingo dydžio įmonėse įvertinant organizacinės kultūros poveikį SVA priemonių pasirinkimui.

Darbo problema: įmonės taiko įvairius strateginės valdymo apskaitos instrumentus bei priemones, tačiau būtina įvertinti taikomų instrumentų sritis bei kylančias problemas. Darbe keliamas probleminis klausimas – kokį poveikį strateginės valdymo apskaitos instrumentų paplitimo lygiui turi organizacinė kultūra?

Darbo tikslas – nustatyti strateginės valdymo apskaitos instrumentų taikymo sritis bei paplitimo lygį organizacinės kultūros kontekste.

Darbo uždaviniai:

1. Atskleisti strateginės valdymo apskaitos sampratą bei reikšmę organizacijai.
2. Išanalizuoti pagrindinius strateginės valdymo apskaitos instrumentus.
3. Ištirti strateginės valdymo apskaitos instrumentų paplitimo lygį Lietuvos įmonėse, atsižvelgiant į įmonės organizacinę kultūrą.

Darbo metodai: mokslinės literatūros analizė, sisteminimas bei apibendrinimas, kiekybinis tyrimas, tyrimo duomenų statistinė analizė.

Darbo struktūra: baigiamasis darbas sudarytas iš trijų darbo dalių. Pirmoje darbo dalyje apibrėžiama strateginės valdymo apskaitos samprata, aptariama strateginės valdymo apskaitos raida bei reikšmė verslo organizacijoms, nagrinėjamos strateginės valdymo apskaitos sritys, instrumentai ir jų klasifikacija. Antroje darbo dalyje pateikiama tyrimo metodika, apibūdinamas tyrimo instrumentas. Trečioje darbo dalyje pateikiami ir apibendrinami tyrimo rezultatai.

1. TEORINĖS STRATEGINĖS VALDYMO APSKAITOS INSTRUMENTŲ PAPLITIMO PRIELAIIDOS

1.1. Strateginės valdymo apskaitos apibrėžtis ir reikšmė

Kiekvienai verslo veiklai tinkamai valdyti reikalinga informacija. Verslo informacijos valdymas priklauso nuo nuolatinio ir sistemingo esamų procesų stebėjimo ir matavimo. Tiksliai įmonės informacija gaunama teikiant ataskaitas ir užtikrinant atitinkamą atskaitomybę. Verslo informacijos valdymas yra verslo veiklos duomenų stebėjimo, matavimo ir registravimo sistema, skirta gauti informaciją, reikalingą organizacijos veiklai planuoti, organizuoti, valdyti ir kontroliuoti bei nustatyti su ja susijusius rezultatus (Vu ir Dam, 2022). Šiame kontekste aktuali yra strateginė valdymo apskaita, todėl svarbu apibrėžti strateginės valdymo apskaitos sampratą. Tačiau analizuojant mokslinius šaltinius sutinkama, kad vieningo SVA apibrėžimo nėra pateikiama (žr. 1 lentelę).

1 lentelė

Strateginės valdymo apskaitos samprata

Autorius	Strateginės valdymo apskaitos apibrėžimas
Kuprina, 2017	tai apskaita, orientuota į išorinius veiksnius (pvz., klientų pelningumą, rinkos dalį ir t. t.), kai tradicinei valdymo apskaitai būdingas dėmesys vidiniams procesams ir reiškiniams.
Apak ir Duman, 2020	tai apskaita, kuria siekiama paremti strateginius sprendimus, yra glaudžiai susijusi su į rinką orientuota išorine informacija, kuri yra tiek finansinio, tiek nefinansinio pobūdžio; skirta ne tik fiksuoti konkrečias tendencijas, modelius, bet ir stebėti juos ar jų reikšmingus pokyčius; veikia su planuojamais ir nuspėjamais ilgalaikio pobūdžio duomenimis.
Junidi, 2022	tai apskaitos posistemė, strateginio valdymo funkcija, teikianti vadovams informaciją apie įmonės vidinę aplinką strateginiams sprendimams priimti.
Namazi ir Rezaei, 2023	tai strateginių valdymo sprendimų priėmimo, įgyvendinimo ir vertinimo informacinės paramos priemonė – sistemingai rinkti ir apdoroti rodiklius, apibūdinančius ne tik vidinės finansinės ir ekonominės veiklos, bet ir išorinės aplinkos (konkurencinės, klientų ir kt.), kurią valdo organizacija, būklę.
Pramono ir kt., 2023	skirta teikti ir analizuoti verslo ir jo konkurentų valdymo apskaitos duomenis, kurie naudojami tokio verslo strategijai stebėti ir plėtoti.
Vu ir Dam, 2022	tai informacijos, orientuotos į ilgalaikę perspektyvą, teikimo procesas, kuris turėtų padėti įgyvendinti bendrą organizacijos konkurencinę strategiją.

Šaltinis: sudaryta autorės remiantis lentelėje pateiktais šaltiniais

Apibendrinant 1 lentelėje pateiktas SVA apibrėžtis galima teigti, jog SVA – tai apskaitos ir organizacinių sprendimų derinys, skirtas suformuoti santykinai nepriklausomą, strategiškai tinkamą apskaitos ir informacijos duomenų bazę bei strateginio valdymo duomenis, skirtus aukščiausiai įmonės vadovybei, siekiant parinkti, kurti, įgyvendinti, kontroliuoti ir keisti konkurencines strategijas. Pažymėtina, kad SVA apibrėžtis teikė ne tik mokslininkai, bet ir profesinės organizacijos, tarp jų Sertifikuotų vadybos buhalterių institutas (*angl.* Chartered Institute of Management Accountant), kur SVA apibrėžiama kaip valdymo apskaitos forma,

kurioje daugiausia dėmesio skiriama informacijai, siejančiai išorinius veiksnius su įmone, nefinansinei informacijai ir įmonės viduje sukurtai informacijai (Chartered Institute of Management Accountant, 2005; cit. Lalic, Gadzo, 2020). Šiame apibrėžime išryškinamas strateginės valdymo apskaitos orientacijos į rinką aspektas. Todėl mokslinėje literatūroje yra ir alternatyvių strateginės valdymo apskaitos pavadinimų, pavyzdžiui, į rinką orientuota apskaita.

Kaip nurodo Medeckytė ir Tamulevičienė (2020) strateginės valdymo apskaitos koncepcijos pradininku laikytinas K. Simmonds (1981), kuris pažymėjo, jog SVA yra valdymo apskaitos forma, akcentuojanti informaciją, susijusią ne tik su vidine finansine ir nefinansine informacija, tačiau ir su informacija, susijusia su išoriniais įmonės veiksniais. SVA susiformavo dėl tradicinių valdymo apskaitos metodų nepakankamumo teikti ilgalaikę, į ateitį orientuotą informaciją, susijusią su konkurencinės padėties stebėjimu, klientų analize ir rinkodaros priemonėmis.

K. Simmonds SVA apibrėžė kaip valdymo apskaitos informacijos apie įmonę ir jos konkurentus, kuri gali būti naudojama verslo strategijai stebėti ir plėtoti, teikimą ir analizę. Jis pažymėjo, kad valdymo apskaitos specialistams potencialiai turėtų tekti didesnis vaidmuo atliekant konkurentų analizę, kuri yra labiau orientuota į išorę, nei dabartinis valdymo apskaitos specialisto vaidmuo, kuris yra labiau orientuotas į vidų (Simmonds, 1981, cit. Medeckytė ir Tamulevičienė, 2020).

Be jau minėtų mokslininkų, buvo ir daugiau, kurie, remdamiesi savo požiūriu, bandė pateikti įvairius SVA apibrėžimus, pavyzdžiui, Bromwich (1990), Langfield-Smith ir Parker (2008) ir kt. (cit. Nguyen ir Nguyen, 2021). Nguyen ir Nguyen (2021) apibendrina šiuos apibrėžimus ir nurodė tris bendrus apibrėžimų bruožus: visi apibrėžimai yra orientuoti į aplinką už organizacijos ribų priimant sprendimus, pagrįstus visais finansiniais ir nefinansiniais duomenimis, ir visi yra orientuoti į ilgalaikę perspektyvą.

Svarbu pažymėti, kad kai kurie autoriai SVA sampratą pateikia ne per konkrečią apibrėžimo formuluotę, bet išryškindami esminius SVA požiūrius. Pavyzdžiui, Liu ir Wen (2017) išskiria tris SVA sampratos požiūrius: pirma, strateginis paslaugos tikslas, nes strateginė valdymo apskaita yra strateginės valdymo ir tradicinės apskaitos derinio produktas, todėl jos paskirtis yra teikti įmonės strategijos įgyvendinimo paslaugas; antra, strateginė valdymo apskaita yra būdas įgyvendinti įmonės bendrą veiklos strategiją, remtis įmonės vidine informacija (rinkodaros informacija, finansine informacija, žmogiškųjų išteklių informacija ir t. t.), kuri panaudojama strateginiams sprendimams priimti; trečia, tradicinis strateginis valdymas. Strateginė valdymo apskaita yra tradicinės valdymo apskaitos šaka, veikianti naujoje aplinkoje ir plėtojanti įmonės valdymo aplinką, o ne valdymo apskaitą.

Strateginės valdymo apskaitos esmę per apskaitos sričių prizmę pristato ir kiti autoriai. Varzavu ir Bocean (2022) išskiria šias apskaitos sritis: 1) strateginių tikslų plėtojimas, 2) strateginių išlaidų valdymas, 3) rizikos valdymas, 4) verslo investicijų valdymas, 5) žmogiškojo kapitalo valdymas. Taip pat Fomina ir kt. (2023) atliktame tyrime nurodoma, kad strateginės valdymo apskaitos turinį turėtų sudaryti šešios sritys: 1) strateginis planavimas, 2) strateginių sprendimų priėmimas, 3) strateginių išlaidų valdymas, 4) biudžetas, 5) žmogiškųjų išteklių valdymas, 6) visapusiškas veiklos vertinimas.

Atlikta SVA apibrėžčių analizė, taip pat SVA sampratos požiūrių bei SVA sričių pristatymas atskleidė, kad ši valdymo apskaitos rūšis orientuota į strateginių tikslų plėtojimą, strateginių išlaidų valdymą, rizikos valdymą ir šiais aspektais skiriasi nuo tradicinės valdymo apskaitos. Pažymėtina, kad literatūroje pateikiama ir daugiau tradicinės valdymo apskaitos ir SVA skirtumų (žr. 2 lentelę). Kaip nurodo Rathwatta ir Gooneratne (2020) dėl globalizacijos, technologinės pažangos ir didėjančio klientų informuotumo konkurencija šiuolaikinėje įmonių aplinkoje tapo vis didesnė. Susidūrusios su tokiu scenarijumi, verslo įmonės supranta, kad reikia plačios informacijos, apimančios finansinius ir nefinansinius, taip pat vidinius ir išorinius aspektus, kad būtų lengviau priimti valdymo sprendimus. Tačiau tradicinės valdymo apskaitos sistemos negali suteikti tokios plataus masto informacijos, todėl nuo tradicinės valdymo apskaitos pereinama prie strateginės valdymo apskaitos.

2 lentelė

Tradicinės ir strateginės valdymo apskaitos skirtumai

Tradicinė valdymo apskaita	Strateginė valdymo apskaita
Žvilgsnis į praeitį	Žvilgsnis į ateitį
Savikontrolė	Išorės stebėseną
Ribota apimtis	Plati apimtis
Dėmesys vidaus veiklai	Dėmesys konkurentų elgesiui
Orientacija į vieną laikotarpį	Orientacija į kelis laikotarpius
Dėmesys gamybai	Dėmesys konkurencijai
Esamų objektų apskaita	Galimybių apskaita
Dėmesys praeities įvykiams	Dėmesys ateities įvykiams
Ignoruojami ryšiai tarp kai kurių procesų	Naudojamasi ryšiais tarp įvykių ir procesų
Remiasi esamomis sistemomis	Neapsiribojama esamomis sistemomis
Remiasi išankstiniu nuoseklumu	Ignoruojamas išankstinis nuoseklumas
Finansinių priemonių naudojimas	Finansinių ir nefinansinių priemonių naudojimas
Tikslų duomenų nustatymas	Orientacinių verčių ir nefinansinės informacijos nustatymas

Šaltinis: sudaryta pagal Mihaylov air Papazov, 2022

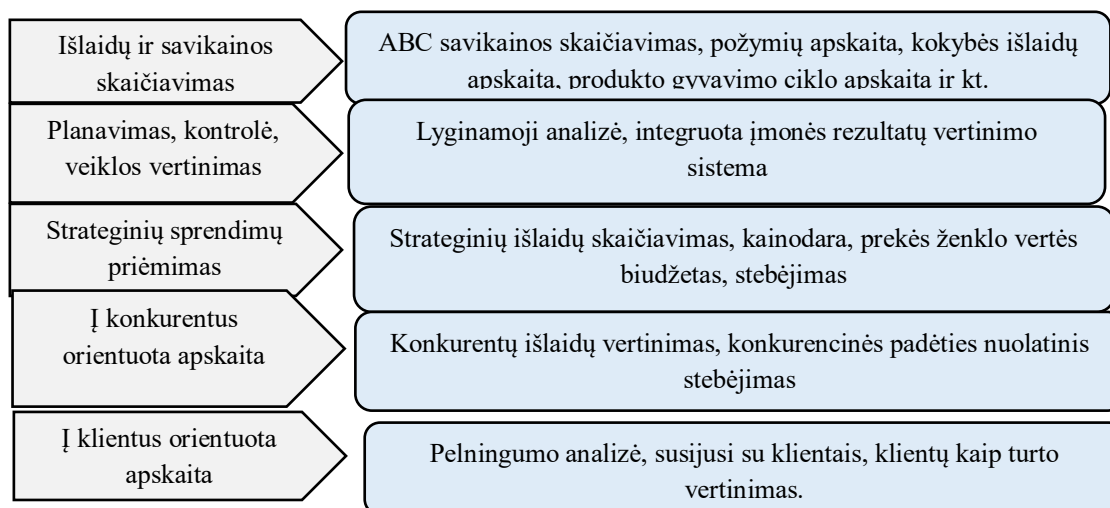
Strateginė valdymo apskaita daugiausia siejama su strateginio valdymo sprendimų priėmimo proceso tobulinimu ir įmonės efektyvumo didinimu. Šiuolaikinė apskaita turėtų būti orientuota į rinką ir strateginę orientaciją, daugiausia dėmesio skirti skaičiavimams, planavimui,

stebėsenai, klientų ir konkurentų apskaitai bei veiklos rezultatų vertinimui (Fomina ir kt., 2023). Tačiau to nepakanka, modernaus valdymo apskaitos specialisto kompetencija turėtų būti papildyta rizikos valdymo ir vidaus kontrolės įgūdžiais. Hadid ir Al-Sayed (2021) sukūrė strateginės valdymo apskaitos (SVA) tyrimo modelį, kuriame naudojami trys kintamieji: valdymo apskaitos specialistai, informacinių sistemų kokybė ir organizacinė kultūra. Nustatytas glaudus ryšys tarp valdymo apskaitos specialistų sąveikos ir strateginės valdymo apskaitos praktikos įgyvendinimo. Iš šių kintamųjų didžiausią poveikį turėjo informacinių sistemų kokybė ir organizacinė kultūra, labiau orientuota į rezultatus nei į inovacijas. Tačiau šiame modelyje neatsižvelgta į rizikos veiksnį, kuris turi poveikį kiekvienam iš šių kintamųjų.

Strateginė valdymo apskaita apima įvairias sritis, kuriose daugiausia dėmesio skiriama apskaitos informacijos panaudojimui strateginių sprendimų priėmimui organizacijoje, integruojant tradicinę valdymo apskaitos praktiką su strateginiu planavimu ir analize. SVA gali apimti vertę pagrįsto valdymo metodo taikymą, kai organizacijos daugiausia dėmesio skiria vertės akcininkams kūrimui. Tai reiškia, kad strateginiams sprendimams ir veiklos rezultatams vertinti naudojami valdymo apskaitos metodai, pavyzdžiui, ekonominės pridėtinės vertės (EVA) arba akcininkų vertės analizė. Medeckytės ir Tamulevičienės (2020) atliktame tyrime strateginė valdymo apskaita apima penkias sritis (žr. 1 pav.).

1 paveikslas

Strateginės valdymo apskaitos sritys



Šaltinis: sudaryta pagal Medeckytė ir Tamulevičienė, 2020

Remiantis pateikta informacija galima teigti, kad strateginės valdymo apskaitos sritys apima pagrindinius įmonės veiklos etapus, taip pat analizuojant strateginės valdymo apskaitos

sritis yra išskiriami ir vertinimo instrumentai bei priemonės. Kitų autorių darbuose analizuojant SVA sritis išskiriamos šios sritys (Al-Mawali, 2015):

- Vertės grandinės analizė: SVA apima organizacijos vertės grandinės analizę, siekiant nustatyti veiklą, kuri kuria vertę, ir veiklą, kuri lemia išlaidas. Suprasdamos vertės grandinę, organizacijos gali sutelkti išteklius į veiklas, kurios labiausiai prisideda prie konkurencinio pranašumo ir pelningumo.
- Strateginis išlaidų valdymas: SVA pabrėžia strateginį išlaidų paskirstymą skirtingoms veikloms ir produktams (paslaugoms). Tai apima tokius metodus, kaip veiklos išlaidų apskaičiavimas (ABC), tikslinis išlaidų apskaičiavimas ir gyvavimo ciklo išlaidų apskaičiavimas, siekiant suderinti sąnaudas su strateginiais tikslais ir pagerinti sprendimų priėmimą (Bedford, Malmi, 2016).
- Strateginiai kainodaros sprendimai: SVA padeda organizacijoms priimti pagrįstus kainodaros sprendimus, atsižvelgiant į tokius veiksnius, kaip išlaidų struktūra, klientų vertės suvokimas ir konkurencinė padėtis. Kainodaros strategijos gali skirtis atsižvelgiant į bendrus organizacijos strateginius tikslus ir rinkos sąlygas (Ferreira, 2017).
- Veiklos vertinimas ir pagrindiniai veiklos rodikliai (KPI): SVA daugiausia dėmesio skiria pagrindiniams veiklos rodikliams, kurie atitinka organizacijos strateginius tikslus, kurti ir naudoti. Dažnai naudojamos subalansuotų rodiklių kortelės ir kitos veiklos vertinimo sistemos, kad būtų galima įvertinti veiklos rezultatus pagal finansinius ir nefinansinius aspektus (Junidi, 2022).
- Strateginis investicijų vertinimas: SVA padeda įvertinti investavimo galimybes atsižvelgiant į organizacijos strateginius tikslus. Tokie metodai kaip diskontuotų pinigų srautų (DCF) analizė, realių galimybių analizė ir strateginio atitikimo analizė padeda įvertinti galimą strateginių investicijų grąžą ir riziką (Jbarah, 2018).
- Strateginių sprendimų parama: SVA teikia paramą priimant sprendimus dėl strateginių iniciatyvų, pavyzdžiui, produktų diversifikavimo, rinkos plėtros, susijungimų ir (arba) įsigijimų. Finansinis modeliavimas, scenarijų analizė ir jautrumo analizė naudojami siekiant įvertinti galimą strateginių sprendimų poveikį finansiniams rezultatams (Lawrence, John, 2020).
- Rizikos valdymas ir neapibrėžtumo analizė: SVA padeda organizacijoms nustatyti, įvertinti ir valdyti su strateginiais sprendimais susijusią riziką. Rizikos analizės metodai naudojami siekiant įvertinti neapibrėžtumų poveikį strateginiams tikslams ir veiklos rezultatams (Dmitrovic-Šaponja, Suljonovic, 2017).
- Strateginės veiklos valdymo sistemos: SVA apima veiklos valdymo sistemų, padedančių siekti organizacijos strateginių tikslų, kūrimą ir įgyvendinimą. Tai apima paskatų derinimą,

tikslų nustatymą ir veiklos rezultatų stebėseną, siekiant užtikrinti, kad strateginiai tikslai būtų pasiekti.

Apibendrinant galima teigti, kad strateginę valdymo apskaitą galima apibūdinti taip: skirta įmonės tikslams suformuluoti, įgyvendinti strateginį planavimą, teikti vidinę ir išorinę strateginę informaciją, skatinti įmonių plėtrą ir padėti pasiekti strateginį šiuolaikinių informacinių sistemų tikslą. SVA akcentuoja strateginio išlaidų valdymo metodus, skirtus išteklių paskirstymui optimizuoti ir konkurencingumui didinti. Tai apima tokią veiklą kaip vertės grandinės analizė, veiklos išlaidų apskaičiavimas ir tikslinis sąnaudų apskaičiavimas, siekiant nustatyti sąnaudas lemiančius veiksniai, sumažinti sąnaudas ir padidinti vertės kūrimą. SVA integruoja rizikos valdymo principus į sprendimų priėmimo procesus, kad sumažintų riziką ir pasinaudotų galimybėmis. SVA apima rizikos, kuri gali turėti įtakos strateginių tikslų įgyvendinimui, apimant finansinę, veiklos ir rinkos riziką, nustatymą, vertinimą ir valdymą. SVA koncepcijoje pripažįstamas itin svarbus apskaitos vaidmuo siekiant strateginės sėkmės ir siekiama panaudoti apskaitos informaciją ir metodus kuriant vertę, valdant riziką ir siekiant tvaraus konkurencinio pranašumo.

