

MANAGEMENT ACCOUNTANTS' PARTICIPATION IN STRATEGIC MANAGEMENT PROCESS IN TURKEY

Pınar Falcıoğlu
Işık Üniversitesi
pinarf@isikun.edu.tr

Ayşegül Güner
Işık Üniversitesi
aysegul.guner@isikun.edu.tr

ABSTRACT

While the role of management accountants has traditionally been limited to providing necessary information and data, recent studies show that management accountants' duties and responsibilities have become broaden and they have begun to participate in strategic management process. While accountants are seen as providers of financial information, they are now accepted as business partners involve in information analyses and decision-making. In this study, while investigating the management accountants in Turkey either act as passive information providers, or active players in decision-making process, we aim to expose the degree of participation of accountants in strategic management process. We used a survey questioning the management accountants' basic duties and responsibilities, knowledge and skills and their ways of participation in decision-making mechanisms on the basis of strategic management process. According to the findings of the survey, an increase in organizational development and firm performance related and planning and analysis required non financial duties is observed in addition an increase in importance of nonfinancial information usage, verbal communication skills is observed . The survey findings indicate that management accountants in Turkey participate in strategic management process.

Keywords: management accountant, strategic management, participation, Turkey

TÜRKİYE'DE MUHASEBECİLERİNİN STRATEJİK YÖNETİM SÜRECİNE KATILIMI

ÖZET

Muhasebecilerinin işletmeler içindeki geleneksel rolü, karar vericiler için gerekli bilgi ve veri üretimini sağlamak iken, yönetim muhasebesinin ortaya çıkışı ve son gelişmeler ile ilgili çalışmalar, muhasebecilerinin, görev ve sorumluluk alanlarının genişlediğini ve stratejik yönetim sürecine dahil olmaya başladıklarını ortaya koymuştur. Muhasebeciler, öncelikle yalnızca finansal veri girişi ve üretimi yapan çalışanlar olarak görülürken; yönetim muhasebecisi olarak da adlandırabileceğimiz muhasebeciler, verilerin analizinde ve kararların oluşumunda yer alan iş ortakları olarak görülmeye başlanmıştır. Bu çalışmada, Türkiye'deki muhasebecilerinin hala pasif bilgi sağlayıcıları olarak mı, yoksa işletmelerin karar mekanizmalarında aktif olarak mı rol oynadıkları araştırılarak, muhasebecilerin stratejik yönetim sürecine katılım derecesini ortaya koymak hedeflenmektedir. Bu hedefle bu çalışmada, Türkiye'deki muhasebecilerin işletmelerdeki temel görev ve sorumlulukları, sahip oldukları ve kullandıkları temel bilgi ve becerileri, ve karar mekanizmalarına katılım şekilleri, stratejik yönetim sürecinin temel taşlarına esas olacak şekilde, anket yoluyla sorgulanmıştır. Çalışmanın sonucunda oluşan anket bulgularına göre, çalışanlar örgüt gelişimi ve işletme performansı ile ilgili planlama, analiz ve sentez gerektirecek finansal olmayan görevlerinin artacağını ; finansal olmayan veri kullanımı ve sözlü iletişim becerilerinin önem kazanacağını öngörmektedirler. Bulgular,

Türkiye'deki muhasebecilerin ve muhasebe birimlerinin stratejik yönetim sürecine dahil olduklarını göstermektedir..

Anahtar Kelimeler: yönetim muhasebecisi, stratejik yönetim, katılım, Türkiye

1. Giriş

Küreselleşme, teknolojik hamleler, muhasebe skandalları ve kurumsal trendler, şirketlerin geleneksel muhasebe faaliyetlerine ilave olarak, finansal ve finansal olmayan katma değeri yüksek verilerin toplamasını, birlikte analiz etmesini, stratejik planlama, tasarım ve uygulama gibi yönetim muhasebesi tekniklerini kullanmasını zorunlu kılmıştır (Atkinson, Banker, Kaplan ve Young, 2001).

