

ПОВЕДЕНЧЕСКИ АСПЕКТИ В ТЕОРИЯТА И ПРАКТИКАТА НА УПРАВЛЕНСКОТО СЧЕТОВОДСТВО

Михаил Мусов¹
e-mail: musov@unwe.bg

Резюме

Настоящата студия отговаря на въпроса „Имат ли бъдеще поведенческите изследвания в управленското счетоводство?“. За родната счетоводна теория нейният принос се свежда до маркирането на поведенческите проблеми като важна изследователска област за бъдещото развитие на управленското счетоводство, а по-общият ѝ принос се състои в логическата обосновка на поведенческите аспекти като иманентно присъща и фундаментална част от теорията на управленското счетоводство. В първата и втората част на разработката са разгледани поведенческите проблеми, които първоначално възникват в англосаксонската практика и теория на счетоводството и в частност на управленското счетоводство. В третата част е обърнато внимание на отделни поведенчески въпроси, разглеждани в българската счетоводна литература. Последната част логически обосновава тезата, че ефективността на управленско-счетоводната функция – нейният принос за разработването и изпълнението на стратегията на организацията – се опосредства от въздействието на управленско-счетоводната информация върху субективните мисловни процеси на потребителите на тази информация.

Ключови думи: управленско счетоводство, поведенчески счетоводни изследвания, трите свята на Попър, семантика, прагматика

JEL: M41, D91

Увод

Поведенческите изследвания в счетоводството водят началото си от 60-те години на миналия век, но важноста на поведенческите проблеми за световната теория и практика на счетоводството, и в частност за теорията и практиката на управленското счетоводство, е осъзната десетилетия по-рано. Поведенческите проблеми изискват особено внимание от страна на управленските счетоводители. Това е така, защото ефективната управленско-счетоводна функция допринася за създаването на по-висока стойност в организацията главно посредством влиянието на счетоводната информа-

¹ Доцент, доктор, катедра „Счетоводство и анализ“, Финансово-счетоводен факултет, УНСС

ция върху процесите на разработване и изпълнение на нейната стратегия. Влиянието на счетоводната информация върху процесите на вземане на решения (от англ. – decision making) и управление на изпълнението (от англ. – performance management) в организацията обаче не е пряко. То е опосредствано от въздействието на управленско-счетоводната информация върху възприятията на мениджърите и служителите в организацията, а оттам и върху техните действия, което от своя страна е ясен индикатор за актуалността и важността на поведенческите въпроси за теорията и практиката на съвременното управленско счетоводство.

Основната цел на настоящата студия е да даде отговор на въпроса: Имат ли бъдеще поведенческите изследвания в управленското счетоводство? Посредством логико-исторически преглед на възникването и развитието на поведенческите счетоводни изследвания (от англ. – behavioral accounting research) и логико-философска аргументация се защитава тезата, че *поведенческите аспекти са иманентно присъща и фундаментална част от теорията на управленското счетоводство, която предпоставя ефективността на управленско-счетоводната функция в съвременната организация*. Обект на изследване са управленско-счетоводната теория и практика, а предмет на изследването са техните поведенчески аспекти. Студията изследва поведенческите проблеми през призмата на въздействието на управленско-счетоводната информация върху възприятията на потребителите на тази информация – мениджърите и служителите, вземащи решения в организацията, а не върху самите управленски счетоводители. Последното, макар и съществено, остава извън обхвата на настоящото изследване. В разработката се прилага дедуктивният подход на изследване. Основните методи, които намират приложение, са тези на логико-историческия и системния анализ.

Съдържанието на студията е обособено в четири части. В първата и втората част последователно са разгледани основните поведенчески проблеми, които възникват в англосаксонската практика и теория на счетоводството, и в частност на управленското счетоводство. Дискутирани са въпроси, свързани с ролята на поведенческите изследвания за развитието на счетоводната теория, базовите поведенчески допускания, които се използват от изследователите, и някои основни класификации на поведенческите счетоводни изследвания. В третата част е обърнато внимание на отделни поведенчески проблеми, разглеждани, макар и твърде фрагментарно, в българската счетоводна литература. Четвъртата част логически обосновава тезата, че ефективността на управленско-счетоводната функция – нейният принос за разработването и изпълнението на стратегията на организацията – се опосредства от въздействието на управленско-счетоводната информация върху субективните мисловни процеси на потребителите на тази информация.