1.2. Strateginės valdymo apskaitos instrumentų klasifikacija

Išanalizavus SVA apibrėžimus bei skirtingų autorių pateikiamas interpretacijas nustatyta, jog SVA apibrėžimuose išryškintos SVA taikymo sritys, priemonės bei instrumentai, atskleidžiami SVA ir tradicinės valdymo apskaitos skirtumai. Analizuojant strateginės valdymo apskaitos instrumentus moksliniuose tyrimuose susiduriama su instrumentų gausa, skirtinga strateginės valdymo apskaitos instrumentų klasifikacija (žr. 3 lentelę).

3 lentelė

Strateginės valdymo apskaitos instrumentų klasifikacija

Autoriai	Strateginės valdymo apskaitos instrumentai
Pylypiv ir Piatnychyk (2018)	Išlaidų apskaitos instrumentai, planavimo, kontrolės ir veiklos efektyvumo vertinimo instrumentai, strateginių sprendimų priėmimo instrumentai, konkurentų vertinimo instrumentai, klientų vertinimo instrumentai, tikėjų vertinimo instrumentai.
Rathwatta ir Gooneratne (2020)	išlaidų perspektyvos: veiklos sąnaudų apskaičiavimas, tikslinė savikaina, gyvavimo ciklo išlaidų apskaičiavimas, kokybės išlaidų apskaičiavimas, vertės grandinės išlaidų apskaičiavimas. konkurentų perspektyvos: konkurentų finansinių ataskaitų analizė, konkurentų sąnaudų analizė, rinkos padėties analizė. klientų perspektyvos: klientų pelningumo analizė, klientų elgsenos analizė, klientų vertės žemėlapis, prekės ženklo stebėjimas. veiklos perspektyvos: vidinė lyginamoji analizė, išorinė lyginamoji analizė, geriausios praktikos lyginamoji analizė.
Ojra ir Opute (2021)	veiklos sąnaudų skaičiavimas, gyvavimo ciklo išlaidų skaičiavimas, kokybės išlaidų skaičiavimas, tikslinis išlaidų skaičiavimas ir vertės grandinės išlaidų skaičiavimas.
Medeckytė ir Tamulevičienė (2020)	Išlaidų ir savikainos skaičiavimo instrumentai: veiklos sritimis pagrįstas savikainos skaičiavimas, vertės grandine grįstas išlaidų skaičiavimas, tikslinių išlaidų apskaita,

	kokybės išlaidų apskaita, požymių apskaita, produkto gyvavimo ciklo išlaidų apskaita. Planavimo, kontrolės ir veiklos vertinimo instrumentai: lyginamoji analizė, integruota įmonės rezultatų vertinimo sistema. Strateginių sprendimų priėmimo instrumentai: strateginė kainodara, strateginių išlaidų skaičiavimas, prekės ženklo vertės stebėjimas, prekės ženklo biudžeto sudarymas. Į konkurentus orientuoti apskaitos instrumentai: nuolatinis konkurencinės padėties stebėjimas, konkurentų vertinimas remiantis viešai paskelbtomis ataskaitomis, konkurentų išlaidų įvertinimas. Į klientus orientuoti apskaitos instrumentai: pelningumo analizė, viso klientų ciklo gyvavimo analizė, klientų, kaip turto, vertinimas.
--	--

Rathwatta ir Gooneratne (2020) strateginės valdymo apskaitos instrumentus siūlo skirstyti į keturias grupes: išlaidų perspektyvos, konkurentų perspektyvos, klientų perspektyvos bei veiklos perspektyvos. Išlaidų perspektyvos instrumentai skirti įvertinti įmonės veiklos sąnaudas bei išlaidas, padeda pastebėti išlaidų kontrolės perspektyvas. Konkurentų perspektyvos instrumentai yra skirti konkurencinės aplinkos vertimui, rinkos padėties identifikavimui. Klientų perspektyvos instrumentų dėka analizuojami klientų rodikliai, atliekami prekės ženklo rinkos vertinimas. Veiklos perspektyvų įrankiai apima įmonės veiklos rezultatų, verslo aplinkos vertinimą.

Ojra, Opute (2021) SVA instrumentus analizuoja strateginių išlaidų apskaitos ir analizės požiūriu ir juos klasifikuoja į penkias grupes: veiklos išlaidų skaičiavimas, gyvavimo ciklo išlaidų skaičiavimas, kokybės išlaidų skaičiavimas, tikslinis išlaidų skaičiavimas ir vertės grandinės išlaidų skaičiavimas.

Medeckytė ir Tamulevičienė (2020) susistemino įvairių autorių pateikiamus SVA instrumentus bei skirsto į tokias penkias kategorijas: išlaidų ir savikainos skaičiavimo instrumentai; planavimo, kontrolės ir veiklos vertinimo instrumentai; strateginių sprendimų priėmimo instrumentai; į konkurentus orientuoti apskaitos instrumentai ir į klientus orientuoti apskaitos instrumentai.

Pylypiv ir Piatnychyk (2018) pateikia panašias SVA instrumentų grupes, tačiau autoriai atlikę verslo subjektų praktinės veiklos tyrimus nustatė, kad formuojant apskaitos ir analitinę informaciją apie konkurentus ir klientus (vartotojus) strateginės valdymo apskaitos priemonės ir instrumentai neleidžia atsižvelgti į informaciją apie tokius verslo partnerius kaip tiekėjai. Todėl, siekiant išspręsti šią problemą, siūloma SVA instrumentų sąrašą papildyti atskira grupe - tiekėjų apskaita, į kurią būtų įtrauktos tokios priemonės kaip: tiekėjų pozicijų stebėsena, tiekėjų vertinimas, pirkimų rinkos situacijos ir išteklių paskirstymo efektyvumo vertinimas. Autorių nuomone tokia strateginės valdymo apskaitos priemonių grupė padės formuoti išsamesnę ir efektyvesnę analizę ir informacijos pateikimą priimančiam valdymo sprendimus įmonių veikloje.

Pagal Ojra, Opute (2021) strateginę ir rinkodaros informaciją pagrįstus sąnaudų duomenis organizacijos gali panaudoti, kad užtikrintų veiksmingas strategijas tvariam konkurenciniam

pranašumui pasiekti. Taigi organizacijos turi pripažinti sąnaudų strategijų integravimo svarbą ir atlikti kelias strategines sąnaudų analizes. Yra išskiriami penki pagrindiniai kaštų skaičiavimo metodai: atributinis kaštų skaičiavimas, gyvavimo ciklo kaštų skaičiavimas, kokybės kaštų skaičiavimas, tikslinis kaštų skaičiavimas ir vertės grandinės kaštų skaičiavimas.

Atributų (požymių) sąnaudų apskaičiavimas. Šis SVA metodas susijęs su produktų teikiamos naudos klientams sąnaudų kaupimu. Atributų savikainos skaičiavimo metodas buvo labiausiai įtikinantis SVA plėtojimas. Dėl jo dėmesio su produktais ir jų savybėmis susijusios naudos sąnaudų apskaičiavimui būtinas tiek valdymo apskaitos, tiek rinkodaros valdymo disciplinų indėlis strateginio valdymo sistemoje. Autoriai atributų savikainos kalkuliavimą kaip konkrečių produkto savybių, kurios yra patrauklios klientams, išlaidų kaupimą. Šie požymiai, kai galima nustatyti jų sąnaudas, apima tokį sąrašą: eksploatacinių charakteristikų kintamieji, patikimumas, garantijos susitarimai, apdailos laipsnis, tiekimo užtikrinimas ir garantinis aptarnavimas (Cescon, Costantini, 2018).

Gyvavimo ciklo sąnaudų apskaičiavimas. Šis SVA metodas reiškia visų susijusių produkto ar paslaugos sąnaudų vertinimą per visą produkto ar paslaugos gyvavimo laikotarpį, kuris populiariai vadinamas produkto gyvavimo ciklo etapais. Produkto gyvavimo ciklo etapai yra šie: kūrimas, įvedimas, augimas, branda, nuosmukis ir atsisakymas. Gyvavimo ciklo sąnaudų apskaičiavimas yra aiški ilgalaikė apskaitos perspektyva ir orientacija į rinką, o tai atitinka SVA orientaciją į rinką (Ferreira, 2017). Kitaip tariant, gyvavimo ciklo sąnaudų apskaičiavimas yra SVA metodas, kuriuo produktų vertingumas vertinamas kaupiant jų sąnaudas kiekviename produkto gyvavimo ciklo etape: įvedimo, augimo, brandos ir nuosmukio, užuot kiek savavališkai vertinus sąnaudas kasmet. Daugelis šio metodo šalininkų sutinka, kad jis gali suteikti daugiau naudingos informacijos apie produktų sąnaudas nei tradicinė trumpalaikė valdymo apskaitos perspektyva sprendimų priėmimo tikslais. Bendras produkto pelningumas, taip pat naujo produkto įvedimo į rinką sėkmė ar nesėkmė gali būti nustatyti taikant gyvavimo ciklo savikainos skaičiavimą kaip SVA metodą (Klychova, Zakirova, 2019).

Kokybės sąnaudų apskaičiavimas. Sprendžiant klausimus, susijusius su konkurenciniu pranašumu ir verslo strategija, kokybės klausimai negali likti nuošalyje ir jiems turi būti skiriama daug dėmesio. Paprastai yra keturios kokybės sąnaudų kategorijos, kurias naudoja daugelis įmonių, tai yra prevencijos sąnaudos, vertinimo sąnaudos, vidinių gedimų sąnaudos ir išorinių gedimų sąnaudos. Šiuo metu daugelyje bendrovių dauguma kokybės klausimų paprastai yra susiję tik su klientų pasitenkinimu (Lawrence, John, 2020). Moksliniuose tyrimuose autoriai kokybės sąnaudas aiškina kaip sąnaudas, susijusias su defektų atsiradimu, nustatymu, taisymu ir prevencija, ir jas galima suskirstyti į tris kategorijas: prevencijos sąnaudas, vertinimo sąnaudas ir vidinių bei išorinių gedimų sąnaudas. Kokybės sąnaudų ataskaitos rengiamos siekiant nukreipti vadovybės

dėmesį į prioritetines kokybės problemas, kurias reikia spręsti. Atskirai nustačiusios kokybės sąnaudas, įmonės gali jas panaudoti kaip konkurencinį pranašumą, kad galėtų teikti klientams patrauklias prekes ir paslaugas (Lukka, Modell, 2017).

Tikslinė savikaina yra į klientą orientuotas metodas, kurį iš pradžių taikė Japonijos įmonės, o dabar jį plačiai taiko įmonės visame pasaulyje ir kuris gali būti naudojamas naujo gaminio sąnaudoms mažinti jo projektavimo ir kūrimo etapuose (projektavimo išlaidos projektavimo etape). Siektinos sąnaudos - tai pageidautinos visos produkto sąnaudos, kurias galima nustatyti įvertinus pardavimo apimtį, išorinės rinkos kainą ir siektiną pelną. Tikslinė savikaina - tai metodas, taikomas gaminio ir proceso projektavimo etape ir apimantis išlaidų įvertinimą, kuris apskaičiuojamas iš numatomos rinkos kainos atimant numatomą pelno maržą, kad būtų gautos pageidaujamos gamybos, inžinerijos ar rinkodaros išlaidos. Tada gaminyje ar paslauga projektuojami ir kuriami taip, kad atitiktų šį išlaidų įvertinimą, kuris vadinamas tikslinėmis išlaidomis (Mayaeva, Piskunov, Fomin, 2016). Manoma, kad tikslinių sąnaudų nustatymas pasižymi dideliu išoriniu dėmesiu ne tik konkurentams, bet ir klientams bei rinkai. Tikslinės savikainos kalkuliacijos, kaip sąnaudų mažinimo priemonės, naudojimas per produkto gyvavimo ciklą iki brandos etapo gali padėti įmonėms išsilaikyti ir atlaikyti bet kokią stiprią konkurenciją. Tačiau taikant tikslinę savikainos kalkuliaciją problema bus gauti patikimą rinkos kainą, kad būtų galima apskaičiuoti tikslinę savikainą (Oboh, Ajibolade, 2017).

Vertės grandinės sąnaudų apskaičiavimas. Tai SVA metodas, kuris yra Porterio vertės grandinės analizės operacionalizavimas vadybos apskaitoje. Vertės grandinės sąnaudų apskaičiavimas - tai metodas, kuriuo nagrinėjama visa veikla, atliekama nuo pat gaminio ar paslaugos projektavimo etapo iki paskirstymo etapo, kuris gali apimti ir vidaus, ir išorės veiksnius, susijusius su įmone, nes jis apima požiūrį į organizaciją kaip į visų vertės kūrimo veiklų, susijusių su teikiamu gaminiu ar paslauga, grandinės grandžių rinkinį. Vertės grandinės metodikoje naudojamas veikla pagrįstų sąnaudų skaičiavimo metodas, pagal kurį sąnaudos priskiriamos veikloms, kurios reikalingos produktui ar paslaugai kurti, įsigyti, gaminti, parduoti, platinti ir aptarnauti. Vertės grandinės analizė gali būti naudojama ne tik kaip SVA priemonė vertei kurti, bet ir leidžia įmonėms susidaryti holistinį požiūrį į tiekimo grandinę siekiant geresnių veiklos rezultatų (Pasch, 2019).

Strateginis planavimas, kontrolė ir veiklos vertinimas. Literatūroje taip pat pabrėžiama, kad organizacijos turi skirti deramą dėmesį strateginės valdymo apskaitos planavimo, kontrolės ir veiklos rezultatų matavimo ypatybėms, nes tai svarbu taikant aktyvios orientacijos į rinką metodą, siekiant veiksmingai konkuruoti rinkoje. Pagrindiniai komponentai pagal strateginio planavimo, kontrolės ir veiklos matavimo priemonę apima lyginamąją analizę ir integruotą veiklos valdymą (subalansuotų rodiklių sistema) (Petera, 2020).

Lyginamoji analizė. Šiuo metodu siekiama nustatyti geriausią praktiką organizacijoje arba už įmonės ribų. Jis apima nuolatinį procesų ar veiklos palyginimą visose organizacijos veiklos srityse, įskaitant strategines sritis, operatyvinę veiklą ir procesus bei klientų pasitenkinimą. Geriausia praktika paprastai yra idealus pavyzdys, kurį pateikia įmonei nepriklausantys šaltiniai arba kitas aukštas veiklos rezultatus pasiekęs įmonės padalinys. Lyginamoji analizė - tai reguliarius vidaus procesų palyginimo su idealiu veiklos standartu procesas. Pagrindinis lyginamosios analizės tikslas - pagerinti veiklos rezultatus, tačiau ši veikla gali pareikalausiti daug laiko ir būti brangi, todėl įmonė turi apsvarstyti šios veiklos sąnaudas ir naudą (Pramono ir kt., 2023).

Integruotos veiklos vertinimo sistemos pateikia tiek finansinius, tiek nefinansinius veiklos rodiklius, kurie apima daugybę organizacijos perspektyvų. Šį SVA metodą galima laikyti glaudžiai susijusiu su balanso rodiklių ataskaita. Pagrindinis šios technikos bruožas yra tas, kad ji orientuota į veiklos žinių įgijimą remiantis klientų reikalavimais ir gali apimti nefinansinius rodiklius. Ši priemonė apima padalinių stebėjimą tų veiksmų, kurie yra labai svarbūs klientų pasitenkinimui užtikrinti. Tačiau praktikoje kyla sunkumų gaunant informaciją apie nefinansines sritis, o nefinansinės informacijos tikslumas gali būti abejotinas (Shonhadji, 2016).

Strateginių sprendimų priėmimas. Strateginių sprendimų priėmimas, kaip strateginės valdymo apskaitos priemonė, yra labai svarbi priemonė, padedanti priimti strateginius sprendimus. Pagrindinės strateginių sprendimų priėmimo galimybės apima strateginę savikainą, strateginę kainodarą ir prekės ženklo vertinimą. Literatūroje pabrėžiama, kaip svarbu nagrinėti strateginę savikainą kaip pagrindinį strateginių sprendimų priėmimo elementą. Šiame diskurse pabrėžiama, kad norint veiksmingai siekti konkurencinio pranašumo, reikia atlikti sąnaudų analizę, kurioje aiškiai atsižvelgiama į strateginius klausimus (Vu, Dam, 2022). Vadovaudamiesi šiuo požiūriu, Ojra, Opute (2021) pažymi, kad strateginis kaštų skaičiavimas apima strateginę ir rinkodaros informaciją pagrįstų kaštų duomenų naudojimą siekiant sukurti ir nustatyti pranašesnes strategijas, kurios sukurs tvarų konkurencinį pranašumą. Literatūroje taip pat pabrėžiama, kad strateginė kainodara yra dar vienas esminis strateginių sprendimų priėmimo tipologijos elementas strateginėje valdymo apskaitoje. Pasak mokslininkų, rinkos konkurencijos lygio supratimas, kuris apima šių veiksmų vertinimą: konkurentų reakcija į kainas, kainų elastingumas; prognozuojamas rinkos augimas; masto ir patirties ekonomija (Ojra, Opute, 2021).

Strateginės savikainos skaičiavimo metodas dar vadinamas strateginiu išlaidų valdymu. Šiuo metodu įvertinamas įvairių valdymo sprendimų finansinis poveikis, o duomenys apie sąnaudas naudojami siekiant sukurti geresnes strategijas, kad būtų įgyjamas stiprus konkurencinis pranašumas (Varzaru, Bocean, 2022). Taikant šį metodą, priimant strateginius sprendimus svarbiausiomis laikomos strateginės valdymo koncepcijos (vertės grandinė) ir rinkodaros koncepcijos (produkto pozicionavimas), todėl daugiausia dėmesio skiriama išorės ir ateities

klausimams. Išlaidų duomenys, gauti iš strateginės ir rinkodaros informacijos, naudojami kuriant ir nustatant pranašesnes strategijas, kurios įmonei suteiks tvarų konkurencinį pranašumą. Taigi šiuo metodu sąnaudų duomenys naudojami strateginiams sprendimams, orientuotiems į išorę ir ateitį, priimti. Jei šis metodas naudojamas tinkamai, jis gali suteikti įmonei didelę naudą, tačiau jis reikalauja daug laiko ir išlaidų (Abdullah, Zakaria, 2022).

Prekės ženklo vertinimas yra trečiasis strateginių sprendimų priėmimo metodo elementas. Prekės ženklo vertinimo elementas apima numatomų prekės ženklo pajamų (į apskaitą orientuotas matas) derinimą su daugikliu, išvestu iš prekės ženklo stiprumo strateginių veiksmų, tokių kaip prekės ženklo rinkos pobūdis, jo padėtis toje rinkoje ir rinkodaros paramos lygis. Prekės ženklo vertinimas leidžia organizacijoms suprasti rinkos reputacijos tendencijas laikui bėgant ir galimas pasekmes rinkodaros vadovams bei strateginei apskaitai. Kad organizacijos pasiektų kintamą prekės ženklo vertinimą, kuris būtų potencialus rinkodaros pasiekimų matas, kai atsižvelgiama į suvokiamą kokybę ir prekės ženklo produktus, pasiekiamas prekės ženklo vertinimo poveikis, be kita ko, priklausytų nuo taikomo vertinimo metodo (Apak, Duman, 2020).

Konkurentų apskaitos strategija apima tinkamų priemonių, leidžiančių įmonei analizuoti ir nustatyti savo padėtį konkurencinėje rinkoje, kūrimą. Taip įmonė pasirenka tinkamas strategijas, kurios leidžia jai veiksmingiau konkuruoti su konkurentais. Norėdama tai veiksmingai daryti, įmonė turi rinkti konkurentų apskaitos informaciją. Literatūroje pabrėžiama, kad svarbu skirti tinkamą dėmesį konkurentų apskaitai. Moksliniuose tyrimuose yra pateikiamos trys konkurentų apskaitos priemonių formos: konkurentų sąnaudų vertinimas, konkurentų padėties stebėseną ir konkurentų veiklos vertinimas (Cescon, Costantini, 2018).

Konkurentų sąnaudų vertinimas. Šis metodas gali būti laikomas konkurencinės padėties stebėsenos metodu, nes yra susijęs su konkurentų sąnaudų struktūromis. Šio metodo šalininkai teigia, kad pagrindinių konkurentų santykinų sąnaudų padėties įvertinimas gali padėti geriau suprasti organizacijos strateginių sprendimų priėmimo aplinką. Taip pat šis metodas - tai reguliariai pateikti planuojamus atnaujintus konkurento vieneto sąnaudų įverčius. Norėdamos išlikti konkurencingos ir svarbios rinkoje, įmonės turi žinoti, kas yra jų konkurentai, ir įvertinti jų sąnaudų būklę (Janjic, Karapavlovic, 2017).

Konkurencijos padėties stebėseną. Taikant šį metodą, konkurencinė pozicija laikoma nematerialiuoju turtu, turinčiu ribotas galimybes uždirbti. Konkurentų padėties analizė pramonės šakoje atliekama vertinant ir stebint konkurentų pardavimų, rinkos dalies, apimties, vieneto sąnaudų ir pardavimų gražos tendencijas. Šios analizės metu gauta informacija gali būti pagrindas konkurento rinkos strategijai įvertinti. Šį metodą sudaro informacijos apie konkurentus teikimas, kurią įmonė gali panaudoti galimai vertindama savo padėtį pagrindinių konkurentų atžvilgiu ir atitinkamai kontroliuodama arba formuluodama savo strategiją. Žinoti savo konkurentus ir jų

stipriąsias bei silpnąsias puses bus naudinga informacija bet kuriai įmonei, siekiančiai išlaikyti savo padėtį rinkoje (Lawrence, John, 2020).