Yönetim muhasebesi, işletmenin faaliyetlerinin sürdürülebilmesi için bilgi toplayan, derleyen, analiz eden ve raporlayan bir sistem olarak ele alındığında, yönetim muhasebesi ve stratejik yönetimin birbirinin ayrılmaz bir parçası olduğu söylenebilir. Stratejik yönetim, stratejik planlama, stratejik uygulama ve stratejik kontrol faaliyetlerinin bir bütünüdür. Stratejik planlama faaliyetleri dahilinde, işletmenin kendisi ve dış etmenlere ait finansal ve finansal olmayan tüm veriler toplanır, ayklanır, analiz edilir ve raporlanır. Veri analizden elde edilen sonuçlara dayanılarak, işletmenin vizyon, strateji ve programları tasarlanır. Stratejik analiz ve stratejik tasarım faaliyetlerini içeren planlama ardından, program, bütçe ve prosedürlerin uygulaması safhası yer alır. Son olarak da yapılan uygulamaların stratejik olarak kontrol ve değerlendirmesi yapılır.

Stratejik yönetimin, stratejik planlama, stratejik uygulama ve stratejik kontrol olmak üzere her bir fonksiyonunda yönetim muhasebesi teknikleri yer almakta ve kullanılmaktadır (Dixon, 1995).

Yönetim muhasebe sistemleri, organizasyonlarda birkaç temel rol oynamaktadır. Yönetim muhasebesi, karar verme sürecini düzenler, işletmenin stratejisine yön verir ve işletmenin var olan stratejilerini değerlendirir, örgütsel performansın artırılmasına ve örgüt birim ve çalışanlarının örgüt faaliyetleri üzerindeki etkisini değerlendirmesine yönelik veri üretimi ve analizi yapar. Böylece, yönetim muhasebe sistemleri, yöneticilere planlama ve karar verme faaliyetlerinde yardımcı olacak bilgileri sağlar. Yönetim muhasebesi ana faaliyetleri arasında, veri toplama, veri derleme, veriyi işleme, analiz etme ve son olarak da sonuçları yöneticilere rapor olarak sunmak yer almaktadır. Yatırımcılar, kredi verenler, fon sağlayıcıları, vergi ve denetim kurumları gibi işletme dışı kişi ve kurumlara veri sağlayan ve raporlama yapan finansal muhasebeye ilave olarak, yönetim muhasebesi, işletme içinde alınacak kararlara yön verecek verilerin üretimini sağlar. İşletme içi planlama ve denetim faaliyetleri için gerekli veriler, işletme dışı kurumların denetimine tabi olmadığından, yönetim muhasebe sistemleri finansal muhasebe sistemlerinden farklı olarak, daha az nesnel ve kesin kanıtlar gerektirmeyen veri kullanabilirler. Yönetim muhasebecileri, geleceğe dönük olarak, tahminleme ve öngörü yapabilir ve veri üretebilirler (Kaplan ve Atkinson, 1998).

Kısaca özetleyecek olursak, yönetim muhasebesinin alanı, birim satışlar, fiyatlar, stoklar gibi maliyet ve gelir hesaplarını aşmaktadır, fiziksel veya finansal olmayan ölçümlere dayanan genişletilmiş performans ölçümlerini kapsamaktadır (Atkinson, Banker, Kaplan ve Young, 2001).

Bu çalışmayla asıl amaçlanan, Türkiye'de stratejik yönetim uygulamaları yapan firmaların muhasebe birimlerinden ve elde ettikleri verilerden ne şekilde faydalandığını ve muhasebe biriminde çalışanlardan gelecek beklentilerinin neler olduğunu sorgulayarak yönetim muhasebesine bakış açısını ortaya koymaktır.

2. Yazın Taraması

Yönetim muhasebecilerinin, işletmeler içindeki rolü 1950'li yılların ortalarından beri araştırma konusu olmuştur. Henüz o tarihlerde Simon vd. (1954), tarafından yapılan bir araştırmanın sonuçları, yönetim muhasebecilerinin pasif olarak finansal veri üretim yapan rolünün değişerek, karar verme sürecine aktif olarak katılım sağlama ve finansal olan veriye ilave olarak çok daha geniş kapsamlı bir veri seti ile çalışma şeklinde bir rol edindiğini ortaya koymaktadır. Bu durum, ön büro veya gişecilik rollerinden, iş ortaklığına geçiş olarak da düşünülebilir. Finansal muhasebe ve yönetim muhasebesi farkı ortaya koyularak iş ortaklığının anlamı ve önemi üzerinde durulabilir.

Paulsson (2012), yönetim muhasebecilerinin yeni kamu yönetimi düzenindeki rolünü anket yoluyla sorgulayarak, kamu yönetimini stratejik planlama ve stratejik karar verme ekseninde ele almış ve muhasebecilerin kendi görev ve sorumluluklarının, sahip oldukları bilgi ve becerilerin stratejik kamu yönetimi içindeki yerini ortaya koymuştur.

Aver ve Cadez (2009), Slovakya'daki yönetim muhasebecilerinin stratejik yönetim sürecine katılım derecesini ortaya koyarken sektörel farklılıkları dikkate almıştır. Araştırmacılar, stratejik yönetime katılım derecesinin üretim, ticaret ve turizm sektörleri için yüksek iken kamu hizmetleri, inşaat, taşımacılık ve lojistik sektörlerinde düşük olduğunu ifade etmektedirler. Araştırmacılar, yönetim muhasebecilerinin stratejik yönetime katılım derecesini, Wooldridge ve Floyd (1990)'un orta sınıf yöneticilerin stratejik yönetim sürecine katılımını araştırırken tanımladıkları problem ortaya koyma, hedef belirleme, seçenek üretme, seçeneklerin değerlendirilmesi, değişimin yapılabilmesi için gerekli adımların atılması olarak tanımladıkları faaliyetlere katılım derecesi ile sorgulamışlardır.

Clinton ve White (2012), 2011 yılında Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü üyeleri arasında yaptıkları, yönetim muhasebecilerinin güncel görev ve sorumluluklarını tanımlamayı ve yönetim muhasebecilerinin günümüz ve gelecekte işletmedeki yeri ve önemini ortaya koymayı hedefleyen ankete ek olarak çalışmalarında, 2003 yılında Ernst ve Young firması ve Yönetim Muhasebecileri Enstitüsü'nün ortaklaşa gerçekleştirdiği benzer yönetim muhasebecilerinin rolünü araştıran anket sonuçlarını karşılaştırmaktadır. Araştırmacılar, yıllar geçtikçe yönetim muhasebecilerinin stratejik iş ortağı olma yönünde görev ve sorumluluk alanlarının genişlediğini, finansal bilgiye ek olarak müşteri memnuniyeti, çalışan performansı, yeni ürün performansı gibi finansal olmayan verilere de odaklandıklarını ortaya koymuştur.

Ek olarak, araştırmalar, yönetim muhasebecilerinin değişen rolünün , muhasebecilerin faaliyetleri yürütmek için gerekli olan bilgi ve becerileri de etkilediğini ortaya koymaktadır (Burns vd., 1999, Lapsley ve Oldfield, 2000, Baldvinsdottir vd., 2009). Genel olarak, muhasebeciler, iş yaşamında iyi bir muhasebe ve finans bilgisine ihtiyaç duyarken, iş ortağı gibi çalışan yönetim muhasebecilerinin, muhasebe ve finans bilgisine ek olarak, yazılı ve sözlü iletişim yeteneklerinin gelişmiş olması da önemli ve gerekli bulunmuştur.

Bugüne kadar kapsamlı olarak yapılmış çalışmalar bize dünya uygulamalarının belirli bir düzeye ulaştığını ve yönetim muhasebesi faaliyetlerinin stratejik yönetim süreci içinde aktif şekilde kullanıldığını göstermektedir. Bildiğimiz kadarıyla bu tür bir çalışma Türkiye yazınında henüz yapılmamıştır. Bu çalışmanın bir diğer amacı da bu boşluğu doldurarak Türkiye işletme yazınına katkıda bulunmaktır.

3. Metodoloji

Türkiye'deki muhasebecilerinin stratejik yönetime katılım derecelerini ortaya koymak amacıyla analiz edilecek veri seti, Işık Üniversitesi Muhasebe Denetim Yüksek Lisans programına kayıtlı olan 145 öğrenciye gönderilen anket yoluyla toplanmıştır. Ankete katılım oranı %37'tir (53 kullanılabilir cevap toplanmıştır). Yüksek lisans öğrencilerinin tamamı çeşitli işletmelerin muhasebe departmanlarında çalışmaktadırlar.

Anket soruları, yönetim muhasebecilerinin işletmelerdeki rolü, görev alanı ve faaliyetleri hakkındaki literatür çalışmalarına dayalı olarak hazırlanmıştır. Muhasebecilerin temel görev ve sorumlulukları, çalıştıkları işletmelerdeki faaliyetleri ve önümüzdeki beş yıl içinde faaliyet gösterecekleri ve sorumlu olacakları alanlar, derecelendirerek sorgulanmıştır. Ayrıca, muhasebecilere, çalıştıkları işletmelerdeki faaliyetlerini yürütebilmek için öncelikli olarak kullandıkları bilgi tipi, sahip olmaları gerekli bilgi ve beceriler hem günümüz hem de önümüzdeki beş yıllık süre için derecelendirilerek sorgulanmıştır.