Klientų apskaita. Penktoji strateginės valdymo apskaitos metodų grupė yra susijusi su klientų apskaita. Klientų apskaita susijusi su praktika, kuria siekiama įvertinti pelną, pardavimus ar sąnaudas, susijusias su klientais ar klientų segmentais. Pagrindiniai klientų apskaitos metodai apima klientų pelningumo analizę, klientų gyvavimo trukmės pelningumo analizę ir klientų kaip turto vertinimą (Ojra, Opute, 2021).

Klientų pelningumo analizė. Čia analizuojami konkretūs atskiri klientai arba klientų grupė ir atitinkamai atsekamos su konkrečiu klientu susijusios sąnaudos ir pardavimai į klientų sąskaitas. Apskaičiuojamas pelnas, gautas iš konkretaus atskiros kliento. Tai apima visas įprastas praktikas, naudojamas vertinant pelną, pardavimus ir sąnaudas, gaunamas iš klientų ar klientų segmentų. Pelnas apskaičiuojamas remiantis sąnaudomis ir pardavimais, kuriuos galima susieti su konkrečiu klientu. Šis metodas kartais vadinamas kliento sąskaitos pelningumu. Šio metodo problema yra savavališkas sąnaudų priskyrimas konkretiems klientams, o tai gali lemti neteisingas išvadas dėl klientų pelningumo analizės (Junidi, 2022).

Klientų pelningumo per visą jų gyvenimą analizė. Šis metodas apima ilgesnio laikotarpio klientų pelningumo vertinimą ir analizę, apimančią ir būsimus metus, todėl dėmesys sutelkiamas į visas tikėtinas būsimas pajamas ir būsimas tikėtinas išlaidas, susijusias su konkretaus kliento aptarnavimu. Taikant šį metodą apskaičiuojamas ne metinis pelnas, kurio galima tikėtis iš konkretaus kliento, o visas ateityje numatomas pelnas, kuris bus gautas dėl būsimų prekybos santykių su konkrečiu klientu ateityje. Taikant šį metodą problema bus pats klientas, kurio ilginiui gali nelikti. Sunku numatyti, kiek laiko klientas liks su įmone (Namazi, Rezaei, 2023).

Klientų kaip turto vertinimas. Šis metodas yra susijęs su klientų vertės įmonei nustatymu. Tai galima atlikti apskaičiuojant visų būsimų pajamų srautų, priskiriamų konkrečiam klientui, dabartinę vertę. Žvelgiant iš rinkodaros perspektyvos, gana įprasta klientus laikyti turtu, todėl įmonės linkusios savo klientų bazei priskirti vertę. Tačiau praktikoje sunku nustatyti vertę klientams, nes jie nebus nuolat su įmone, o būsimos pajamos iš klientų yra nenuspėjamos (Ojra, Opute, 2021).

Efektyviai naudojami strateginio valdymo apskaitos metodai pagerina įmonės veiklos rezultatus ir veiklos rezultatų stabilumą, užtikrina investicijų efektyvumą, konkurencinio pranašumo didinimą rinkoje. Pylipiv, Piatnychuk (2018) taip pat pateikia penkias strateginio valdymo apskaitos priemonių grupes, kurios padeda tinkamai parinkti atitinkamas priemones kiekvienoje iš jų: 1) sąnaudų apskaita; 2) efektyvumo planavimas, stebėseną ir vertinimas; 3) strateginių sprendimų priėmimas; 4) konkurentų apskaita; 5) klientų apskaita, kuri leis suformuoti ekonominį pagrindą konkurencingiems valdymo sprendimams priimti. Tačiau dėl verslo subjektų

praktinės veiklos formuojant apskaitos ir analitinę informaciją apie konkurentus ir klientus (vartotojus) strateginio valdymo apskaitos priemonės neleidžia atsižvelgti į informaciją apie tokius verslo partnerius kaip tiekėjai. Todėl, siekiant išspręsti šią problemą, penkiose grupėse sujungtų priemonių sąrašą būtina papildyti atskira grupe - tiekėjų apskaita, į kurią būtų įtrauktos tokios priemonės kaip: tiekėjų pozicijų stebėseną, tiekėjų vertinimas, pirkimų rinkos situacijos ir išteklių paskirstymo kanalų efektyvumo vertinimas. Tai priklausys ne tik nuo gaminamų produktų kokybės, bet ir nuo paties gamybos proceso tęstinumo. Tokia strateginio valdymo apskaitos priemonių grupė padės formuoti išsamesnę ir kokybiškesnę informacijos teikimą priimant valdymo sprendimus, susijusius su įmonės investicinės veiklos kapitalo investicijų tikslingumu.

Apibendrinant galima teigti, kad visi analizuoti SVA instrumentai pasižymi panašiomis savybėmis, susijusiomis su orientacija į ateitį (ilgalaikę perspektyvą) ir orientacija į išorę, kurios gali būti naudojamos ne tik sąnaudų apskaičiavimo ir konkurencinio pranašumo tikslais, bet ir priimant strateginius sprendimus, apimančius planavimą, kontrolę ir veiklos valdymą. Šių SVA metodų taikymas galėtų suteikti įmonėms svarbios finansinės ir nefinansinės informacijos, kuri galėtų palaikyti jų verslo rezultatus ilguoju laikotarpiu nuolat sudėtingoje ir besikeičiančioje aplinkoje. Apibendrinant galima teigti, kad SVA naudoja įvairias priemones ar įrankius, kad valdymo apskaitos principai būtų integruoti į strateginių sprendimų priėmimo procesus. Šios priemonės padeda organizacijoms analizuoti, planuoti, kontroliuoti ir vertinti strategines iniciatyvas. Šios priemonės nėra baigtinės, todėl organizacijos gali naudoti šių ir kitų priemonių derinį, pritaikytą prie konkrečių strateginių tikslų, pramonės šakos dinamikos ir organizacinių gebėjimų. Svarbiausia - veiksmingai panaudoti šias priemones, kad jos padėtų priimti strateginius sprendimus ir suteiktų tvarų konkurencinį pranašumą. Tradicinė valdymo apskaita suteikia vidinę finansinę informaciją vadovams priimti sprendimus. SVA instrumentai ir metodai gali prisitaikyti prie įmonės strateginės valdymo poreikių, nes SVA metodai suteikia vizualizuotą ir efektyvesnę su strategijomis susijusią informaciją. Jame pateikiama nefinansinė informacija, susijusi su įmonės strategija, sutelkiant dėmesį į ilgalaikius įmonės interesus. Taikant SVA metodus atsižvelgiama į visapusišką ir tvarų sąnaudų apskaitos, biudžeto sudarymo, veiklos vertinimo ir strateginių sprendimų priėmimo vaizdą. Jie gali suteikti tiesioginę informaciją, kad vadovai galėtų priimti įmonės veiklos strateginius sprendimus. Be to, tobulinamos įmonių strateginio veiklos vertinimo sistemos, kurios yra savotiškas strateginio valdymo metodas, reikalingas šiuolaikinėms įmonėms.

1.3. Organizacinės kultūros poveikis pasirenkant SVA instrumentus

Kaip nurodo Wisna (2015) strateginės valdymo apskaitos instrumentų pasirinkimui turi organizacinė kultūra. Organizacinė kultūra - tai prielaidų, įsitikinimų, vertybių ir normų, kuriomis

dalijasi organizacijos nariai. Organizacijos kultūra turi poveikį finansinės informacijos sistemų kūrimui ir diegimui. Kuriant ir diegiant informacinę sistemą svarbu nustatyti ir suprasti organizacijų vertybes, normas ir galią. Organizacinės kultūros ir subkultūros yra svarbūs veiksniai, lemiantys, kaip žmonės naudojami informacija ir informacinėmis sistemomis. Pagrindžiant informacines sistemas organizacijos, kaip didesnės sistemos, kontekste, galima suvokti, kad daugybė veiksmų yra svarbūs ir į juos reikia atsižvelgti nustatant informacijos reikalavimus ir kuriant bei diegiant informacines sistemas bei taikant strateginės valdymo apskaitos instrumentus.

Organizacinė kultūra yra pamatinis įsitikinimų rinkinys, kurį formuoja organizacijos nariai. Organizacinė kultūra apima sociokultūrinę veiklą, pasikartojančius suvokimo modelius, darbo procedūras, mitų ir simbolių rinkinius ir bendrus požiūrius ir elgesį (Tulcanaza-Prieto et al., 2021). Organizacinė kultūra apima gilesnes vertybes ir yra pagrindas bendroms normoms kurti. Bogale ir Debela (2024) tyrimo išvadose pabrėžiamas reikšmingas organizacinės kultūros poveikis darbo vietos dinamikai, darantis įtaką darbuotojų sąveikai, elgesiui ir valdymui. Dažniausiai tiriamos šios organizacinės kultūros dimensijos: naujovės, komandinis darbas, orientacija į rezultatą, įsitraukimas. Kultūrinės orientacijos skirstomos į keturias pagrindines grupes: orientacija į darbo vietą, orientacija į verslą, orientacija į sistemą ir orientacija į grupę.

Fitria (2021) sutinka, kad darbuotojai, kurie geriau supranta bendrąsias organizacijos vertybes, vertybėmis ir įsitikinimais vadovaujamasi kasdieniame elgesyje darbe, kad būtų pasiekti organizacijos tikslai ir individualūs rezultatai. Palaikomi valdymo apskaitos sistemos, atitinkamai geri individualūs veiklos rezultatai lems ir gerus organizacijos veiklos rezultatus. Remiantis atstovavimo teorija, akcininkas pageidauja didžiausios grąžos. Vadovui reikia valdymo apskaitos sistemos, kad galėtų priimti tinkamus sprendimus. Organizacijos kultūra gali tiesiogiai ar netiesiogiai turėti poveikį įmonės veiklos rezultatams, įvairiais būdais naudojant valdymo apskaitos sistemą sprendimams priimti. Organizacinė kultūra, palaikanti įmonės tikslus, padės vadovui, naudojančiam valdymo apskaitos sistemą, tenkinti organizacijos poreikius. Ši teorija patvirtina Jogaratnam (2017) tyrimus, kad organizacinė kultūra turi įtakos verslo rezultatams. Organizacija, naudodama strateginės valdymo apskaitos informaciją, sumažina planavimo, organizavimo ir kontrolės veiklos sąnaudas, nes vadovai savo darbą atliks naudodamiesi SVA sistema. Dėl organizacinės kultūros, kurioje naudojama sistema, palaikymo vadovų darbas tampa tikslesnis, o veiklos rezultatai geresni.

Pavyzdžiui, kai kuriose organizacijose dėl bendrų normų ir vertybių gali susiformuoti į naujoves orientuota kultūra, kurią galima apibūdinti kaip novatoriškų idėjų siekimą ir eksperimentavimą su jomis, naujų galimybių ieškojimą ir didesnės rizikos prisiėmimą. Tokios organizacijos yra labiau linkusios su mažesniu pasipriešinimu priimti naujas idėjas ir inovatyvią apskaitos praktiką (Gupta ir Salter, 2018). Jos yra labiau pasirengusios eksperimentuoti su nauja

praktika ir teigiamai į ją reaguoti, taip pat pasirengusios investuoti reikiamą laiką, pinigus ir kitus išteklius jai įgyvendinti (Baird ir kt., 2018). Panašiai, į rezultatus orientuota kultūra taip pat gali turėti įtakos įgyvendinant SVA praktiką. Į rezultatus orientuotą kultūrą galima apibrėžti kaip tai, kiek bendros normos ir vertybės pabrėžia pasiekimus, veiksmus, rezultatus ir didelio efektyvumo lūkesčius. Todėl manoma, kad į rezultatus orientuota kultūra pasižyminčios organizacijos įgyvendina praktiką, kuri, kaip manoma, skatina veiklos rezultatus ir padeda siekti iš anksto nustatytų tikslų. Tikimasi, kad jos bus labiau pasiryžusios užtikrinti reikiamą infrastruktūrą, kad tokios praktikos būtų sėkmingai įgyvendintos ir duotų naudos (Hadid ir Al-Sayed, 2021).

Šiuo metu organizacijos gali įgyti konkurencinį pranašumą įgyvendindamos inovacines idėjų ir produktų strategijas. Tokias strategijas dažnai palaiko inovacinė organizacijos kultūra, kurioje skatinamos inovacinės idėjos. Labai novatoriškoje organizacinėje kultūroje vadovai skatina eksperimentuoti, skatina naujas ir kūrybiškas idėjas, lengviau priima rizikingus projektus, noriai išbando naujus įvairius metodus. Organizacijoje aukštas vadovybės vertybinės orientacijos į naujoves laipsnis reikš, kad vadovybė greičiausiai palankiau vertins naujoves. Tikėtina, kad toks polinkis lems aukštą tos inovacijos diegimo lygį. Tokia organizacinė kultūra skatina ir modernių strateginės valdymo apskaitos instrumentų taikymą (Le, Nguyen & Hoang, 2020).

Yazdifar et al. (2019) atskleidė, kad valdymo apskaitos specialistai praktikoje patiria pasitikėjimo trūkumą, kuris yra pagrindinė priežastis, kodėl neinicijuojama ar nesiūloma nauja valdymo apskaitos praktika. Todėl organizacijos, kuriose vyrauja į inovacijas orientuota kultūra, gali dviem skirtingais būdais padėti išmanantiems ir gerai besiorientuojantiems valdymo apskaitos specialistams. Pirma, į inovacijas orientuota kultūra gali motyvuoti valdymo apskaitos specialistus, kaip ir kitus darbuotojus, siūlyti inovatyvius problemų sprendimus, labiau tikintis, kad jų idėjos nebus kritikuojamos. Tai gali būti labai svarbu tiems, kuriems trūksta pasitikėjimo arba kurie mano, kad tik operacijų ar rinkodaros vadovai turi teisę diegti ir įgyvendinti naujas idėjas ir praktiką (Yazdifar ir kt., 2019).

Taip pat organizacijos, kuriose vyrauja į rezultatus orientuota kultūra, gali sudaryti palankias sąlygas valdymo apskaitos specialistams inicijuoti ir įgyvendinti SVA praktiką. Manoma, kad organizacijos, kurių kultūra orientuota į rezultatus, orientuotos į pasiekimus, veiksmus, rezultatus ir aukštus veiklos lūkesčius, remia iniciatyvas, padedančias joms siekti iš anksto nustatytų tikslų ir tapti konkurencingomis (Baird et al., 2018). Taigi, įgiję žinių apie tai, kokios informacijos sprendimų priėmėjams reikia, kad jie galėtų veiksmingai vykdyti savo užduotis ir siekti organizacijos tikslų, naudodamiesi tinklaveika, valdymo apskaitos specialistai galės apginti savo pasiūlymus dėl naujų valdymo apskaitos praktikų diegimo, pabrėždami tokių praktikų vertę ir jų vaidmenį siekiant organizacijos tikslų. Tai gali suteikti paramos, reikalingos siūlomai apskaitos praktikai įgyvendinti. Be to, atsižvelgiant į turimus įrodymus apie geresnius

SVA praktiką įgyvendinančių organizacijų veiklos rezultatus (Alamri, 2019), kai valdymo apskaitos specialistai pasinaudos žiniomis, įgytomis bendraujant tinkle, kad suformuluotų ir pabrėžtų tokios praktikos ir jos generuojamos informacijos svarbą tam, ką sprendimų priėmėjai siekia pasiekti, tikėtina, kad tai palengvins sprendimą įgyvendinti siūlomą SVA praktiką.

Strateginės valdymo apskaitos metodai padeda efektyviau paskirstyti ribotus išteklius, racionaliai integruoti verslo procesus ir keisti informaciją siekiant strateginių sprendimų ir tikslų. Tačiau šiuo metu strateginė valdymo apskaita nėra plačiai paplitusi įmonių praktikoje. Ir pagrindinė problema yra ne tiek nepakankamas verslo kultūros išvystymo lygis mažosiose įmonėse strateginei valdymo apskaitai diegti ir naudoti (Ma et al., 2022), kiek riboti ištekliai pritraukti ar apmokyti darbuotojus valdymo apskaitos pagrindų, verslo procesų supratimo, strateginio mąstymo ir analitinių metodų. Praktikoje smulkusis verslas daugiausia dėmesio skiria einamiesiems klausimams spręsti, o strateginė valdymo apskaita dažniausiai apima sąnaudų kontrolę ir vadovybės ataskaitų apie jas rengimą. Tačiau, į riziką orientuota strateginė valdymo apskaita gali tapti svarbia priemone ne tik verslui išsaugoti, bet ir ilgalaikiai sėkmei ir augimui pasiekti.

Nuo to laiko vis dažniau pabrėžiama būtinybė organizacijoms taikyti strateginę valdymo apskaitą, siekiant pagerinti strateginių sprendimų priėmimą organizacijoje ir organizacijos veiklos rezultatus. Organizacijos, norinčios pagerinti savo veiklos rezultatus ir konkurencingumą, turi ne tik nustatyti, bet ir įgyvendinti vidaus politiką ir procedūras, tokias kaip strateginė valdymo apskaita, kurios atitiktų verslo strategijas ir atsižvelgtų į besikeičiančius konkurencinius reikalavimus. Tokiu būdu strateginio valdymo apskaitos priemonė gali būti sėkmingai taikoma siekiant verslo tikslų įgyvendinimo (Almahairah, Saroha, ir kt., 2022).

Organizacija, naudodamasi apskaitos informacija, gali įvertinti savo gebėjimą tęsti veiklą. Apskaita suteikia vadovybei būtinus duomenis, kurių jiems reikia norint užtikrinti ir išlaikyti augimą ir pelningumą. Strateginės valdymo apskaitos pagrindu pabrėžiama, kad tam, jog apskaitos praktika visiškai atliktų savo vaidmenį - padėti vadovybei priimti sprendimus, ji turi būti orientuota ne tik į vidinius, bet ir į išorinius elementus, susijusius su organizacijos veikla. Kitaip tariant, pagrindinės apskaitos sritys, į kurias turėtų būti sutelktas dėmesys, yra sąnaudų apskaičiavimas, planavimas, kontrolė ir veiklos vertinimas, strateginių sprendimų priėmimas, klientų apskaita ir konkurentų apskaita (Shonhadji, 2016).

SVA koncepcija sujungia tradicinius apskaitos principus, o taip pat ir praktiką su strateginio valdymo principais, kad padėtų siekti bendrų strateginių organizacijos tikslų. Ji apima strateginę apskaitos informacijos ir metodų naudojimą siekiant pagerinti sprendimų priėmimą, pagerinti veiklos rezultatus ir sukurti tvarų konkurencinį pranašumą. SVA apskaitos praktiką derina su

organizacijos strateginiais tikslais ir uždaviniais. Toks suderinimas užtikrina, kad finansiniai ir valdymo sprendimai atitiktų bendrą įmonės veiklos kryptį (Spickova, Myskovaa, 2015).

Taip pat SVA pripažįsta finansinės ir nefinansinės informacijos svarbą priimant sprendimus. Ji integruoja duomenis iš įvairių šaltinių, įskaitant finansines ataskaitas, veiklos rodiklius, klientų atsiliepimus ir rinkos tyrimus, kad būtų galima susidaryti visapusišką veiklos ir galimybių vaizdą. Taikant SVA įmonės laikosi ilgalaikės perspektyvos, daugiausia dėmesio skirdama ne trumpalaikiams finansiniams rezultatams, o tvariam vertės kūrimui. SVA apima strateginį planavimą, prognozavimą ir investicijų analizę, siekiant palaikyti ilgalaikį augimą ir pelningumą (Alamri, 2018).

Apibendrinant galima teigti, kad strateginės valdymo apskaitos metodų bei instrumentų pasirinkimui poveikį turi ir organizacijoje vyraujantis požiūris į inovacijas, jų pritaikymą valdymo apskaitos organizavimui, vyraujančią organizacinę kultūrą bei vertybių sistemą. Analizuojant strateginės valdymo apskaitos kaitos tendencijas tikslinga įvertinti ir organizacijoje vyraujančią organizacinę kultūrą.

1.4. Strateginės apskaitos valdymo tyrimų apžvalga

Įvairiuose moksliniuose tyrimuose tiek Lietuvos, tiek užsienio šalių autoriai analizuoja strateginės valdymo apskaitos instrumentų taikymą, atsižvelgiant į organizacijos veiklos sektorių, organizacijos dydį, taip pat ir vidinius organizacijos veiksnus. Apibendrinti moksliniai tyrimai pateikiami 4 lentelėje.

4 lentelė

Strateginės apskaitos valdymo metodų taikymo tyrimo apžvalga

Autorius	Tyrimo metodai	Tyrimo rezultatai
Lalic ir Gadzo, 2020	Anketinė apklausa, statistinė tyrimo duomenų analizė.	Tyrimo metu nustatyti dažniausiai taikomi strateginės valdymo apskaitos metodai, taip pat atliktas palyginimas tarp skirtingo išsivystymo įmonių.
Apak ir Duman, 2020	Taikoma anketinė apklausa bei statistinė tyrimo rezultatų analizė, atskleidžiant skirtumus pagal demografinius įmonių požymius.	Tyrimo rezultatai atskleidė, kad strateginės valdymo apskaitos instrumentų taikymas skiriasi pagal demografinius įmonių požymius: veiklos sritį, dydį, veiklos laikotarpį rinkoje.
Petera ir Šoljakova, 2020	Tyrimo metu taikyta anketinė apklausa bei statistinė tyrimo rezultatų analizė.	Tyrimo metu nustatyti dažniausiai naudojami strateginės valdymo apskaitos instrumentai bei rečiausiai taikomi instrumentai.
Michaylova ir Papazov, 2021	Anketinė apklausa, aprašomoji statistika.	Nustatyta, kad nėra taikomi rizikos vertinimo modeliai, kurie padėtų identifikuoti pagrindines veiklos rizikas bei užtikrinti gamybos įmonių veiklos efektyvumą.
Medeckytė ir Tamulevičienė, 2021	Anketinė apklausa ir statistinė tyrimo rezultatų analizė.	Tyrimo rezultatai atskleidė, kad Lietuvos įmonėse strateginės valdymo apskaitos instrumentų žinomumo lygis nėra aukštas.

Hadid ir Al-Sayed, 2021	Anketinė apklausa.	Nustatytas teigiamas ryšys tarp taikomų strateginės valdymo apskaitos instrumentų bei informacinių sistemų ir organizacinės kultūros.
Fomina ir Semenova, 2023	Anketinė apklausa	Nustatytas teigiamas ryšys tarp strateginės valdymo apskaitos bei organizacinės kultūros.
Ma, Chen, Zhou ir Aldieri (2022)	Vadovų anketinė apklausa	Nustatyta, kad nepakankamai dėmesio skiriama SVA instrumentų pasirinkimui.

Šaltinis: sudaryta darbo autorės

Lalic ir Gadzo (2020) atliko tyrimą didelėse įmonėse Bosnijoje ir Hercegovinoje. Pirmasis tyrimo tikslas - ištirti tam tikrų strateginės valdymo apskaitos metodų paplitimą didelėse Bosnijos ir Hercegovinos įmonėse, o antrasis tyrimo tikslas - išanalizuoti naudojamų strateginės valdymo apskaitos metodų skaičiaus ir sąnaudų sistemos išvystymo laipsnio įmonėje priklausomybę. Tyrimo rezultatai atskleidė, kad trys labiausiai paplitę strateginės valdymo apskaitos metodai didelėse Bosnijos ir Hercegovinos įmonėse yra šie: kokybės sąnaudų apskaičiavimas (52,73 proc.), strateginė kainodara (51,82 proc.) ir lyginamoji analizė (50,91 proc.), o mažiausiai paplitę šie metodai: gyvavimo ciklo sąnaudų apskaičiavimas (11,82 proc.), savikaina ir integruotos veiklos valdymo sistemos (po 12,73 proc.) ir veiklos sąnaudų apskaičiavimas ir (arba) valdymas (17,27 proc.). Vienpusės dispersinės analizės (ANOVA) metodu buvo tikrinami naudojamų strateginės valdymo apskaitos metodų skaičiaus ir sąnaudų sistemos išvystymo lygio įmonėse skirtumai. Įmonės, taikiusios vidutiniškai du strateginės valdymo apskaitos metodus, priklausė pirmajam išsivystymo lygiui, taikiusios vidutiniškai keturis metodus - antrajam išsivystymo lygiui, o trečiąjį sąnaudų sistemos išsivystymo lygį turinčios įmonės vidutiniškai taikė šešis strateginės valdymo apskaitos metodus. Įmonių, kurioms būtų būdingas ketvirtas ir penktas sąnaudų sistemos išvystymo lygis, imtyje nebuvo.

Apak ir Duman (2020) Turkijoje atlikto tyrimo tikslas ištirti valdymo apskaitos / strateginės valdymo apskaitos priemonių naudojimo poveikį finansiniams, nefinansiniams ir bendriesiems įmonių veiklos rezultatams. Be to, tiriami įmonių demografinių charakteristikų ir valdymo apskaitos / strateginės valdymo apskaitos priemonių naudojimo skirtumai. Atliekant tyrimą, duomenys buvo gauti naudojant klausimyną iš įmonių, kurių akcijos kotiruojamos Stambulo biržoje (Borsa Istanbul), ir įmonių, veikiančių įvairiuose Turkijos intensyvios pramonės miestuose. Remiantis analizės rezultatais, galima teigti, kad strateginės valdymo apskaitos priemonės naudojamos tam tikru lygiu, tačiau tradicinės valdymo apskaitos priemonės vis dar naudojamos plačiau. Nustatyta, kad 17 valdymo apskaitos / strateginės valdymo apskaitos priemonių naudojimas turi įtakos įmonių veiklos rezultatams. Be to, demografinės charakteristikos ir valdymo apskaitos / strateginės valdymo apskaitos priemonių naudojimas skiriasi 19 priemonių iš 53.

Petera ir Šoljakova (2020) tyrimo tikslas - ištirti strateginės valdymo apskaitos (SVA) metodų naudojimo laipsnį ir pagrindinius veiksnius, darančius tam įtaką Čekijos Respublikoje. Tyrimui autoriai pasirinko kiekybinį metodą, pagrįstą kontingencijų teorija, taip pat aprašomąją statistiką, koreliacinę analizę ir regresinę analizę. Intensyviausiai naudojami SVA metodai yra strateginis planavimas ir biudžeto sudarymas, klientų apskaita ir tikslinė savikaina. Mažiausiai naudojamos integruotos veiklos vertinimo sistemos, strateginė kainodara ir veikla pagrįsta savikaina.

Michaylova ir Papazov (2021) atlikto tyrimo tikslas įvertinti taikomus strateginės valdymo apskaitos instrumentus Bulgarijos gamybos mažose įmonėse. Šiam tyrimui atlikti naudojami analizės ir sintezės metodai, aprašomoji statistika ir palyginimo metodai. Autoriai nustatė, kad Bulgarijos MVĮ savininkai ar vadovai nežino kai kurių valdymo apskaitos ypatybių, kurios galėtų būti naudingos jų verslui, ypač strateginiam planavimui. Manoma, kad išorinių apskaitos organizacijų teikiamų paslaugų spektras riboja valdymo apskaitos informacijos lygį, o kartu ir vaidmenį strateginiam valdymui. Pastebėjimai rodo, kad kai kurie modeliai ir metodai, kurie galėtų būti tinkami vertinant verslo riziką nėra taikomi tiriamose organizacijose.

Medeckytė ir Tamulevičienė (2021) tyrimo metu nustatė strateginės valdymo apskaitos instrumentų Lietuvos įmonėse žinomumo lygį. Remiantis atlikto tyrimo rezultatais nustatyta, kad strateginės valdymo apskaitos instrumentų žinomumo lygis Lietuvos įmonėse nėra aukštas. Dažniausiai įmonės įvardijo žinančios bei taikančios pelningumo analizę, konkurencinės padėties stebėjimą, strateginę kainodarą, rečiausiai yra taikomi požymių apskaitos, produkto gyvavimo ciklo apskaitos metodai.

Hadid ir Al-Sayed (2021) atliktu tyrimu siekiama papildyti negausią kontingencijų teorijos literatūrą apie strateginės valdymo apskaitos (SVA) praktiką lemiančius veiksnius ir valdymo apskaitos specialistų vaidmenį. Tyrimui pasirinktas teorinis modelis siekiant ištirti trijų kintamųjų vaidmenį: valdymo apskaitos specialistų tinklų, informacinių sistemų (IS) kokybės ir organizacinės kultūros. Tyrimo rezultatai rodo, kad į rezultatus orientuotuose verslo padaliniuose SVA praktikos įgyvendinimas gali neapsiriboti tik apskaitos funkcija. Kitų funkcijų vadovai gali būti motyvuoti diegti SVA praktiką net ir tada, kai valdymo apskaitos specialistai nedalyvauja šiame procese. Taip pat SVA praktikai poveikį turi ir informacinių sistemų taikymas organizacijoje, organizacinės kultūros veiksniai.

Ma, Chen, Zhou ir Aldieri (2022) atliktas tyrimas mažose ir vidutinėse įmonėse besivystančiose šalyse atskleidė, kad MVĮ vyresnieji vadovai dažnai nepakankamai gerai supranta apskaitos principus, todėl SMA metodai ribotai taikomi priimant strateginius sprendimus. Nepaisant to, kad pripažįstama galima SMA nauda, SMA integravimą į strateginius sprendimus stabdo tokie veiksniai kaip nepakankamos žinios ir veiklos skyrių prioriteto teikimas strateginiam

planavimui. Tyrime pabrėžiama stiprios organizacinės kultūros puoselėjimo svarba siekiant strateginių tikslų, tačiau pažymima, kad vien tik pripažinti jos svarbą nepakanka, jei nesiimama konkrečių veiksmų. Vadovai dažnai mano, kad veiklos padaliniai yra įmonės pagrindas, todėl ištekliai pirmiausia skiriami jų poreikiams tenkinti, kartais strateginių iniciatyvų sąskaita. Tyrime pabrėžiama būtinybė besiformuojančiose rinkose veikiančioms MVĮ geriau suprasti ir taikyti SVA metodus. Tam reikia ne tik tobulinti vadovų apskaitos žinias, bet ir puoselėti organizacinę kultūrą, palaikančią strateginį planavimą ir sprendimų priėmimą. Tokios priemonės yra labai svarbios, kad MVĮ galėtų veiksmingai įveikti besivystančių rinkų sudėtingumą ir pasiekti tvarų augimą.

O. Fominos ir S. Semenovos (2023) Ukrainoje atliktame tyrime pabrėžiama, kad rizikos valdymas ir strateginis valdymas turi būti labiau integruoti. Ši integracija leidžia veiksmingiau priimti sprendimus neapibrėžtoje ir nepastovioje aplinkoje. Tyrime, atlikus ekspertų apklausas, nustatyta keletas reikšmingų rizikų, su kuriomis susiduria Ukrainos įmonės, įskaitant padidėjusias sąnaudas, sumažėjusias pajamas, negalėjimą grąžinti išipareigojimų, klientų praradimą, gautinų sumų nemokėjimą, turto vertės sumažėjimą, nuostolingumą, verslo sumažėjimą ir galimą bankrotą. Siekiant įvertinti kiekvienos nustatytos rizikos tikimybę ir galimą poveikį apskaitos duomenims, buvo sukurta strateginio valdymo apskaitos rizikos matrica. Ši priemonė padeda vizualizuoti riziką ir nustatyti jos prioritetus. Autoriai siūlo strateginį planą ir veiklos vertinimo sistemą į riziką orientuotam SMA. Ši sistema susieja apskaitos duomenis ir finansines ataskaitas su analitiniais rodikliais, kad būtų galima įvertinti įmonės finansinę būklę pagal įvairius scenarijus - pesimistinį, optimistinį ir optimistinį. Siūloma sistema padeda įmonėms identifikuoti riziką, nustatyti jos poveikį veiklos rodikliams, modeliuoti scenarijus, įvertinti atitiktį strateginiams tikslams, laiku prisitaikyti ir priimti veiksmingus valdymo sprendimus.

Apibendrinant atliktus mokslinius tyrimus galima teigti, kad dažniausiai vertinant strateginės valdymo apskaitos instrumentų paplitimo lygį yra taikomas kiekybinis tyrimas – anketinė apklausa bei atliekama statistinė tyrimo rezultatų analizė, atskleidžiant taikomų instrumentų paplitimo skirtumus pagal įmonės dydį, veiklos sektorių, taip pat įmonės veiklos laikotarpį.

2. STRATEGINĖS VALDYMO APSKAITOS INSTRUMENTŲ PAPLITIMO TYRIMO METODIKA

2.1. Tyrimo tikslas, modelis ir hipotezės

Tyrimo klausimas – kokią poveikį organizacinė kultūra turi strateginės valdymo apskaitos instrumentų pasirinkimui.

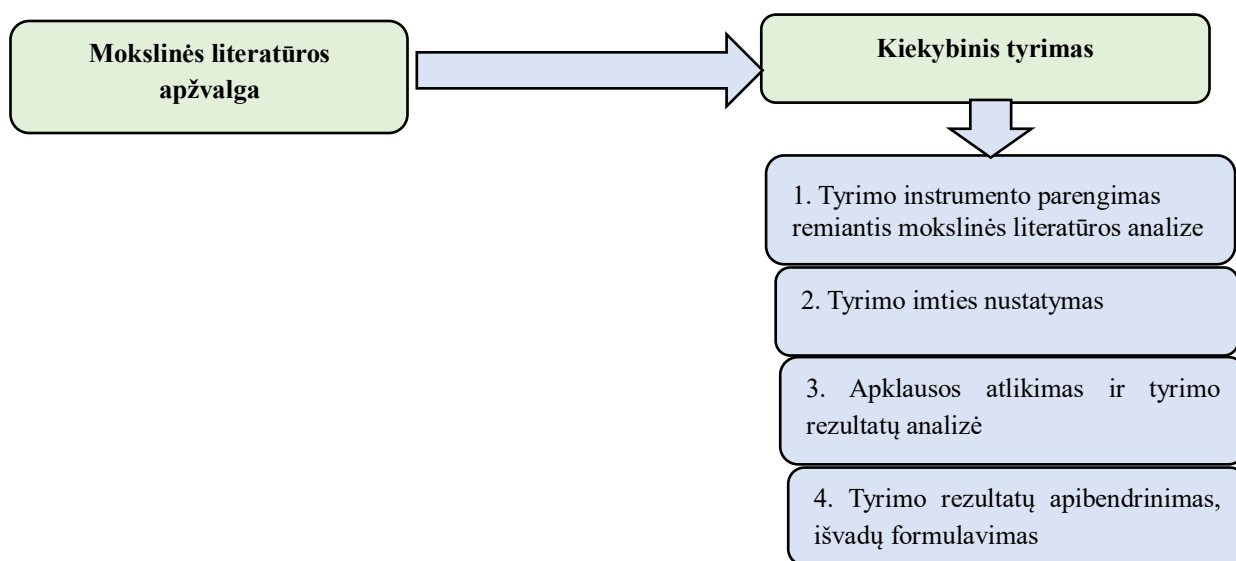
Tyrimo tikslas – ištirti organizacinės kultūros ir strateginės valdymo apskaitos instrumentų parinkimo sąsajas.

Tyrimo hipotezė: organizacinė kultūra teigiamai susijusi su strateginės valdymo apskaitos instrumentais.

Tyrimo eiga ir procedūros apima tam tikrus etapus, apibendrintas tyrimo eigos modelis pateikiamas 2 paveiksle.

2 paveikslas

Tyrimo eigos modelis



Remiantis 2 paveiksle pateiktu tyrimo modeliu galima teigti, kad tyrimas atliekamas laikantis numatytų etapų. Mokslinės literatūros analizės pagrindu yra parengiamas klausimynas. Tyrimo dalyvių atranka vykdoma remiantis suformuotais atrankos kriterijais. Tyrimas atliekamas internetinėje platformoje www.apklausa.lt patalpinant parengtą tyrimo instrumentą bei nuorodas siunčiant respondentams. Atlikus tyrimą gauti rezultatai analizuojami, pateikiami lentelėse ir diagramose, taikoma statistinė tyrimo duomenų analizė, tikrinamos hipotezės. Remiantis mokslinės literatūros analize bei tyrimo rezultatais pateikiami apibendrinimai, formuluojamos išvados bei pasiūlymai, taip pat tyrimo duomenys palyginami su mokslininkų atliktais tyrimais.

2.2. Tyrimo organizavimas ir instrumentas

Baigiamajame darbe atliekamas kiekybinis tyrimas – anketinė tyrimo dalyvių apklausa. Kiekybinis tyrimas yra laikomas organizuotu reiškinių tyrimu renkant skaitinius duomenis ir taikant statistinius, matematinius ar skaičiavimo metodus. Kiekybinis tyrimas apima hipotezių tikrinimą, atsitiktinių tyrimo imčių nustatymą, iš anksto parengtus struktūrizuotus tyrimo instrumentus – klausimynus (Kruk, 2013). Kiekybinis tyrimas taip pat yra apibrėžiamas kaip empirinis tyrimas, kurio metu surinkti duomenys pateikiami skaičiais (kiekybine išraiška). Kiekybinės analizės paskirtis yra gautą informaciją apibendrinti, išskirti esminius tyrimo rezultatus ir formuluoti apibendrinto pobūdžio išvadas (Kardelis, 2017).

Kiekybinio tyrimo metu galima surinkti detalius duomenis apie dalyvių sukauptas žinias ir patirtis. Šie metodai koncentruojasi į detalius ir gilesnius tyrimo duomenis, ne tik tiria teorines žinias ir abstrakčius atsakymus (Sella, Miola, Toffalini ir Borella, 2023).

Anketinė apklausa šiame baigiamajame darbe pasirinkta siekiant atskleisti strateginės valdymo apskaitos priemonių, organizacinės kultūros tarpusavio sąsajas. Taip pat anketinės apklausos metodas buvo pasirinktas norint pasiekti aktyvesnį respondentų dalyvavimą tyrime, o išvadas patikimai pritaikyti visai generalinei aibei (Kardelis, 2017). Be to, anketavimas – pigus metodas, leidžiantis tyrėjui daryti labai nedidelę įtaką apklausoje dalyvaujantiems asmenims. Elektroninis anketos formatas leido respondentams pasirinkti patogų laiką atsakymų pateikimui. Kruk (2013) anketavimą apibūdina kaip duomenų rinkimą naudojant klausimyną, kuriame pateikiami klausimai ar teiginiai, kuriais siekiama išsiaiškinti respondentų nuomonę apie tiriamą reiškinį bei anketinė apklausa yra apibūdinama kaip patogus, daug laiko nereikalaujantis ir efektyvus tyrimo duomenų rinkimo būdas. Pasak I. Gaižauskaitės ir S. Mikėnės (2014) apklausos internetu forma yra patogesnė respondentams lyginant su interviu arba apklausa raštu. Internetu atliekamos apklausos metu yra išvengiama tyrėjo poveikio respondentams, taip pat respondentams sudaromos privatumo sąlygos. Taigi galima daryti prielaidą, jog anketinės apklausos internetu metodas pasirinktas siekiant pasiekti didesnę tiriamųjų skaičių, išvengti tyrėjo poveikio respondentams, užtikrinant privatumą bei sudarant sąlygas atsakyti į anketos klausimus respondentams patogioje vietoje bei patogiu laiku.

Remiantis atlikta mokslinės literatūros apžvalga galima teigti, kad kiekybinio tyrimo metodas (anketinė apklausa internetu) pasirinktas dėl tyrimo metodo suteikiamų privalumų: patogumo, privatumo respondentams suteikimo, didelio respondentų skaičiaus pasiekiamumo, anketinės apklausos organizavimo efektyvumo bei mažų išlaidų.

Statistinei duomenų analizei atlikti bus naudojamos SPSS 29.0 (Statistical Package for the Social Science) ir MS Excel programos. Tiriamųjų pasiskirstymo pagal socialinius demografinius duomenis (lytį, amžių, užimtumą) vertinimui buvo naudojama aprašomoji statistika (vidurkiai, standartiniai nuokrypiai, procentai). Statistinės duomenų analizės metu buvo apskaičiuoti aritmetiniai vidurkiai ($\bar{x}$), standartiniai nuokrypiai (SN), medianos, min. ir max reikšmės.

Statistikoje normalumas reiškia situaciją, kai duomenys pasiskirsto pagal normalųjį (Gauso) skirstinį. Normalumo prielaida - tai reikalavimas, kad duomenys pasiskirstytų (apytiksliai) normaliai. Šia prielaida grindžiama daugelis klasikinių statistikos metodų, vadinamųjų parametrinių metodų. Todėl prieš taikant tokius kriterijus būtina įsitikinti, kad reikalavimas tenkinamas, kitaip labai padidėja I tipo klaidos (klaidingo atradimo) tikimybė (McDonald 2014). Statistiniai normalumo tikrinimo kriterijai padeda įvertinti, ar duomenų pasiskirstymo nuokrypis nuo normaliojo yra statistiškai reikšmingas, o grafiniai metodai padeda nustatyti nuokrypio pobūdį ir dydį. Normalumas gali būti vienmatis - apskaičiuojamas iš vieno kiekybinio kintamojo arba daugiamatis - apskaičiuojamas iš kelių kiekybinių kintamųjų (pavyzdžiui, tiesinei koreliacinei analizei reikia, kad būtų tenkinama dvimatės normos prielaida).

Kiekybinių kintamųjų pasiskirstymo normalumas bus įvertintas Kolmogorovo-Smirnovo testu. Kiekybiniai duomenys pateikiami kaip aritmetiniai vidurkiai ($\bar{m}$) su standartiniu nuokrypiu (SN). Dviejų nepriklausomų imčių kiekybinių kintamųjų, kurių pasiskirstymai neatitiko normalumo prielaidos, pasiskirstymai, palyginti su Manno-Vitnio U testu, buvo lyginami Kruskalio-Valio testu daugiau nei dviejų nepriklausomų imčių (McDonald 2014).

Klausimyno patikimumui įvertinti bus naudojama patikimumo analizė ir Cronbacho alfa koeficientas. Klausimynas yra patikimas ir validus, kai klausimų kategorijų Cronbacho alfa koeficientas yra didesnis nei 0,7. Šiame tyrime pateikiamo klausimyno Cronbacho alfa yra 0,82, todėl galima teigti, kad klausimynas yra patikimas.