Kişisel bilgiler ve işletmeler ait veriler hariç, tüm sorular 1'den (katılmıyorum) 5'e (tamamen katılıyorum) şeklinde Likert Derecelendirme Ölçeğine göre hazırlanmıştır.

4. Bulgular

Ankete katılan toplam 53 muhasebeciden 30'u erkek, 23'ü kadın iken, 41 katılımcı 35 yaş ve altında ve 12 katılımcı da 35-50 yaş aralığındadır. Katılımcılarımızın 34'ü 10 yıl ve altı iş deneyimine sahipken, 14'ü 11-20 yıl ve 5'i de 21 yıl ve üstü iş deneyimine sahiptir.

Bu çalışma, Türkiye'deki işletmelerdeki yönetim muhasebecilerinin içinde buldukları faaliyetleri ortaya koyarak bunların stratejik planlama ve yönetim sürecindeki yerini tartışmayı hedeflemektedir. Bu hedefi gerçekleştirmek amacıyla, stratejik yönetim sürecinin konusu ve aynı zamanda muhasebe çalışanlarının da görevleri arasında yer alan 14 farklı görev tanımı ortaya konmuştur.

Tablo 1: Yönetim Muhasebecisinin Görevleri

Görevler	Güncel Görevler		5 Yıl İçinde Beklenen Görevler		Beklenen Değişim
	Ortalama	Stand. Sapma	Ortalama	Stand. Sapma	
Finansal olmayan göstergelerin takibi ve raporlaması	2.43	1.49	2.98	1.68	0.55
Tahminleme	2.91	1.55	3.55	1.55	0.64
Bütçeleme	2.89	1.59	3.81	1.47	0.92
Hedef belirleme	2.81	1.30	3.85	1.31	1.04
Faaliyet planlaması	2.83	1.25	3.53	1.42	0.70
Üretim planlaması	1.60	0.91	2.34	1.49	0.74
Finansal göstergelerin takibi ve raporlaması	2.96	1.56	3.87	1.43	0.91
İç kontrol	2.75	1.63	3.55	1.65	0.79
Stratejik planlama	2.32	1.21	3.49	1.40	1.17
Örgütsel gelişim	2.58	1.47	3.25	1.51	0.66
Kalite kontrol	1.96	1.30	2.70	1.56	0.74
Örgüt içi eğitim	2.40	1.55	3.34	1.58	0.94
Kurumsal zeka kullanımı	1.96	1.36	3.21	1.71	1.25

Tablo 1' de izlenebileceği gibi, işletmelerdeki yönetim muhasebecileri oldukça yaygın ve çeşitli faaliyetlerde bulunmaktadır. Ankete katılan muhasebecilerimiz, en çok işletmeye ait finansal göstergelerin takibi ve raporlamasını yaparken, finansal alanda ağırlıklı olan satış, maliyet vb. tahminlemelerinin ve bütçelemenin de önemli olduğunu görmekteyiz.

Muhasebecilerin, işletmeye ait faaliyetlerin planlaması ve işletmenin hedeflerinin belirlenmesinde önemli oranda rol aldıkları görülmektedir. Katılımcı muhasebecilerimiz, çalıştıkları işletmelerinde, benzer oranlarda işletmeye ait müşteri memnuniyeti, hizmet/ürün kalitesi/kritik iş süreçlerinin niteliği gibi finansal olmayan gibi göstergelerin de takip ve raporlamasını yapmaktadır.

Tablo1'deki verilere göre, katılımcılarımızın SAP, IMDB, Oracle gibi kurumsal zeka çözümleri olarak da adlandırılan ileri yönetim muhasebesi tekniklerini göreceli olarak daha düşük oranda kullandıkları görülmektedir. Ancak gelecek 5 yıl içinde bu çözümlerin kullanımının diğer görev tanımları arasında göreceli olarak daha çok artacağını tespit etmekteyiz.