Kiekybinių kintamųjų ryšio stiprumą galima įvertinti Spearmano koreliacijos koeficientu. Didelės šio koeficiento reikšmės, nesvarbu, ar jos teigiamos, ar neigiamos, atitinka vadinamąjį stiprų ryšį, o mažos - silpną ryšį. Jei koreliacija nereikšminga, tai nereiškia, kad koreliacijos koeficientas yra lygiai lygus nuliui, tačiau jo reikšmė artima nuliui. Statistinis ryšys tarp požymių išreiškiamas specialiu rodikliu - koreliacijos koeficientu, kuris teoriškai gali įgyti reikšmes nuo +1 iki -1. Koeficiento reikšmė +1 rodo, kad tarp požymių egzistuoja tiesioginis funkcinis ryšys, o reikšmė -1 - kad egzistuoja atvirkštinis funkcinis ryšys. Tyrimų praktika užtikrina, kad koreliacijos koeficientų modulio reikšmės siekia 0,50; 0,70, yra gana stipraus statistinio ryšio rodiklis (Kock, Berbekova, 2021).

Tyrimo duomenys bus apdoroti taikant koreliacinę ir regresinę analizę. Koreliacinės analizės tikslas - nustatyti tiesinį ryšį tarp dviejų kintamųjų x (strateginės valdymo apskaitos) ir y

(organizacinės kultūros), jų stiprumą ir patikimumą. Tačiau koreliacijos koeficientas neįvertina priežastingumo, t. y. padeda nustatyti ryšį, bet nenustato ryšio dėšningumo. Todėl šiame tyrime kintamųjų ryšiams apibūdinti bus taikoma ir regresinė analizė. Porinės regresinės analizės tikslas - atpažinti nepriklausomo kintamojo x įtakos dydį priklausomam kintamajam y . Daugialypė regresinė analizė taikoma, kai yra vienas priklausomas kintamasis y ir keli jį veikiantys nepriklausomi kintamieji (regresoriai) $x^1, x^2, \dots, x^n$, kurių poveikį reikia prognozuoti (Vveinhardt, Domarkaitė ir Deikus, 2024).

Hipotezėms patikrinti buvo naudojama daugialypė tiesinė regresija. Determinacijos koeficiento reikšmė svyruoja nuo 0 iki 1. Jei sudarytas modelis idealiai apibūdina stebimus priklausomus kintamuosius, šio koeficiento reikšmė bus 1. Dauguma regresijos metodų atlieka statistinį testą, kuriuo apskaičiuojama su kiekvienu priklausomu kintamuoju susijusių koeficientų p-tikimybė. Šio statistinio testo nulinė hipotezė numato, kad koeficientas šiek tiek skiriasi nuo nulio (kitais tariant, visiems tikslams ir uždaviniams koeficientas yra lygus nuliui ir susijusio nepriklausomo kintamojo negalima įtraukti į modelį). Mažos tikėtinumo reikšmės numato, kad koeficientas yra reikšmingas modeliui ir jo reikšmė negali būti lygi nuliui.

Tyrimo instrumentas. Tyrimui sudarytas originalus instrumentas, kuris apima 2 kontrolinius klausimus, atskleidžiančius respondentų požiūrį į organizacijos kultūros sampratą bei organizacinės kultūros formavimo tikslus. Tyrimo instrumentas sudarytas remiantis bei adaptavus Hadid ir Al-Sayed (2021) atliktame tyrime pateiktą klausimyną, kuris apėmė tam tikrus konstruktus.

SVA instrumentai: siekiant įvertinti taikomus SVA instrumentus respondentų buvo prašoma penkių balų skalėje (1 = instrumentas nežinomas ir netaikomas, 5 = instrumentas žinomas ir taikomas) nurodyti, kaip dažnai jie naudojami įvairiais SVA instrumentais. Šio konstrukto teiginiai apima tokius instrumentus: veiklos išlaidų skaičiavimas, tikslinių išlaidų apskaita, produkto gyvavimo ciklo išlaidų apskaita, tikslinė savikaina, strateginė kainodara ir kt.

Organizacinė kultūra: šiame tyrime buvo vertinami organizacinės kultūros aspektai. Respondentų buvo prašoma penkių balų skalėje (1 = visiškai nevertinamas, 5 = labai vertinamas) nurodyti, kiek kiekvienas elementas vertinamas jų organizacijoje. Organizacinės kultūros teiginiai apima tokius aspektus kaip noras eksperimentuoti, novatoriškumas, rizikos prisiėmimas, orientacija į rezultatus, taip pat taikomas technologijas, konkurentų veiksmus.

Suvokiamas aplinkos neapibrėžtumas: respondentų buvo prašoma penkių balų skalėje (1 = labai nuspėjamas, 5 = labai nenuspėjamas) nurodyti, kiek nuspėjamas kiekvienas iš aplinkos veiksmų organizacijos kontekste: gamybos technologija, konkurentų veiksmas, rinkos paklausa, produkto savybės, vyriausybės reguliavimas ir profsąjungų veiksmas.

Naujausių idėjų šaltiniai: respondentų buvo prašoma penkių balų skalėje (1 = niekada, 5 = visada) nurodyti, kokiais informacijos šaltiniais naudojasi sužinant naujausias SVA idėjas ir tendencijas.

Įmonės dydis: Jis buvo vertinamas pagal darbuotojų skaičių. Respondentų buvo prašoma nurodyti apytikslų darbuotojų skaičių.

2.3. Respondentų atranka ir tiriamos imties charakteristikos

Atliekant kokybinius ir kiekybinius tyrimus yra svarbu nustatyti reprezentatyvų imties dydį. Imtis apibrėžiama kaip dalis tam tikros populiacijos, atrinktos tyrimui (Gaižauskaitė ir Mikėnė, 2014). Šiame tyrime planuojama naudoti neatsitiktinę tyrimo respondentų atranką, remiantis patogumo metodu. Kaip nurodoma moksliniuose tyrimuose neatsitiktinės atrankos privalumais galima laikyti tai, jog tokios atrankos atveju yra sugaištama mažiau laiko. Tačiau pastebimi ir trūkumai, tokie kaip negalėjimas apskaičiuoti tikslios atrankos paklaidos, taip pat lieka neužtikrintumas, kad atrinkta imtis atspindi visumą (Kardelis, 2017).

Tyrimo imties nustatymas leidžia išgauti patikimą informaciją, kuri vėliau gali būti pritaikoma visumai. Tyrimui atlikti naudota neatsitiktinė respondentų atranka, taikant patogumo metodą. Vykdamas neatsitiktinę, t.y. tikslinę, atranką buvo apklausiami tie respondentai, kurie galėjo suteikti prasmingos informacijos apie tiriamąjį dalyką. Patogumo metodas leido parinkti respondentes, kuriuos lengva rasti, kurie yra greta. Neatsitiktinės atrankos privalumai – sugaištama mažiau laiko, profesionaliai atrinkus visumos elementus galima gauti pakankamai reprezentatyvią imtį. Trūkumai – negalima apskaičiuoti atrankos paklaidos, ne visada aišku, kaip atrinkta imtis atspindi tiriamąją visumą (Kardelis, 2017).

Kitas tyrimo imties dydžio nustatymas naudojant Paniotto (1986) formulę:

$$n = \frac{1}{\Delta^2 + \frac{1}{N}} \quad (1)$$

čia n – reikalingas apklausti respondentų skaičius;

Δ – imties paklaidos dydis arba ribinė atrankos paklaida (socialinių mokslų tyrimuose priimtina 5-10% paklaida, tai yra $\Delta = 0,05$ iki $0,1$);

N – tiriamos visumos narių dydis.

Atliekant tyrimą anketa bus patalpinta www.apklausa.lt bei nuorodos siunčiamos įmonių atsakingiems asmenims. Kadangi tyrimo instrumentas yra specifinis bei apima strateginės valdymo apskaitos instrumentus, todėl tyrime dalyvauja tik tie respondentai, kurių atliekamos funkcijos yra susijusios su strategine valdymo arba bendra apskaita. Remiantis Statistikos departamento pateikiamais 2024 m. duomenimis Lietuvoje verslo sektoriuje dirbo 1 442 145

darbuotojų. Pagal Panioto formulę taikant 10 proc. paklaidą apskaičiuota, kad reprezentatyviems tyrimo rezultatams pasiekti reikia apklausti ne mažiau kaip 95 respondentus.

Pasak McCombes (2019), atranka - tai procesas, kurio metu iš didesnės populiacijos atrenkamas asmenų ar objektų pogrupis, kurį reikia ištirti. Imties sudarymo tikslas - remiantis imties charakteristikomis daryti išvadas apie didesnę populiaciją. Egzistuoja įvairių rūšių imčių atrankos metodai, įskaitant tikimybinę ir netikimybinę atranką. Tikimybinė atranka apima asmenų ar objektų atranką iš populiacijos taikant *atsitiktinės atrankos metodus*, pavyzdžiui, paprastąją atsitiktinę atranką, sluoksningą atsitiktinę atranką arba grupinę atranką. Šio tipo atranka užtikrina, kad kiekvienas populiacijos individas ar elementas turi vienodą galimybę patekti į imtį, ir leidžia daryti statistines išvadas apie populiaciją. Tyrime dalyvavo 137 respondentai, kurių demografinės charakteristikos pateikiamos 5 lentelėje.

5 lentelė

Tyrimo dalyvių charakteristikos

		N	Proc.
Jūs esate	Moterys	67	48,9
	Vyrai	70	51,1
Darbuotojų skaičius	Iki 10 darbuotojų	3	2,2
	10-50 darbuotojų	20	14,6
	50-200 darbuotojų	58	42,3
	200-500 darbuotojų	54	39,4
	500 ir daugiau darbuotojų	2	1,5
Užimamos pareigos	Vadovaujanti pozicija	66	48,2
	Nevadovaujanti pozicija	71	51,8
Darbo stažas	1-5 metai	60	43,8
	6-15 metų	50	36,5
	16 metų ir daugiau	27	19,7

Pagal pateiktus tyrimo rezultatus matome, jog tyrime dalyvavo daugiau nei pusė vyrų ir 48,9 proc. moterų. Beveik pusė tyrime dalyvavusių respondentų dirba įmonėje, kurioje yra 50-200 darbuotojų, 39,4 proc. nurodė, kad dirba įmonėse, kuriose 200-500 darbuotojų. Daugiau nei pusė respondentų užima nevadovaujančią poziciją. Pagal darbo stažą dauguma respondentų turi 1-5 metų darbo stažą.

2.4. Tyrimo ribotumas

Bet koks tyrimas grindžiamas pagrindiniais mokslinių tyrimų etikos principais. Vienas iš pagrindinių principų - laikytis konfidencialumo ir neatskleidimo susitarimo. Pagrindiniai mokslinių tyrimų etikos principai aprašyti 6 lentelėje.

6 lentelė

Tyrimo etikos principai

Etikos principas	Apibūdinimas
Sąžiningumo	Tyrimo rezultatai turi būti sąžiningi, atskleidžiamas tyrimo tikslas bei tyrimo duomenų panaudojimo sritis.
Objektyvumo	Tyrimas atliekamas be išankstinių asmeninių nuostatų ar subjektyvumo.
Atsargumo	Visi rezultatai turėtų būti vertinami atidžiai ir sąžiningai.
Atvirumo	Tyrimo duomenys bei rezultatai yra prieinami ir pateikiami tyrimo dalyviams, pateikus užklausimą.
Anonimiškumo	Visi tyrimo dalyviai neturi teikti asmens duomenų, o asmens teisių apsauga yra tyrėjo pareiga.

Šaltinis: sudaryta pagal Kruk (2013), p. 26

Atliekant tyrimą buvo laikomasi esminių tyrimų etikos principų, kurie leido atskleisti tiriamajam tyrimo tikslą, supažindinti su tyrimo atlikimo ypatybėmis. Atliekant tyrimą, laikytasi *konfidencialumo, pagarbos asmens orumui, geranoriškumo, savarankiškumo laisvo apsisprendimo ir pagarbos ir teisingumo* principų (Žydžiūnaitė, Sabaliauskas, 2017). Gaižauskaitė ir Mikėnė (2014) pabrėžia, kad atliekant kiekybinius tyrimus yra svarbus respondentų informuotumas ir savanoriškas dalyvavimas tyrime, anonimiškumo bei gautos informacijos konfidencialumo užtikrinimo, žalos respondentams vengimas, užtikrinant, kad respondentų dalyvavimas apklausoje bei jų suteikta informacija neturėtų nepageidaujamo atoveiksmio arba neigiamos įtakos.

Bet kuriame tyrime yra svarbu užtikrinti tyrimo etikos nuostatų laikymąsi. Šiame darbe vadovaujamosi konfidencialumo, anonimiškumo, savanoriškumo principais. Kaip nurodo V. Žydžiūnaitė ir S. Sabaliauskas (2017) kiekybinių tyrimų metu tyrėjas vadovaujasi tam tikrais etikos principais: pagarba asmens privatumui; konfidencialumas ir anonimiškumas, teisingumas, geranoriškas bendravimas. Atliekant tyrimą respondentams buvo pristatomas tyrimo tikslas, nurodoma, kad tyrimo duomenys bus panaudoti tik apibendrinto pobūdžio išvados formuluoti, respondentų neprašoma nurodyti asmeninių duomenų.

Iš dalies tyrimo ribotumas sąlygojamas tuo, kad kiekybinio tyrimo problema yra formuluojama prieš renkant duomenis, nes surinkti duomenys gali turėti įtakos problemai. Todėl gali tekti rinkti papildomus duomenis, o tai sukeltų tam tikrus nepatogumus ir tyrėjui, ir respondentams. Taip pat daroma prielaida, kad respondentai į anketas galėjo atsakyti skubėdami bei pateikdami ne objektyvią nuomonę.

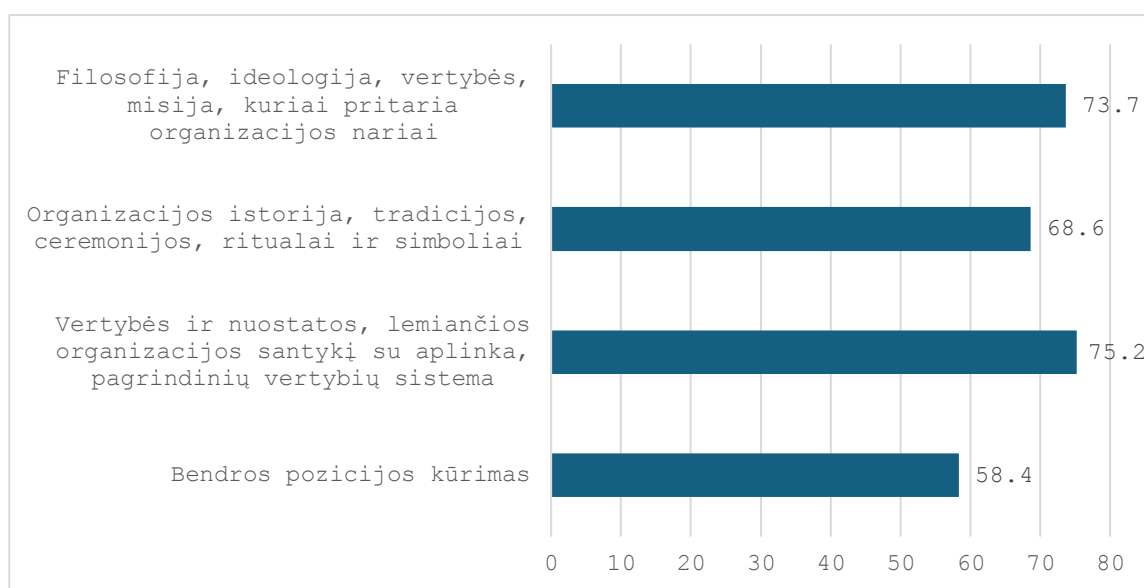
3. STRATEGINĖS VALDYMO APSKAITOS INSTRUMENTŲ PAPLITIMO TYRIMO REZULTATAI

3.1. Organizacinės kultūros reikšmė organizacijai

Šiame poskyryje analizuojami tyrimo rezultatai, atskleidžiantys respondentų požiūrį į organizacijos kultūrą bei organizacinės kultūros reikšmę organizacijoje. Tyrimo metu respondentų buvo prašoma nurodyti kaip suprantama organizacijos kultūros sąvoką (žr. 3 pav.).

3 paveikslas

Respondentų požiūris į organizacinę kultūrą, proc.



Vadovaujantis pateiktais tyrimo rezultatais galima teigti, kad 75,2 proc. respondentų sutinka, jog organizacinė kultūra yra organizacijoje vyraujančios vertybės ir nuostatos, kurios lemia organizacijos santykį su aplinka, pagrindinių vertybių sistema. Taip pat 73,7 proc. respondentų sutinka, jog organizacinė kultūra apima įmonėje vyraujančią filosofiją, ideologiją, vertybes, misiją, kuriai pritaria organizacijos nariai. 68,6 proc. respondentų nurodė, jog organizacinė kultūra apima organizacijos istoriją, tradicijas, ceremonijas, ritualus bei simbolius. Rečiausiai respondentai pritarė teiginiui, jog organizacinė kultūra apima bendros pozicijos kūrimą. Moksliniuose tyrimuose apibūdinant organizacinę kultūrą taip pat sutinkamos panašios nuostatos. Organizacinė kultūra apima sociokultūrinę veiklą, pasikartojančius suvokimo modelius, darbo procedūras, mitų ir simbolių rinkinius ir bendrus požiūrius ir elgesį (Tulcanaza-Prieto et al., 2021). Bogale ir Debela (2024) tyrimo išvadose pabrėžiamas reikšmingas organizacinės kultūros poveikis darbo vietos dinamikai, darantis įtaką darbuotojų sąveikai, elgesiui ir valdymui. Dažniausiai tiriamos šios organizacinės kultūros dimensijos: naujovės, komandinis darbas, orientacija į

rezultatą, įsitraukimas. Kultūrinės orientacijos skirstomos į keturias pagrindines grupes: orientacija į darbo vietą, orientacija į verslą, orientacija į sistemą ir orientacija į grupę. Fitria (2021) sutinka, kad darbuotojai, kurie geriau supranta bendrąsias organizacijos vertybes, vertybėmis ir įsitikinimais vadovaujamasi kasdieniame elgesyje darbe, kad būtų pasiekti organizacijos tikslai ir individualūs rezultatai. Palaikomi valdymo apskaitos sistemos, atitinkamai geri individualūs veiklos rezultatai lems ir gerus organizacijos veiklos rezultatus.

Apskaičiavus Spearmano koreliacijos koeficientą, nustatyti koreliaciniai ryšiai tarp respondentų darbo stažo ir organizacinės kultūros sampratos teiginių. Statistiškai reikšmingi ryšiai pateikiami 7 lentelėje.

7 lentelė

Respondentų stažo ir organizacinės kultūros koreliaciniai ryšiai

Teiginiai	Respondentų darbo stažas
Organizacinė kultūra yra organizacijoje vyraujančios vertybės ir nuostatos, kurios lemia organizacijos santykį su aplinka, pagrindinių vertybių sistema	0,321*
Organizacinė kultūra apima įmonėje vyraujančią filosofiją, ideologiją, vertybes, misiją, kuriai pritaria organizacijos nariai	0,382**

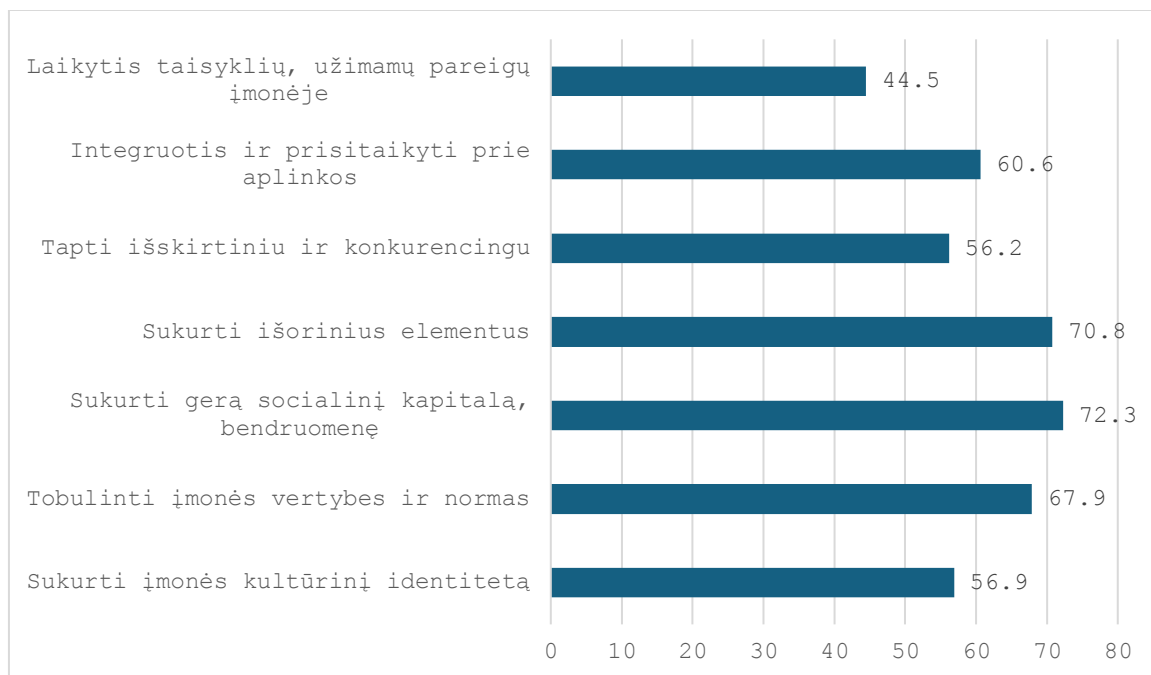
* - koreliacija reikšminga 0,05 lygmeniu; ** - koreliacija reikšminga 0,01 lygmeniu.

Nustatyti statistiškai reikšmingi, silpni, teigiami koreliaciniai ryšiai tarp *respondentų darbo stažo ir teiginio, organizacinė kultūra yra organizacijoje vyraujančios vertybės ir nuostatos, kurios lemia organizacijos santykį su aplinka, pagrindinių vertybių sistema* ($r=0,321$; $p<0,05$), *organizacinė kultūra apima įmonėje vyraujančią filosofiją, ideologiją, vertybes, misiją, kuriai pritaria organizacijos nariai* ($r=0,382$; $p<0,01$). Pagal šiuos koreliacinius ryšius galima daryti išvadą, kad kuo ilgesnį darbo stažą turi respondentai tuo jie dažniau sutinka, kad organizacinė kultūra apima organizacijoje vyraujančias vertybes, filosofiją, ideologiją, vertybes, misiją, kuriai pritaria organizacijos nariai.

Pagal kitus demografinius požymius statistiškai reikšmingi ryšiai nebuvo nustatyti ($p>0,05$). Kitu klausimu nustatyta respondentų nuomonė apie tai kokių tikslų organizacijoje yra kuriama organizacinė kultūra (žr. 4 pav.).

4 paveikslas

Organizacinės kultūros kūrimo tikslai, proc.



Vadovaujantis pateiktais tyrimo rezultatais galima teigti, kad 72,3 proc. respondentų nuomone organizacinė kultūra įmonėje yra kuriama siekiant sukurti gerą socialinį kapitalą, bendruomenę, 70,8 proc. respondentų sutinka, kad organizacinė kultūra yra kuriama sukurti išorinius elementus, tokius kaip įvaizdis, simboliai, stilius ir 67,9 proc. respondentų sutinka, kad organizacinė kultūra yra kuriama siekiant tobulinti įmonės vertybes ir normas. Rečiausiai respondentų nuomone organizacinė kultūra yra kuriama siekiant įmonėje laikytis taisyklių ar užimamų pareigų įmonėje. Galima teigti, kad organizacinė kultūra įmonėje formuoja tam tikrą organizacijos stilių, įvaizdį, taip pat padeda tobulinti įmonės vertybes bei normas. Taikant SVA įmonės laikosi ilgalaikės perspektyvos, daugiausia dėmesio skirdama ne trumpalaikiams finansiniams rezultatams, o tvariam vertės kūrimui. SVA apima strateginį planavimą, prognozavimą ir investicijų analizę, siekiant palaikyti ilgalaikį augimą ir pelningumą (Alamri, 2018).

Apskaičiavus Spearmano koreliacijos koeficientą nustatyti statistiškai reikšmingi ryšiai tarp respondentų darbo stažo ir organizacinės kultūros tikslų (žr. 8 lentelę).

8 lentelė

Respondentų stažo ir organizacinės kultūros tikslų koreliaciniai ryšiai

Teiginiai	Respondentų stažas
Sukurti išorinius elementus	0,288*
Tobulinti įmonės vertybes ir normas	0,303**
Sukurti įmonės kultūrinį identitetą	0,362*

* - koreliacija reikšminga 0,05 lygmeniu; ** - koreliacija reikšminga 0,01 lygmeniu.

Nustatyti statistiškai reikšmingi, silpni, teigiami koreliaciniai ryšiai tarp *respondentų darbo stažo ir organizacinės kultūros tikslas sukurti išorinius elementus* ($r=0,288$; $p<0,05$), *tobulinti įmonės vertybes ir normas* ($r=0,303$; $p<0,01$) ir *sukurti įmonės kultūrinį identitetą* ($r=0,362$; $p<0,05$). Pagal šiuos koreliacinius ryšius galima daryti išvadą, kad kuo ilgesnį darbo stažą turi respondentai tuo jie dažniau sutinka, kad organizacinės kultūros tikslas yra susijęs su išorinių elementų kūrimu, įmonės vertybių ir normų tobulinimu bei įmonės kultūrinio identiteto kūrimu. Pagal kitus demografinius požymius statistiškai reikšmingi ryšiai nebuvo nustatyti.

Apibendrinant galima teigti, kad respondentų nuomone organizacinė kultūra suprantama kaip organizacijoje vyraujančios vertybės ir nuostatos, kurios lemia organizacijos santykį su aplinka, organizacinė kultūra apima įmonėje vyraujančią filosofiją, ideologiją, vertybes, misiją, kuriai pritaria organizacijos nariai. Taip pat respondentų nuomone organizacinė kultūra apima organizacijos istoriją, tradicijas, ceremonijas, ritualus bei simbolius. Įvertinus respondentų nuomonę apie organizacinės kultūros tikslus nustatyta, kad organizacine kultūra yra siekiama sukurti išorinius elementus, tokius kaip įvaizdis, simboliai, stilius ir tobulinti įmonės vertybes ir normas.

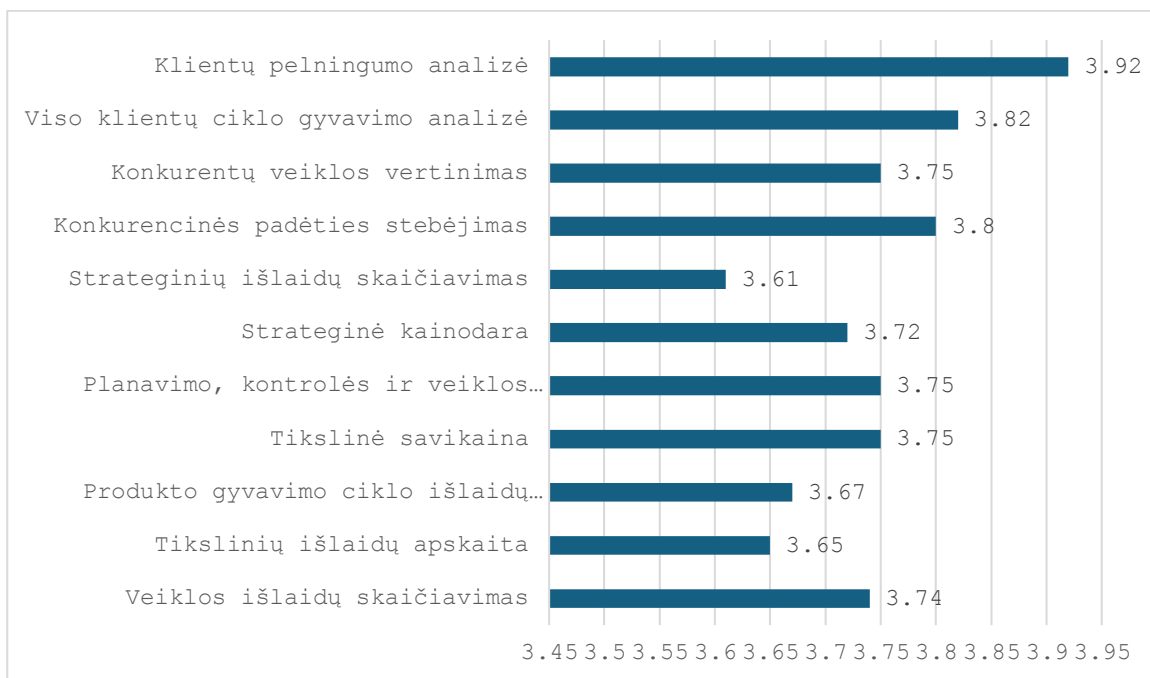
3.2. Įmonių taikomi strateginės valdymo apskaitos instrumentai

Šiame darbo skyriuje analizuojami tyrimo rezultatai, atskleidžiantys įmonėse taikomus strateginės valdymo apskaitos instrumentus, taip pat tyrimo rezultatai palyginami su moksliniuose tyrimuose išskirtais SVA instrumentais bei jų taikymo praktika, siekiant palyginti šiame tyrime nustatytų rezultatų panašumus ir skirtumus.

Respondentų buvo prašoma įvertinti pateiktus SVA instrumentus, atsižvelgiant į metodų žinomumą bei taikymą (žr. 5 pav.).

5 paveikslas

Strateginės valdymo apskaitos instrumentų taikymas



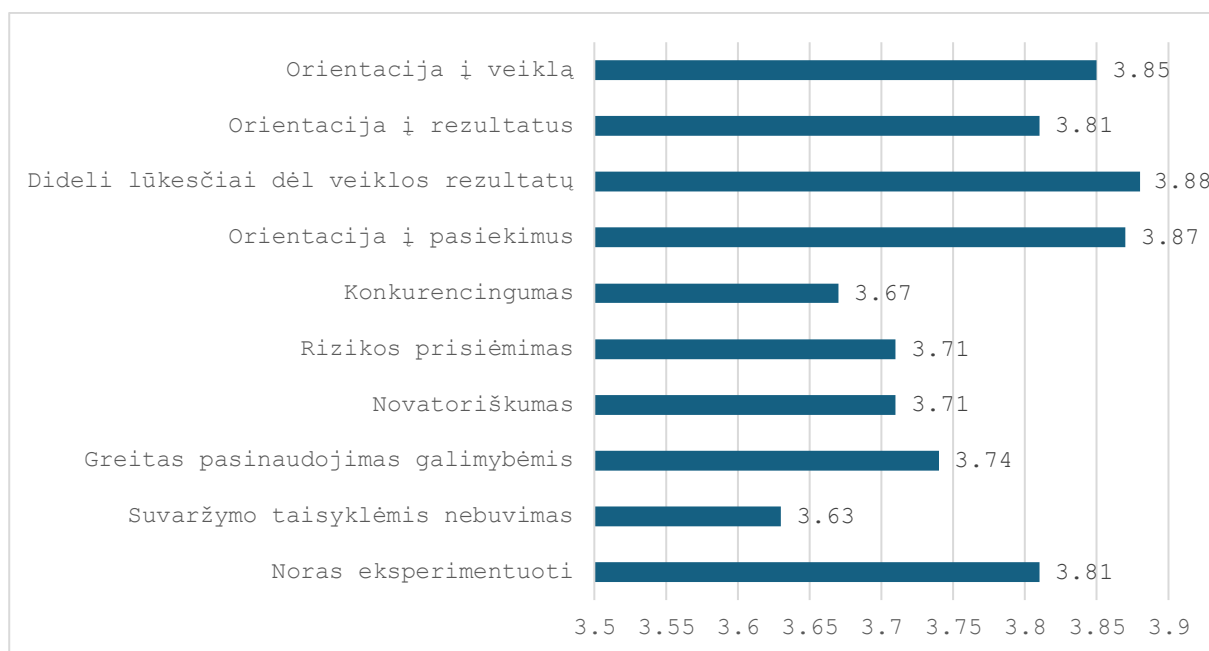
Vadovaujantis pateiktais tyrimo rezultatais galima teigti, kad dažniausiai respondentų įmonėse yra taikoma klientų pelningumo analizė, viso klientų ciklo gyvavimo analizė bei konkurencinės padėties stebėjimas. Tyrimo metu nustatyta, kad respondentai dažnai taiko tikslinės savikainos, planavimo, kontrolės ir veiklos vertinimą bei konkurentų veiklos vertinimą. Rečiausiai respondentams žinomi ir taikomi metodai yra strateginių išlaidų skaičiavimas bei tikslinių išlaidų apskaita. Moksliniuose tyrimuose analizuojant SVA instrumentus pastebimos prieštaringos tendencijos. Medeckytė ir Tamulevičienė (2021) tyrimo metu nustatė, kad dažniausiai įmonės įvardijo žinančios bei taikančios pelningumo analizę, konkurencinės padėties stebėjimą, strateginę kainodarą, rečiausiai yra taikomi požymių apskaitos, produkto gyvavimo ciklo apskaitos metodai. Petera ir Šoljakova (2020) nustatė, kad įmonėse intensyviausiai naudojami SVA metodai yra strateginis planavimas ir biudžeto sudarymas, klientų apskaita ir tikslinė savikaina. Mažiausiai naudojamos integruotos veiklos vertinimo sistemos, strateginė kainodara ir veikla pagrįsta savikaina. Lalic ir Gadzo (2020) atliko tyrimą didelėse įmonėse Bosnijoje ir Hercegovinoje. Tyrimo rezultatai atskleidė, kad trys labiausiai paplitę strateginės valdymo apskaitos metodai didelėse Bosnijos ir Hercegovinos įmonėse yra šie: kokybės sąnaudų apskaičiavimas (52,73 proc.), strateginė kainodara (51,82 proc.) ir lyginamoji analizė (50,91 proc.), o mažiausiai paplitę šie metodai: gyvavimo ciklo sąnaudų apskaičiavimas (11,82 proc.), savikaina ir integruotos veiklos valdymo sistemos (po 12,73 proc.) ir veiklos sąnaudų apskaičiavimas ir (arba) valdymas (17,27 proc.). Apak ir Duman (2020) Turkijoje atlikto tyrimo tikslas ištirti valdymo apskaitos / strateginės

valdymo apskaitos priemonių naudojimo poveikį finansiniams, nefinansiniams ir bendriesiems įmonių veiklos rezultatams. Remiantis analizės rezultatais, galima teigti, kad strateginės valdymo apskaitos priemonės naudojamos tam tikru lygiu, tačiau tradicinės valdymo apskaitos priemonės vis dar naudojamos plačiau.

Toliau darbe atliekama organizacinės kultūros, išorinės aplinkos bei kitų veiksnių, lemiančių SVA instrumentų pasirinkimą analizė. Respondentų buvo prašoma įvertinti su organizacine aplinka susijusius teiginius (žr. 6 pav.).

6 paveikslas

Organizacinės kultūros veiksnių vertinimas



Vadovaujantis pateiktais tyrimo rezultatais galima teigti, kad respondentų nuomonę vertinant organizacinės kultūros raišką aukščiausiais įverčiais įvertinti teiginiai: dideli lūkesčiai dėl veiklos rezultatų, orientacija į pasiekimus bei orientacija į veiklą. Žemiausiais įverčiais įvertinti teiginiai: suvaržymo taisyklėmis nebuvimas bei konkurencingumas. Galima teigti, jog organizacijose yra keliama tikslai bei lūkesčiai, susiję su veiklos rezultatais bei pasiekimais, todėl tinkamų SVA instrumentų pasirinkimas gali padėti pasiekti įmonės numatytus tikslus, laiku identifikuoti riziką. Apskaičiavus Spearmano koreliacijos koeficientą nustatyti statistiškai reikšmingi ryšiai tarp respondentų darbo stažo, įmonės dydžio ir organizacinės kultūros teiginių (žr. 9 lentelę).

9 lentelė

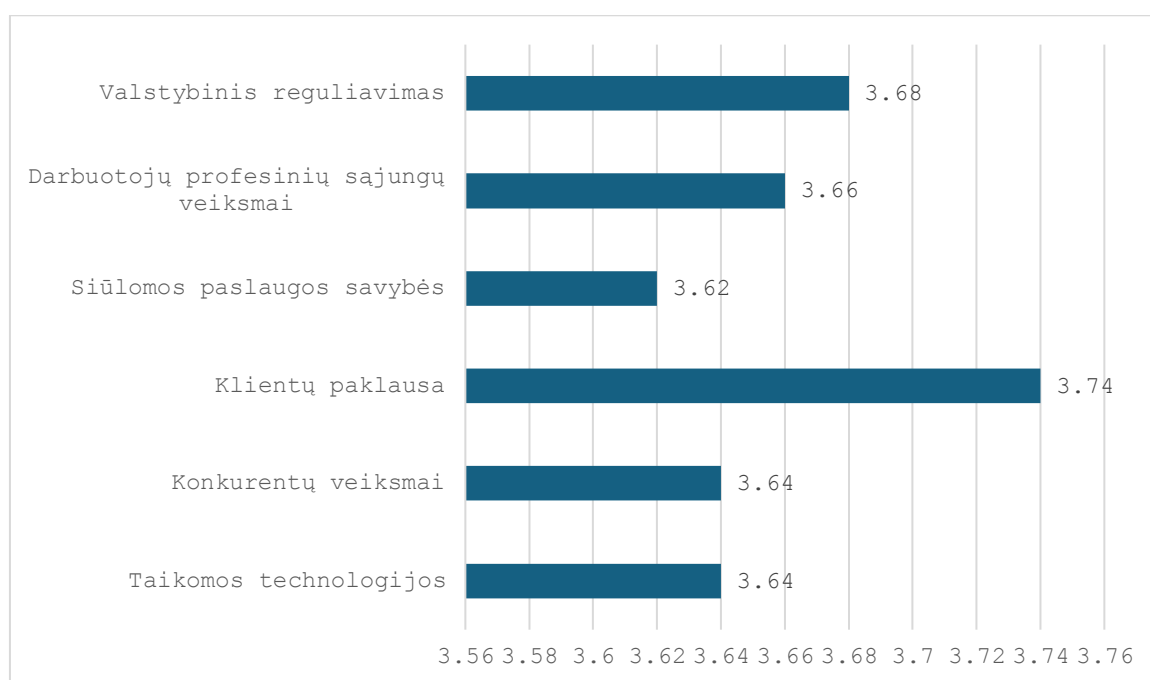
Respondentų stažo, įmonės dydžio ir organizacinės kultūros koreliaciniai ryšiai

Teiginiai	Darbo stažas	Įmonės dydis
Orientacija į pasiekimus	0,324*	
Dideli lūkesčiai dėl veiklos rezultatų		0,288*
Orientacija į veiklą	0,342*	

Pagal pateiktus tyrimo rezultatus galima teigti, jog nustatytas silpnas statistiškai reikšmingas ryšys tarp *respondentų darbo stažo ir orientacijos į pasiekimus* ($r=0,324$; $p<0,05$) bei *orientacijos į veiklą* ($r=0,342$; $p<0,05$). Koreliaciniai ryšiai atskleidžia, kad ilgesnę darbo patirtį turintys respondentai dažniau sutinka, jog įmonėse aktuali orientacija į pasiekimus ir į veiklą. Taip pat nustatyti silpni statistiniai ryšiai tarp *įmonės dydžio* bei *didelių lūkesčių dėl veiklos rezultatų* ($r=0,288$; $p<0,05$). Pagal šiuos koreliacinius ryšius galima teigti, kad kuo didesnė įmonė, tuo dažniau respondentai sutinka, jog keliama dideli lūkesčiai dėl veiklos rezultatų. Kitu klausimu respondentų buvo prašoma įvertinti organizacijos aplinkos teiginius (žr. 7 pav.).

7 paveikslas

Organizacijos aplinkos veiksniai



Vadovaujantis pateiktais tyrimo rezultatais galima teigti, kad respondentų nuomonę pokyčių organizacijoje nuspėjamumą lemia klientų paklausa, valstybinis reguliavimas bei darbuotojų profesinių sąjungų veiksmas. Mažiausią poveikį turi siūlomos paslaugos savybės. Apskaičiavus Spearmano koreliacijos koeficientą nustatyti statistiškai reikšmingi ryšiai tarp respondentų darbo stažo, įmonės dydžio ir organizacinės aplinkos teiginių (žr. 10 lentelę).

10 lentelė.