Ayrıca, anket sonuçları, gelecek 5 yıl içinde, muhasebecilerin tüm görev ve sorumluluk alanlarında daha fazla faaliyette bulunulacağını ortaya koymaktadır. Ayrıca, gelecek 5 yıl içinde yapacakları faaliyetlerde en büyük değişimler stratejik planlama ve hedef belirlemede beklenmektedir. Bu durum, ankete katılan muhasebecilerin büyük çoğunluğunun uzman yardımcısı ve uzman seviyesinde çalışması, gelecek 5 yıl içerisinde ise orta seviye müdür pozisyonlarına ulaşarak stratejik planlama ve yönetim sürecine katılımlarının artması beklentisi sonucu oluşmaktadır.

Ankete katılan muhasebecilerin çalıştıkları işletmelerin genelde üretim yapan sektörlerde faaliyet göstermemesi sonucu, üretim planlama ve kalite kontrol görevlerinin, daha kısıtlı bir kitle tarafından yapıldığı görülmektedir.

Aşağıda Tablo 2 'de görüldüğü gibi, anket katılımcılarının önemli bir çoğunluğu, işini yaparken öncelikle finansal verileri kullanmaktadır. Öncelikle finansal olmayan bilgileri kullanan muhasebecilerin oranının göreceli olarak düşük olması ve bu durumun yukarıda tanımlanan görev ve sorumluluklar arasında finansal göstergelerin rapor ve takibinin en yüksek oranda yapılması ile tam olarak tutarlı bir seyir izlemesi, Türkiye'de muhasebecilerin, öncelikle finansal işlerden sorumlu olduklarını sonucunu ortaya koymaktadır.

Tablo 2: Kullanılan Bilgi Tipi

	<i>Ortalama</i>	<i>Stand. Sapma</i>
İşimi yaparken öncelikle finansal olmayan bilgileri kullanıyorum.	2.38	1.32
İşimi yaparken hem finansal hem de finansal olmayan bilgileri kullanıyorum.	4.02	1.28
İşimi yaparken öncelikle finansal bilgileri kullanıyorum.	4.30	0.91

Anket katılımcıları arasında, 'işimi yaparken öncelikle finansal olmayan bilgileri kullanıyorum' ifadesine 'tamamen katılıyorum' ve 'katılıyorum' derecelendirmesini yapan muhasebecilerin, müdür seviyesinde çalıştıkları saptanmaktadır. Bu durumda, çalışanın sahip olduğu ünvan derecesinin de, işletmeye ait stratejik kararlara katılım derecesi ile doğru orantılı olduğu anlaşılabilir.

Tablo 3: Karar Verme Sürecine Katılım

	<i>Ortalama</i>	<i>Stand. Sapma</i>
Şirketteki karar vericiler için veri derleme, aktarma ve analiz etme faaliyetlerini yürütüyorum.	3.49	1.17
Şirketteki karar vericiler için veri derleme ve aktarma faaliyetlerini yürütüyorum.	3.51	1.28
Karar verme sürecine aktif olarak katılıyorum.	2.85	1.22

Tablo 3'de izlenebileceği gibi, muhasebeciler, karar vericiler için öncelikle veri derleme ve aktarma faaliyetlerini yerine getirirken, daha düşük bir oranda hem derleme, hem aktarma, hem de analiz faaliyetlerini yürütmektedirler. Karar verme sürecine aktif olarak katıldığını ifade eden muhasebecilerin oranı ise göreceli olarak oldukça düşük seyretmektedir.

Baldvinsdottir vd. (2009), çalışmalarında, muhasebecilerin işletmelerde iş ortağı olma yönünde değişen rolleri ile birlikte, işlerini yürütürken gerekli bilgi ve becerilerin de çeşitlenerek arttığını ortaya koymuştur.

Tablo 4'de izlenebileceği gibi, muhasebecilerin en büyük kısmı için muhasebe bilgisi en önemli olup düşük standard sapma değeri ile de tüm muhasebeciler için benzer önemin geçerliliği vardır. İşletmenin faaliyetlerin konusunda bilgi sahibi olmak, farklı departmanlarda çalışan bireylerle uyum içinde çalışabilmek, gelişmiş yazılı ve sözlü iletişim becerileri de önemli sayılmaktadır. Anket katılımcısı muhasebecilerimiz, gelecek 5 yıl içinde ilgili bilgi ve becerilere verilen önemin artacağını ortaya koymaktadırlar.