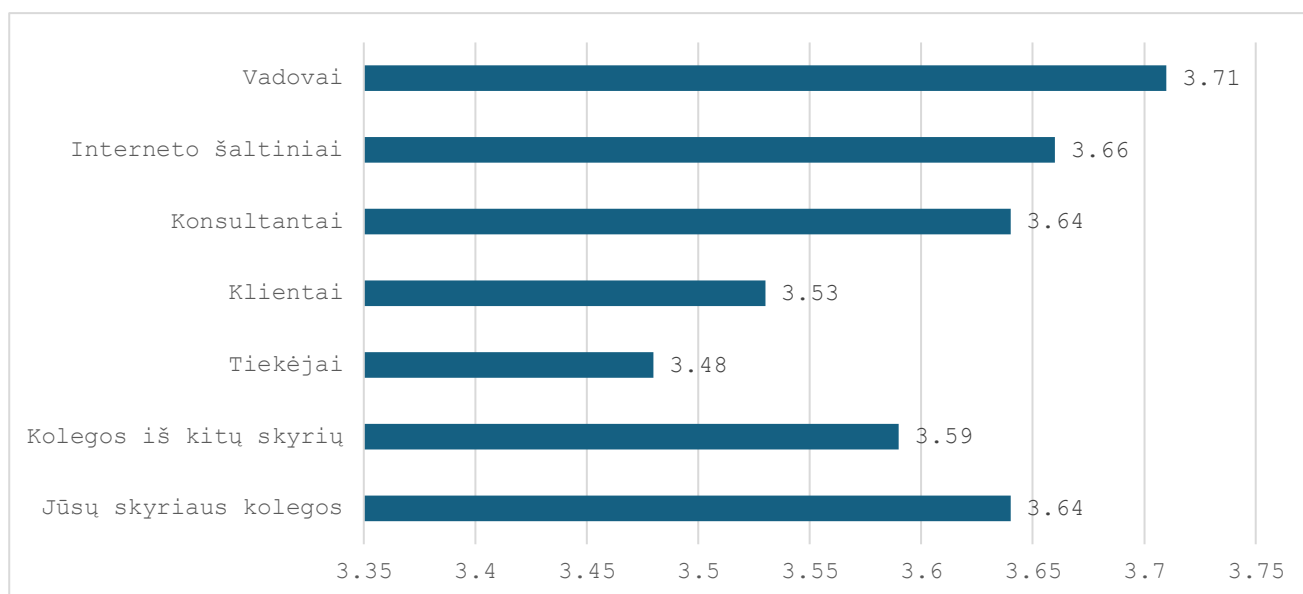
Respondentų stažo ir įmonės dydžio bei organizacijos aplinkos koreliaciniai ryšiai

Teiginiai	Darbo stažas	Įmonės dydis
Klientų paklausa		0,388*
Valstybinis reguliavimas		0,322*
Konkurentų veiksmai	0,354*	

Pagal pateiktus tyrimo rezultatus galima teigti, jog nustatytas silpnas statistiškai reikšmingas ryšys tarp *respondentų įmonės dydžio ir klientų paklausos* ($r=0,388$; $p<0,05$) bei *valstybinio reguliavimo* ($r=0,322$; $p<0,05$). Koreliaciniai ryšiai atskleidžia, kad kuo didesnė įmonė, tuo dažniau respondentai sutinka, kad pokyčių nuspėjamumą lemia klientų paklausa bei valstybinis reguliavimas. Taip pat nustatyti silpni statistiniai ryšiai tarp *darbo stažo* bei *konkurentų veiksmų* ($r=0,354$; $p<0,05$). Pagal šiuos koreliacinius ryšius galima teigti, kad kuo ilgesnį darbo stažą turi respondentai, tuo dažniau sutinka, jog pokyčių nuspėjamumą lemia konkurentų veiksmai. Kitu klausimu respondentų buvo prašoma įvertinti kokiais informacijos šaltiniais dažniausiai naudojasi respondentai, siekiant sužinoti apie naujausias idėjas valdymo apskaitos srityje (žr. 8 pav.).

8 paveikslas

Informacijos apie SVA šaltiniai



Vadovaujantis pateiktais tyrimo rezultatais galima teigti, kad pagrindiniai informacijos apie SVA inovacijas bei pokyčius šaltiniai yra įmonių vadovai, kurie inicijuoja pokyčius, informuoja darbuotojus apie taikomus naujus metodus ar priemones. Kitas svarbus šaltinis yra interneto priemonės. Įvairiuose interneto šaltiniuose, socialiniuose tinkluose respondentai gauna

informacijos apie SVA naujoves. Taip pat respondentai nurodė, kad apie SVA informaciją gauna iš konsultantų bei savo skyriaus kolegų. Apskaičiavus Spearmano koreliacijos koeficientą nustatyti statistiškai reikšmingi ryšiai tarp respondentų darbo stažo ir informavimo šaltinių teiginių (žr. 10 lentelę).

11 lentelė

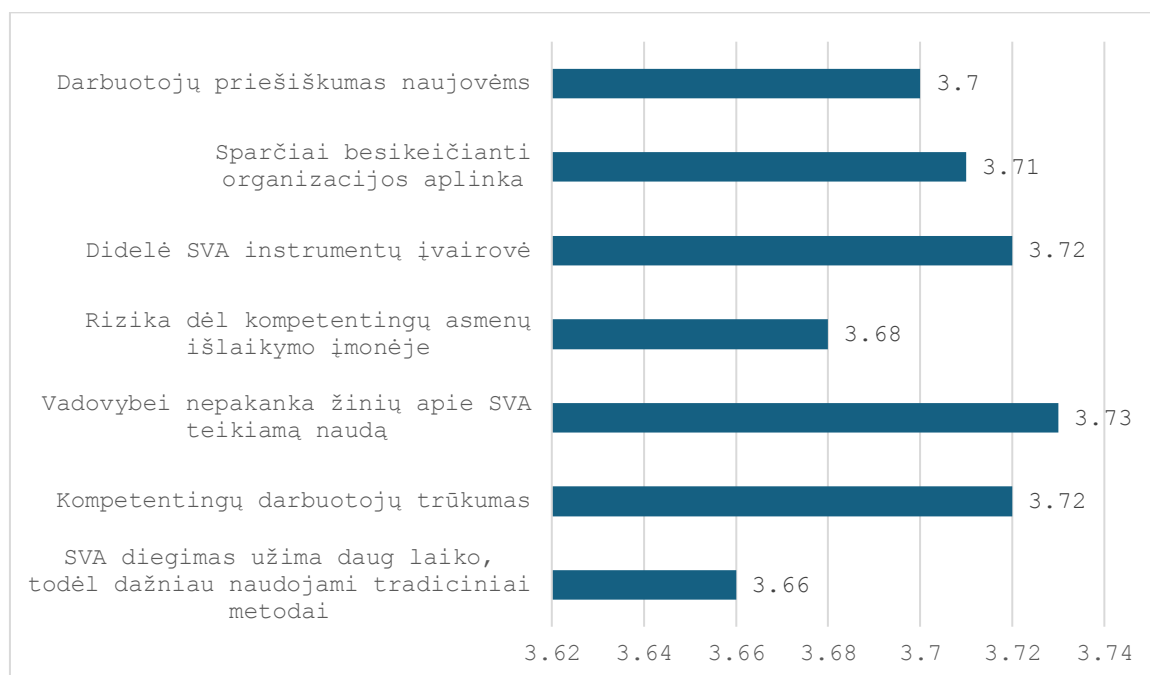
Respondentų darbo stažo ir informacijos šaltinių koreliaciniai ryšiai

Teiginiai	Darbo stažas
Vadovai	0,412*
Interneto šaltiniai	0,296*
Skyriaus kolegos	0,314*

Pagal pateiktus tyrimo rezultatus galima teigti, jog nustatytas silpnas statistiškai reikšmingas ryšys tarp *respondentų darbo stažo ir vadovų* ($r=0,412$; $p<0,05$), *internetu šaltinių* ($r=0,296$; $p<0,05$) bei *skyriaus kolegų* ($r=0,314$; $p<0,05$). Pagal šiuos koreliacinius ryšius galima teigti, kad kuo ilgesnį darbo stažą turi respondentai, tuo dažniau sutinka, jog apie SVA naujoves dažniausiai informaciją gauna iš įmonės vadovų, interneto šaltinių bei skyriaus kolegų. Paskutiniu klausimu respondentų buvo prašoma įvertinti priežastis, kurios lemia SVA instrumentų taikymą (žr. 9 pav.).

9 paveikslas

SVA pasirinkimą lemiančios priežastys



Pagal pateiktus tyrimo rezultatus galima teigti, kad SVA instrumentų pasirinkimą dažniausiai įtakoja vadovybės turimų žinių apie teikiamą SVA naudą trūkumas, didelė SVA

instrumentų įvairovė bei kompetentingų darbuotojų trūkumas. Mažiausią poveikį SVA instrumentų pasirinkimui bei taikymui turi SVA diegimo užimamas laikas ir dėl to naudojami tradiciniai metodai bei rizika dėl kompetentingų asmenų išlaikymo. Rathwatta ir Gooneratne (2020) strateginės valdymo apskaitos instrumentus siūlo skirstyti į keturias grupes: išlaidų perspektyvos, konkurentų perspektyvos, klientų perspektyvos bei veiklos perspektyvos. Išlaidų perspektyvos instrumentai skirti įvertinti įmonės veiklos sąnaudas bei išlaidas, padeda pastebėti išlaidų kontrolės perspektyvas. Pagrindinės apskaitos sritys, į kurias turėtų būti sutelktas dėmesys, yra sąnaudų apskaičiavimas, planavimas, kontrolė ir veiklos vertinimas, strateginių sprendimų priėmimas, klientų apskaita ir konkurentų apskaita (Shonhadji, 2016). Yazdifar et al. (2019) atskleidė, kad valdymo apskaitos specialistai praktikoje patiria pasitikėjimo trūkumą, kuris yra pagrindinė priežastis, kodėl neinicijuojama ar nesiūloma nauja valdymo apskaitos praktika. Todėl organizacijos, kuriose vyrauja į inovacijas orientuota kultūra, gali dviem skirtingais būdais padėti išmanantiems ir gerai besiorientuojantiems valdymo apskaitos specialistams. Strateginės valdymo apskaitos metodai padeda efektyviau paskirstyti ribotus išteklius, racionaliai integruoti verslo procesus ir keisti informaciją siekiant strateginių sprendimų ir tikslų. Tačiau šiuo metu strateginė valdymo apskaita nėra plačiai paplitusi įmonių praktikoje. Ir pagrindinė problema yra ne tiek nepakankamas verslo kultūros išvystymo lygis mažosiose įmonėse strateginei valdymo apskaitai diegti ir naudoti (Ma et al., 2022), kiek riboti ištekliai pritraukti ar apmokyti darbuotojus valdymo apskaitos pagrindų, verslo procesų supratimo, strateginio mąstymo ir analitinių metodų.

Apskaičiavus Spearmano koreliacijos koeficientą nustatyti statistiškai reikšmingi ryšiai tarp respondentų darbo stažo ir SVA instrumentų taikymą lemiančių teiginių (žr. 12 lentelę).

12 lentelė

Respondentų stažo ir SVA taikymą lemiančių priežasčių koreliaciniai ryšiai

Teiginiai	Darbo stažas
Vadovybei nepakanka žinių apie SVA teikiamą naudą	0,303*
Kompetentingų darbuotojų trūkumas	0,324*
Didelė SVA instrumentų įvairovė	0,366*

Pagal pateiktus tyrimo rezultatus galima teigti, jog nustatytas silpnas statistiškai reikšmingas ryšys tarp *respondentų darbo stažo ir teiginio, jog vadovybei nepakanka žinių apie SVA teikiamą naudą* ($r=0,303$; $p<0,05$), *kompetentingų darbuotojų trūkumo* ($r=0,324$; $p<0,05$) bei *didelės SVA instrumentų įvairovės* ($r=0,366$; $p<0,05$). Pagal šiuos koreliacinius ryšius galima teigti, kad kuo ilgesnį darbo stažą turi respondentai, tuo dažniau sutinka, jog vadovybei nepakanka žinių apie SVA teikiamą naudą, įmonėse stinga kompetentingų darbuotojų bei rinkoje yra didelė SVA instrumentų įvairovė.

Apibendrinant galima teigti, kad dažniausiai respondentų įmonėse yra taikoma klientų pelningumo analizė, viso klientų ciklo gyvavimo analizė bei konkurencinės padėties stebėjimas. Tyrimo metu nustatyta, kad respondentai dažnai taiko tikslinės savikainos, planavimo, kontrolės ir veiklos vertinimą bei konkurentų veiklos vertinimą. Įvertinus organizacinės kultūros raišką respondentų nuomone aukščiausiais įverčiais įvertinti teiginiai: dideli lūkesčiai dėl veiklos rezultatų, orientacija į pasiekimus bei orientacija į veiklą. Pagrindiniai informacijos apie SVA inovacijas bei pokyčius šaltiniai yra įmonių vadovai, interneto priemonės bei SVA informaciją gauna iš konsultantų bei savo skyriaus kolegų.

3.3. Strateginės valdymo apskaitos instrumentų ir organizacinės kultūros sąsajos

Šiame skyriuje atliekama koreliacinė bei regresinė analizė, siekiant atskleisti strateginės valdymo apskaitos instrumentų ir organizacinės kultūros sąsajas. Pirmiausia atliekama koreliacinė analizė, siekiant atskleisti SVA ir organizacinės kultūros, organizacijos aplinkos bei informacinių šaltinių koreliacinius ryšius (žr. 13 lentelę).

13 lentelė

Koreliaciniai ryšiai

	SVA	Organizacinė kultūra	Organizacinė aplinka	Informacijos šaltiniai
SVA instrumentai	1.000	.398**	.411**	.319**
Organizacinė kultūra	.398**	1.000	.513**	.423**
Organizacinė aplinka	.411**	.513**	1.000	.538**
Informacijos šaltiniai	.319**	.423**	.538**	1.000

Pagal pateiktus koreliacinius ryšius galima teigti, kad nustatyti statistiškai reikšmingi ryšiai tarp organizacinės kultūros ir SVA instrumentų, galima teigti, kad organizacinė kultūra įmonėje lemia darbuotojų požiūrį į SVA instrumentus. Taip pat nustatyti teigiami koreliaciniai ryšiai tarp organizacinės aplinkos, informacijos šaltinių ir SVA instrumentų. Galima daryti prielaidą, kad informacijos prieinamumas, tinkamų informacijos šaltinių pasirinkimas bei organizaciją veikianti aplinka lemia SVA instrumentų pasirinkimą ir taikymą organizacijoje.

Koreliaciniai ryšiai ne visada atskleidžia tikslią informaciją, todėl tikslinga tiriamų reiškinių tarpusavio sąsajas įvertinti taikant ir regresinės analizės metodą. Toliau darbe atliekama regresinė analizė siekiant patikrinti darbo pradžioje iškeltą hipotezę, kad SVA instrumentų taikymas organizacijoje yra susijęs su organizacine kultūra, organizacijos aplinka bei informavimo šaltiniais. Pirmiausia įvertinamas organizacinės kultūros poveikis SVA instrumentų pasirinkimui bei taikymui (žr. 14 lentelę).

14 lentelė

Organizacinės kultūros poveikis SVA instrumentų taikymui

Modelis	R	R kvadratas	Koreguotas R	SN
SVA taikymas	0,433 ^a	0,287	0,302	6,27

	B	SN	Beta	t	p
Organizacinė kultūra	0,498	0,089	0,433	5,57	<0,001

Lentelėje pateikta determinacijos koeficiento reikšmė (R kvadratu = 0,287) ir patikslinta determinacijos koeficiento reikšmė ($R = 0,302$). $R^2 = 0,287 > 0,25$, modelis tinkamas. Taip pat pateiktas daugialypės koreliacijos koeficientas $R = 0,433$. Lentelėje ANOVA pateiktas kintamųjų ryšio modelio vertinimas. Nagrinėjamu atveju organizacinė kultūra turi poveikį SVA taikymui ($p < 0,001$). Kitas analizuojamas veiksnys yra organizacinė aplinka (žr. 15 lentelę).

15 lentelė

Organizacinės aplinkos poveikis SVA taikymui

Modelis	R	R kvadratas	Koreguotas R	SN
SVA taikymas	0,343 ^a	0,282	0,298	6,53

	B	SN	Beta	t	p
Organizacinė aplinka	0,561	0,132	0,343	4,24	<0,001

Lentelėje pateikta determinacijos koeficiento reikšmė (R kvadratu = 0,282) ir patikslinta determinacijos koeficiento reikšmė ($R = 0,298$). $R^2 = 0,282 > 0,25$, modelis tinkamas. Taip pat pateiktas daugialypės koreliacijos koeficientas $R = 0,343$. Lentelėje ANOVA pateiktas kintamųjų ryšio modelio vertinimas. Nagrinėjamu atveju organizacinė aplinka turi poveikį SVA taikymui ($p < 0,001$). Kitas analizuojamas veiksnys yra informavimo šaltiniai (žr. 16 lentelę).

16 lentelė

Informavimo šaltinių poveikis SVA taikymui

Modelis	R	R kvadratas	Koreguotas R	SN
SVA taikymas	0,638 ^a	0,382	0,402	12,13

	B	SN	Beta	t	p
Informavimo šaltiniai	0,358	0,126	0,238	2,84	0,005

Lentelėje pateikta determinacijos koeficiento reikšmė (R kvadratu = 0,382) ir patikslinta determinacijos koeficiento reikšmė ($R = 0,402$). $R^2 = 0,382 > 0,25$, modelis tinkamas. Taip pat pateiktas daugialypės koreliacijos koeficientas $R = 0,638$. Lentelėje ANOVA pateiktas kintamųjų

ryšio modelio vertinimas. Nagrinėjamu atveju informacijos šaltiniai turi poveikį SVA taikymui ($p=0,005$). Toliau darbe analizuojamas demografinių požymių poveikis SVA taikymui (žr. 17 lentelę).

17 lentelė

Demografinių požymių poveikis SVA taikymui

Modelis	R	R kvadratas	Koreguotas R	SN
SVA taikymas	0,459 ^a	0,267	0,295	3,83

	B	SN	Beta	t	p
Įmonės dydis	0,325	0,775	-0,037	-0,420	0.675
Užimamos pareigos	-3,967	1,383	-0,287	-2,868	0.005
Stažas	-0,159	0,183	-0,091	-0,868	0.387

Lentelėje pateikta determinacijos koeficiento reikšmė (R kvadratu = 0,267) ir patikslinta determinacijos koeficiento reikšmė ($R = 0,295$). $R^2 = 0,267 > 0,25$, modelis tinkamas. Taip pat pateiktas daugialypės koreliacijos koeficientas $R = 0,459$. Lentelėje ANOVA pateiktas kintamųjų ryšio modelio vertinimas. Tyrimo rezultatai atskleidė, kad įmonės dydis ir darbo stažas neturi poveikio SVA instrumentų taikymui. Nagrinėjamu atveju užimamos pareigos turi poveikį SVA taikymui ($p=0,005$). Galima teigti, kad iškelta hipotezė pasitvirtino.

IŠVADOS IR PASIŪLYMAI

1. Išanalizavus strateginės valdymo apskaitos sampratą nustatyta, kad strateginė valdymo apskaita tai valdymo apskaitos sritis, kurioje daugiausia dėmesio skiriama finansinės ir nefinansinės informacijos teikimui vadovams, siekiant padėti priimti ilgalaikius strateginius sprendimus. SVA apima apskaitos duomenų integravimą su strateginiu planavimu, siekiant pagerinti verslo veiklos rezultatus ir įmonės konkurencingumą. Strateginė valdymo apskaita mažina atotrūkį tarp apskaitos praktikos ir strateginio valdymo, padėdama organizacijoms suderinti finansų valdymą su platesniais verslo tikslais. Strateginę valdymo apskaitą galima apibūdinti taip: skirta įmonės tikslams suformuluoti, įgyvendinti strateginį planavimą, teikti vidinę ir išorinę strateginę informaciją, skatinti įmonių plėtrą ir padėti pasiekti strateginį šiuolaikinių informacinių sistemų tikslą. SVA akcentuoja strateginio išlaidų valdymo metodus, skirtus išteklių paskirstymui optimizuoti ir konkurencingumui didinti. SVA koncepcijoje pripažįstamas itin svarbus apskaitos vaidmuo siekiant strateginės sėkmės ir siekiama panaudoti apskaitos informaciją ir metodus kuriant vertę, valdant riziką ir siekiant tvaraus konkurencinio pranašumo.
2. SVA atlieka labai svarbų vaidmenį padedant organizacijai siekti ilgalaikių tikslų ir išlaikyti konkurencinį pranašumą. SVA teikia svarbius finansinius ir nefinansinius duomenis, kurie padeda priimti pagrįstus sprendimus dėl organizacijos veiklos krypties. Tai apima sprendimus, susijusius su kainodaros strategijomis, naujų produktų kūrimu, susijungimais ir įsigijimais bei rinkos plėtra. SVA padeda nustatyti ir valdyti sąnaudas lemiančius veiksnius, todėl įmonės gali optimizuoti sąnaudas, išlaikydamos produkto ar paslaugos kokybę, padeda geriau sudaryti biudžetą, taikyti kainodaros strategijas ir paskirstyti išteklius. SVA užtikrina, kad organizacijos finansiniai tikslai būtų suderinti su bendra strategija. Ji padeda strateginius tikslus paversti įgyvendinamais finansiniais planais, užtikrindama, kad ištekliai būtų naudojami efektyviausiu būdu siekiant norimų rezultatų.
3. Baigiamajame darbe analizuoti SVA instrumentai pasižymi panašiomis savybėmis, susijusiomis su orientacija į ateitį (ilgalaikė perspektyva) ir orientacija į išorę, kurios gali būti naudojamos ne tik sąnaudų apskaičiavimo ir konkurencinio pranašumo tikslais, bet ir priimant strateginius sprendimus, apimančius planavimą, kontrolę ir veiklos valdymą. Šių SVA metodų taikymas galėtų suteikti įmonėms svarbios finansinės ir nefinansinės informacijos, kuri galėtų palaikyti jų verslo rezultatus ilguoju laikotarpiu nuolat sudėtingoje ir besikeičiančioje aplinkoje.

4. SVA naudoja įvairias priemones ar įrankius, kad valdymo apskaitos principai būtų integruoti į strateginių sprendimų priėmimo procesus. Šios priemonės padeda organizacijoms analizuoti, planuoti, kontroliuoti ir vertinti strategines iniciatyvas. Šios priemonės nėra baigtinės, todėl organizacijos gali naudoti šių ir kitų priemonių derinį, pritaikytą prie konkrečių strateginių tikslų, pramonės šakos dinamikos ir organizacinių gebėjimų. Svarbiausia - veiksmingai panaudoti šias priemones, kad jos padėtų priimti strateginius sprendimus ir suteiktų tvarų konkurencinį pranašumą.
5. Tyrimo metu nustatyta, kad organizacinė kultūra suprantama kaip organizacijoje vyraujančios vertybės ir nuostatos, kurios lemia organizacijos santykį su aplinka, organizacinė kultūra apima įmonėje vyraujančią filosofiją, ideologiją, vertybes, misiją, kuriai pritaria organizacijos nariai. Taip pat respondentų nuomone organizacinė kultūra apima organizacijos istoriją, tradicijas, ceremonijas, ritualus bei simbolius. Įvertinus respondentų nuomonę apie organizacinės kultūros tikslus nustatyta, kad organizacine kultūra yra siekiama sukurti išorinius elementus, tokius kaip įvaizdis, simboliai, stilius ir tobulinti įmonės vertybes ir normas.
6. Tyrimo rezultatai atskleidė, kad dažniausiai respondentų įmonėse yra taikoma klientų pelningumo analizė, viso klientų ciklo gyvavimo analizė bei konkurencinės padėties stebėjimas. Tyrimo metu nustatyta, kad respondentai dažnai taiko tikslinės savikainos, planavimo, kontrolės ir veiklos vertinimą bei konkurentų veiklos vertinimą. Įvertinus organizacinės kultūros raišką respondentų nuomone aukščiausiais įverčiais įvertinti teiginiai: dideli lūkesčiai dėl veiklos rezultatų, orientacija į pasiekimus bei orientacija į veiklą. Pagrindiniai informacijos apie SVA inovacijas bei pokyčius šaltiniai yra įmonių vadovai, interneto priemonės bei SVA informaciją gauna iš konsultantų bei savo skyriaus kolegų. Atlikus koreliacinę bei regresinę analizę nustatyta, kad organizacinė aplinka turi teigiamą poveikį SVA taikymui.

Tobulinant strateginės valdymo apskaitos praktiką organizacijoje, galima priimti geresnius sprendimus, didinti konkurencingumą ir gerinti veiklos rezultatus. Tobulinant SVA taikymą įmonėse rekomenduojami sprendimai:

- Įmonėms rekomenduojama naudoti duomenų analizę, dirbtinį intelektą dideliems duomenų kiekiams analizuoti, kad įmonės galėtų geriau prognozuoti, analizuoti tendencijas ir daryti strategines išvalgas.
- Rekomenduojama įmonėms pereiti nuo tradicinių metinių biudžetų prie prognozių, kurios suteikia dinamiškesnį ir tikslesnį finansinių lūkesčių vaizdą ir leidžia operatyviau priimti sprendimus.

- Rekomenduojama įmonės vadovybei skatinti finansų, rinkodaros, operacijų ir kitų skyrių bendradarbiavimą, kad užtikrinti, jog strateginiai tikslai būtų gerai suprantami, o finansiniai duomenys padėtų priimti sprendimus įvairiose įmonės veiklos srityse.
- Įmonėms į strateginių sprendimų priėmimo procesus įtraukti sudėtingesnius rizikos vertinimo ir valdymo metodus, naudojant tiek finansinius, tiek nefinansinius rizikos rodiklius.
- Užtikrinti, kad visos SVA pastangos būtų glaudžiai suderintos su ilgalaike įmonės verslo strategija ir tikslais, užtikrinant, kad finansinė analizė paremtų strateginius tikslus.

LITERATŪROS IR ŠALTINIŲ SĄRAŠAS

1. Abdullah, N., Zakaria, S. (2022). Strategic management accounting practices in business: A systematic review of the literature and future research directions, *Cogent Business & Management*, 9:1, <https://doi.org/10.1080/23311975.2022.2093488>
2. Alamri, A.M. (2018). Association between strategic management accounting facets and organizational performance. *Balt. J. Manag.*, 14, 212–234.
3. Almahairah, M., Saroha, V. ir kt. (2022). Strategic management accounting practices between developed and emerging economies using Machine Learning. *Journal of Pharmaceutical Negative Results*, Volume 13, Special Issue 9, 1-15.
4. Al-Mawali, H. (2015). Contingent factors of strategic management accounting. *Research Journal of finance and accounting*, 6(11), 130-138.
5. Apak, I., Duman, H. (2020). The use of management accounting, strategic management accounting tools and effect on performance: research in Turkey. *Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi Aralık*, 22(4), 580-610.
6. Baird, K., Su, S. and Tung, A. (2018). Organizational culture and environmental activity management. *Business Strategy and the Environment*, 27 (3), 403-414.
7. Bedford, D., S., Malmi, T., & Sandelin, M. (2016). Management control effectiveness and strategy: An empirical analysis of packages and systems. *Accounting, Organizations and Society*, 51, 12-28.
8. Bogale, A.T., Debela, K.L. (2024). Organizational culture: a systematic review, *Cogent Business & Management*, 11:1, <https://doi.org/10.1080/23311975.2024.2340129>
9. Cescon, F., Costantini, A. (2018). Strategic choices and strategic management accounting in large manufacturing firms. *Journal of Management and Governance*, vol. 7, 1-32.
10. Dmitrovic-Šaponja, L.; Suljonovic, E. (2017). Strategic management accounting in the Republic of Serbia. *Economic Research – Ekonomska Istraživanja*. 31 (1), 1829–1839. <https://doi.org/10.1080/1331677X.2017.1392884>.
11. Ferreira, A. M. S. C. (2017). How managers use the balanced scorecard to support strategy implementation and formulation processes. *Review of Applied Management Studies*, 15(1), 2-15.
12. Fitria, G. N. (2021). The effect of management accounting system , sustainable leadership and environmental strategy on business performance with organizational culture. *International Journal of contemporary accounting*, 3(1), 45-60.
13. Fomina, O., Semenova, S. ir kt. (2023). Risk – oriented strategic management accounting in Ukraine. *Business: theory and practice*, vol. 24, issue 2, 533-543.

14. Gaižauskaitė, I., Mikėnė, S. (2014). Socialinių tyrimų metodai: apklausa. Vilnius: MRU leidykla.
15. Hadid, W.; Al-Sayed, M. (2021). Management accountants and strategic management accounting: The role of organizational culture and information systems. *Manag. Account. Res.*, 50, 100725
16. Jakobsen, M., Jensen, R. (2015). Common Method Bias in Public Management Studies. *International Public Management Journal* 18(1). DOI:[10.1080/10967494.2014.997906](https://doi.org/10.1080/10967494.2014.997906)
17. Janjic, V., Karapavlovic, N. (2017). Techniques of strategic cost management – the case of Serbia. *Teme – Casopis za Drustve Nauke*, No. 2, 441-455.
18. Jbarah, S.S. (2018). The impact of strategic management accounting techniques in taking investment decisions in the Jordanian industrial companies. *International Business Research*, 11(1), 145-156.
19. Jogaratnam, G. (2017). How organizational culture influences market orientation and business performance in the restaurant industry. *Journal of Hospitality and Tourism Management*, 31, 211–219. <https://doi.org/10.1016/j.jhtm.2017.03.002>
20. Junidi, M. (2022). Strategic management accounting techniques and their effect on the capital structure. *Academy of strategic management journal*, vol. 21, issue 5, 1-18.
21. Kardelis, K. (2017). Mokslinių tyrimų metodologija ir metodai. Vilnius.
22. Klychova, G., Zakirova, A. (2019). Improvement of the Tool of Strategic Management Accounting. *AISC* 1258, 669–686.
23. Kock, F., Berbekova, A. (2021). Understanding and managing the threat of common method bias: Detection, prevention and control. *Tourism management*, <https://doi.org/10.1016/j.tourman.2021.104330>
24. Kruk, J. (2013). Good scientific practice and ethical principles in scientific research and higher education. *Central European Journal of Sport Sciences and medicine*, No. 1, 25-29.
25. Kuprina N. (2017). Strategic management accounting as a tool to promote competitiveness and efficiency of the activity of the enterprise. *Ekonomika Harchovoj promyshlennosti*, No. 9, 45-51.
26. Lalic, S., Gadzo, A. (2020). Analysis of the prevalence of strategic management accounting techniques and the level of development of the cost system in large companies in Bosnia and Herzegovina. *The Annals of the Faculty of Economics in Subotica*, Vol. 56, No. 44, 11-20.

27. Lawrence, A.; John, O. (2020). Competitor cost assessment and profitability of quoted Nigerian manufacturing firms: A critical regression. *Frontiers Journal of Accounting and Business Research*. 2(1), 1–15.
28. Liu, S., Wen, R. (2017). Elementary analysis of strategic management accounting. *Advances in Computer Science Research (ACSR)*, volume 61, 1-6.
29. Le, H.M., Nguyen, T. & Hoang, T. (2020). Organizational culture, management accounting information, innovation capability and firm performance, *Cogent Business & Management*, 7:1, 1857594, <https://doi.org/10.1080/23311975.2020.1857594>
30. Loi, H., Duc, L. (2021). Governance, Audit Committee and Strategic Management Accounting in Listed Companies in Vietnam. *Advances in Economics, Business and Management Research*, volume 196, 1-14.
31. Lukka, K., & Modell, S. (2017). Interpretive research in accounting: Past, present and future. In Z. Hoque, L. D. Parker, M. A. Covalski, & K. Haynes (Eds.), *The Routledge companion to qualitative accounting research methods* (pp. 36-54). London: Routledge.
32. Ma, L.; Chen, X.; Zhou, J.; Aldieri, L. (2022). Strategic Management Accounting in Small and Medium-Sized Enterprises in Emerging Countries and Markets: A Case Study from China. *Economies*, 10, 74.
33. Manyeva, V.; Piskunov, V.; Fomin, V. (2016). Strategic management accounting of company costs. *International Review of Management and Marketing*. 6(5), 255–264.
34. McDonald J.H. (2014). Normality. *Handbook of Biological Statistics*. Baltimore, Maryland: Sparky House Publishing: <http://www.biostathandbook.com/normality.html>.
35. Medekytė, K., Tamulevičienė, D. (2020). Strateginė valdymo apskaita: informacijos taikymo sritys ir instrumentai. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*, vol. 21, 1-23.
36. Medekytė, K., Tamulevičienė, D. (2021). Strateginės valdymo apskaitos instrumentų žinomumo ir taikymo Lietuvos įmonėse tyrimas. *Buhalterinės apskaitos teorija ir praktika*, Nr. 23, 1-18.
37. Mihaylova, L., Papazov, E. (2022). Strategic management accounting in Bulgarian manufacturing SME's. *Journal of contemporary management*, No. 1, 309-321.
38. Namazi, M., Rezaei, G. (2023). Modelling the role of strategic planning, strategic management accounting information system, and psychological factors on the budgetary slack, *Accounting Forum*, <https://doi.org/10.1080/01559982.2022.2163040>
39. Oboh, C. S.; Ajibolade, S. O. (2017). Strategic management accounting and decision making: a survey of the Nigerian banks. *Future Business Journal*. 2(2), 119–137. <https://doi.org/10.1016/j.fbj.2017.05.004>.

40. Ojra, J., Opute, A. (2021). Strategic management accounting and performance implications: a literature review and research agenda. *Business Journal*, 7(1):64. <https://doi.org/10.1186/s43093-021-00109-1>
41. Pasch, T. (2019). Organizational lifecycle and strategic management accounting. *Journal of Accounting & Organizational Change*, 15(4), 580-604.
42. Petera, P., Šoljakova, L. (2020). Use of strategic management accounting techniques by companies in the Czech Republic, *Economic Research-Ekonomska Istraživanja*, 33:1, 46-67. <https://doi.org/10.1080/1331677X.2019.1697719>
43. Pylipiv, N., 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, 50-56.
44. Pramono, A.J.; Suwarno; Amyar, F.; Friska, R. (2023). Exploring Technology Acceptance in Management Accounting Tools' Adoption in Public Sector Accounting: A Sustainability Perspective for Organizations. *Sustainability*, 15, 15334. <https://doi.org/10.3390/su152115334>
45. Rathwatta, H., Gooneratne, T. (2020). Strategic management accounting tools as a package: a case study. *Asia-Pacific Management Accounting Journal*, Volume 16 Issue 2, 59-90.
46. Setiawan, A., Rahmawati, R. (2019). Owner power, deliberate strategy formulation, and strategic management accounting. *Opcion Ano*, No. 35, 254-270.
47. Shonhadji, N. (2016). Using six sigma tools to improve strategic cost management: Management accounting perspective. *Journal of Economics, Business, and Accountancy Ventura* Vol. 19, No. 3, 427-434.
48. Spickova, M., & Myskovaa, R. (2015). Costs efficiency evaluation using life cycle costing as strategic method. *Procedia Economics and Finance*, 34, 337–343.
49. Tulcanaza-Prieto, A. B., Aguilar-Rodríguez, I. E., & Artieda, C. (2021). Organizational culture and corporate performance in the Ecuadorian environment. *Administrative Sciences*, 11(4), 132. <https://doi.org/10.3390/admsci11040132>
50. Varzaru, A.A.; Bocean, C.G.; Mangra, M.G.; Mangra, G.I. (2022). Assessing the Effects of Innovative Management Accounting Tools on Performance and Sustainability. *Sustainability*, 14, 5585. <https://doi.org/10.3390/su14095585>
51. Vu, T.K.A.; Dam, B.H.; Ha, T.T.V. (2022). Factors Affecting the Application of Strategy Management Accounting in Vietnamese Logistics Enterprises. *J. Distrib. Sci.*, 20, 27–39.

52. Yazdifar, H., Askarany, D., Wickramasinghe, D., Nasser, A. and Alam, A. (2019). The diffusion of management accounting innovations in dependent (subsidiary) organizations and MNCs. *The International Journal of Accounting*, 54 (1), 1-42.
53. Wisna, N. (2015). Organizational culture and its impact on the quality of accounting information systems. *Journal of theoretical and applied information technology*, 82 (2), 266-272.
54. Žydžiūnaitė V., Sabaliauskas S. (2017). Kokybiniai tyrimai: principai ir metodai: vadovėlis socialinių mokslų studijų programų studentams. Vaga.
55. Žižytė, V.; Tamulevičienė, D. (2018). Veiklos sritimis grįsto savikainos skaičiavimo metodo taikymas: buhalterinės ir audito paslaugas teikiančios įmonės atvejis. *Buhalterinės ir apskaitos teorija ir praktika*. 17–18, 180 – 197.
<https://doi.org/10.15388/batp.v0i1.11961>.

SUMMARY

Although research has widely analysed the importance of strategic management accounting for an organisation and has presented various instruments for strategic management accounting, it is limited to the analysis of the application of individual instruments. The novelty of this paper lies in the fact that it highlights the trends in the use of SBA tools in different sized companies by assessing the impact of organisational culture on the choice of SBA tools. Companies use a variety of strategic management accounting instruments and tools, but it is necessary to assess the scope of the instruments used and the problems that arise. The problem is to what extent does organisational culture have an impact on the level of uptake of strategic management accounting instruments?

The aim of the paper is to identify the scope and level of diffusion of strategic management accounting instruments in the context of organisational culture. The objectives of the paper are: to reveal the concept of strategic management accounting and its significance for the organisation, to analyse the main strategic management accounting instruments, to investigate the level of spread of strategic management accounting instruments in Lithuanian companies in the context of the organisational culture of the company. Methods: analysis, systematisation and generalisation of scientific literature, quantitative research, statistical analysis of research data.

The results of the survey showed that customer profitability analysis, customer lifecycle analysis and competitive monitoring are the most common practices in the respondents' companies. The study found that respondents often use target costing, planning, control and performance evaluation and competitor performance evaluation. The highest scores on the organisational culture dimension were given to the following statements: high performance expectations, achievement orientation and performance orientation. The main sources of information on SMA innovation and change are company managers, internet tools and the information SMA receives from consultants and colleagues in their department. Correlation and regression analyses show that the organisational environment has a positive impact on the adoption of SMA.

PRIEDAI

Priedas Nr. 1 - Tyrimo anketa

Mielas Respondente,

Šio tyrimo tikslas – nustatyti organizacinės kultūros ir strateginės valdymo apskaitos instrumentų taikymo lygį organizacijose. Anketa yra anoniminė, jums nereikia nurodyti asmeninių duomenų. Tyrimo duomenys bus panaudoti tik apibendrinto pobūdžio išvadoms formuluoti. Prašome tinkamą atsakymo variantą pažymėti „V“ arba įrašyti savo. Iš anksto dėkojame už sugaištą laiką.

1. Kaip suprantate sąvoką „organizacijos kultūra“ (galite pasirinkti kelis variantus)?

- ☐ Bendros pozicijos kūrimas,
- ☐ Vertybės ir nuostatos, lemiančios organizacijos santykį su aplinka, pagrindinių vertybių sistema
- ☐ Organizacijos istorija, tradicijos, ceremonijos, ritualai ir simboliai
- ☐ Filosofija, ideologija, vertybės, misija, kuriai pritaria organizacijos nariai

2. Nurodykite, koku tikslu įmonėje kuriama organizacinė kultūra? (pasirinkite tris atsakymų variantus)

- ☐ Sukurti įmonės kultūrinį identitetą
- ☐ Tobulinti įmonės vertybes ir normas
- ☐ Sukurti gerą socialinį kapitalą, bendruomenę
- ☐ Sukurti išorinius elementus (pvz., įvaizdį, stilių, simbolius, kalbą)
- ☐ Tapti išskirtiniu ir konkurencingu
- ☐ Integruotis ir prisitaikyti prie aplinkos
- ☐ Laikytis taisyklių, užimamų pareigų įmonėje

3. Remiantis penkių balų sistema, nurodykite, koku mastu jūsų organizacija taiko šiuos strateginės valdymo apskaitos instrumentus (5 – metodas yra žinomas ir taikomas įmonėje; 4 – metodas yra žinomas ir planuojamas taikyti įmonėje; 3 – metodas yra žinomas, tačiau jo taikyti neplanuojama; 2 – metodas nėra taikomas įmonėje, tačiau yra žinomas; 1 – metodas nėra taikomas įmonėje ir nėra žinomas;).

SVA instrumentai	1	2	3	4	5
Veiklos išlaidų skaičiavimas					
Tikslinių išlaidų apskaita					
Produkto gyvavimo ciklo išlaidų apskaita					
Tikslinė savikaina					
Planavimo, kontrolės ir veiklos vertinimo instrumentai					
Strateginė kainodara					
Strateginių išlaidų skaičiavimas					
Konkurencinės padėties stebėjimas					
Konkurentų veiklos vertinimas					
Viso klientų ciklo gyvavimo analizė					
Klientų pelningumo analizė					

4. Šie teiginiai atspindi keletą verslo vertybių. Siekiant suprasti darbo aplinką jūsų organizacijoje įvertinkite su organizacine kultūra susijusius teiginius (5 – labai vertinama, 1- visiškai nevertinama).

Organizacinės kultūros teiginiai	1	2	3	4	5
----------------------------------	---	---	---	---	---

Noras eksperimentuoti					
Suvaržymo taisyklėmis nebuvimas					
Greitas pasinaudojimas galimybėmis					
Novatoriškumas					
Rizikos prisiėmimas					
Konkurencingumas					
Orientacija į pasiekimus					
Dideli lūkesčiai dėl veiklos rezultatų					
Orientacija į rezultatus					
Orientacija į veiklą					

5. Toliau pateiktais teiginiais apibūdinami kai kurie išorinės aplinkos veiksniai, kurie nuolat kinta. Naudodamiesi toliau pateikta skale, įvertinkite kiekvieną teiginį, atitinkantį jūsų organizacijos pokyčių greičio nuspėjamumą ar nenuspėjamumą (5 – visiškai nuspėjama, 1- visiškai nenuspėjama).

Organizacijos aplinkos teiginiai	1	2	3	4	5
Taikomos technologijos					
Konkurentų veiksmai					
Klientų paklausa					
Siūlomos paslaugos savybės					
Darbuotojų profesinių sąjungų veiksmai					
Valstybinis reguliavimas					

6. Naudodamiesi toliau pateikta skale, nurodykite, kaip dažnai naudojate nurodytais šaltiniais, kad sužinotumėte apie naujausias idėjas valdymo apskaitos srityje (5 – visada, 1- niekada).

Informacijos šaltiniai	1	2	3	4	5
Jūsų skyriaus kolegos					
Kolegos iš kitų skyrių					
Tiekėjai					
Klientai					
Konsultantai					
Interneto šaltiniai					
Vadovai					

7. Įvertinkite žemiau nurodytas priežastis diegiant strateginės valdymo apskaitos instrumentus (5 – labai reikšminga, 1- visiškai nereikšminga).

Priežastys	1	2	3	4	5
SVA diegimas užima daug laiko, todėl dažniau naudojami tradiciniai metodai.					
Kompetentingų darbuotojų trūkumas					
Vadovybei nepakanka žinių apie SVA teikiamą naudą					
Rizika dėl kompetentingų asmenų išlaikymo įmonėje					
Didelė SVA instrumentų įvairovė					
Sparčiai besikeičianti organizacijos aplinka					
Darbuotojų priešiskumas naujovėms					

8. Jūsų išsilavinimas

- ☐ Vidurinis;
- ☐ Profesinis;
- ☐ Aukštesnysis;
- ☐ Aukštasis neuniversitetinis;

- ☐ Aukštasis universitetinis.

9. Kiek darbuotojų dirba jūsų įmonėje?

- ☐ Iki 10;
☐ 10-50;
☐ 50-200;
☐ 200-500;
☐ 500 ir daugiau.

10. Jūsų užimamos pareigos

- ☐ Vadovaujanti pozicija;
☐ Nevadovaujanti pozicija.

11. Jūsų darbo stažas įmonėje (įrašykite).....