Tablo 4: Gerekli Bilgi ve Beceriler

<i>Bilgi ve Beceri</i>	<i>Güncel Önemi</i>		<i>5 Yıl İçindeki Önemi</i>	
	<i>Ortalama</i>	<i>Stand. Sapma</i>	<i>Ortalama</i>	<i>Stand. Sapma</i>
Yazılı iletişim becerileri	4.58	0.77	4.79	0.45
Sözlü iletişim becerileri	4.40	0.99	4.64	0.79
Takım çalışması	4.47	0.85	4.74	0.52
Performans yönetimi bilgisi	4.08	1.12	4.60	0.69
İşletme faaliyetleri bilgisi	4.66	0.65	4.68	0.73
Muhasebe bilgisi	4.75	0.55	4.81	0.44

Muhasebecilerin iş yaşamında kullanmaya önem verdikleri ve önümüzdeki yıllar da önemi artarak devam eden bu bilgi ve beceriler konusunda, anket katılımcısı muhasebecilerimiz arasında oldukça küçük farklar gözlenmektedir. Gene de, gelecek 5 yıl içinde gerekecek bilgi ve becerilerde en büyük değişimler stratejik yöneticilik becerileri olan sözlü iletişim becerileri, performans yönetimi bilgisi ve işletme faaliyetleri bilgisinde beklenmektedir.

5. Tartışma ve Sonuç

Türkiye'deki firmaların yönetim muhasebesine bakış açısını ortaya koymak amacıyla yola çıkılan bu ilk çalışma sonucunda elde edilen ilk veriler firmalarda orta seviyede stratejik yönetime katılım ile ilgili bir beklenti olduğunu, firmalarda buna uygun bir çalışma ortamı ve anlayışı bulunduğunu göstermektedir. Yönetim muhasebesi çalışanları gelecek 5 sene içinde görevlerinin değişeceğini, stratejik görevlerinin artacağını ve buna uygun yetkinliklerin kendilerinden beklendiğini bilmektedirler. Bu bulgular firmalarda muhasebe birimlerinin stratejik yönetim sürecine dahil olduklarını ve alt seviye çalışanların da birimlerini bu sürece dahil hissettiklerini göstermektedir.

Çalışmanın şu aşamada geliştirilmesi gereken yönleri bulunmaktadır. Öncelikle daha büyük ve çeşitlendirilmiş bir kütleye ulaşılmaya çalışılmalıdır. Bu şekilde farklı seviyelerde muhasebe çalışanlarının fikirlerine ulaşılabilecektir. Çalışma nicel araştırma teknikleriyle örn. şirket genel müdürleri, sahipleri vb. ile yapılacak derinlemesine görüşmelerle zenginleştirilebilir.

Referanslar

- Atkinson, A. A., Banker, R. D., Kaplan, R. S., Young, S. M. (2001), "Management Accounting", Upper Saddle River, Prentice Hall.
- Aver, B., Cadez, S. (2009), "Management Accountants' Participation in Strategic Management Processes: A Cross-Industry Comparison", Journal of East European Management Studies, 14 (3).
- Baldvinsdottir, G. J., Burns, J., Nörreklit, K., Scapens, R. (2009), "The Management Accountant's Role", Financial Management (July/August).
- Burns, J., Baldvinsdottir, G. (2005), "An Institutional Perspective of Accountant's New Roles: The Interplay, of Contradictions and Praxis", The European Accounting Review, Vol. 14, No. 4.
- Burns, H., Ezzamel, M., Scapens, R., (1999), "Management Accounting Change in the UK", Management Accounting (March).
- Clinton, B. D., White, L. R. (2012), "The Role of Management Accountant: 2003-2012", Management Accounting Quarterly, Vol. 14, No. 1.
- Dixon, R. (1995), "Accounting for strategic management: a practical example", Long Range Planning, 31(2).
- Kaplan, R. S., Atkinson, A. A. (1998). "Advanced Management Accounting", Upper Saddle River, Prentice Hall.
- Lapsey, I., Oldfield, R. (2000). "The Past is the Future: Constructing Public Sector Accountants", Pacific Accounting Review, Vol. 11, No. 12

- Paulsson, G. (2012), "The Role of Management Accountants in New Public Management", *Financial Accountability and Management*, 28 (4).
- Simon, H. A., Guetzkov, H., Kozmetsky, G., Tyndall, G. (1954), "Centralization vs. Decentralization in Organizing the Controller's Department" (New York: The Controllershship Foundation).
- Wooldridge, B., Floyd, S. W., (1990), "The Strategy Process, Middle Management Involvement and Organizational Performance", *Strategic Management Journal*, Vol. 11.