Поведенчески проблеми в англосаксонската управленско-счетоводна практика

През първата половина на XX в. отговорностите на счетоводителите в англосаксонския свят и по-специално на тези, ангажирани в индустриалните предприятия на САЩ, се променят в резултат на продължаващото технологично развитие, появата на направието на научното управление на Taylor, все по-широкото разпространение на големите конгломерати и други подобни фактори. Промените изправят практикуващите счетоводители пред проблемни области, непознати за тях до този момент. Такива са например: постигането на сходство между целите на мениджърите и тези на служителите; постигането на съответствие между съдържанието на вътрешнофирмените отчети и нуждите на потребителите; управление на междугруповите конфликти в рамките на организацията и влиянието им върху бюджетния процес; прилагането на ефективни стандарти в счетоводното бюджетиране и тяхното приемане от страна на служителите; отчитането на изпълнението на бюджетите и др. (Birnberg and Nath, 1967, pp. 470-478). Успешното справяне с тези нови предизвикателства изисква преди всичко осъзнаване и по-широко приемане на значението на въздействието на човешкия фактор в организацията, както и на ролята на субективните възприятия.

Светът, какъвто ние го виждаме, не е непременно същият като света, който реално съществува. Нашите отговори зависят от това, което сме чули, не от това, което реално е казано... Дали усещаме горещина или студ зависи от нас, а не от термометъра (Leavitt, 1958, p. 27).

По-доброто познаване на човешките взаимоотношения става важно за всички счетоводители, но най-вече за тези, занимаващи се с въпросите на управленското (наричано по това време производствено) счетоводство. Именно в подходящото разбиране за въздействието на човешкия фактор в организацията се търсят и конкурентните предимства на производствените счетоводители. Например коментирайки идеите на Taylor за повишаване на производствената ефикасност, Drucker (1928, p. 364) приема, че счетоводителите биха били по-добри експерти по ефикасност от инженерите поне по две причини. На първо място – заради по-доброто познаване на икономическите дисциплини, и на второ място – поради по-доброто разбиране на човешките взаимоотношения. За реализирането на това конкурентно предимство се препоръчват систематични усилия за изучаване на човешките взаимоотношения:

Производственият счетоводител трябва да се възползва от всяка възможност да изучава и разбира човешките взаимоотношения. Той трябва да взема курсове в областта на човешките взаимоотношения и трябва да се възползва от всяка една възможност да присъства на конференции и програми, посветени на взаимоотношенията между служителите и между хората като цяло (Tannery, 1952, p. 290).

Като цяло поне два са изводите, които се формират към края на 50-те години на миналия век. Единият касае счетоводната практика. Все по-широка приемственост сред счетоводителите получава тезата, че доброто управление не се свежда само до анализа на данни; че анализът на данни подпомага останалите ключови умения на мениджъра – междуличностни отношения, технически компетенции и др. – без да може да ги замени. Ясно става, както сполучливо се изразява Greer (1954, p. 176), „че анализът не е решение и че апелът за действие не е действие“. Това, което е необходимо, е въздействие върху процесите на вземане на решения и управление на изпълнението. За разлика обаче от генерирането и/или анализа на историческа информация, вземането на решения и управлението на изпълнението са силно зависими от влиянието на човешкия фактор.

Вторият извод е свързан със счетоводната теория. Счетоводните изследвания не могат да продължават да negliжират поведенческите аспекти. Основателна е критиката на Devine (1960, p. 394), че е „непростима неспособността да се признае, че това, което минава за счетоводна теория, е безнадеждно преплетено с непотвърдени поведенчески допускания“. Все по-силно изпъква необходимостта от експлицитно формулиране и тестване на поведенческите допускания, които са в основата на една или друга управленско-счетоводна теория.

Поведенчески изследвания в англосаксонската теория на управленското счетоводство

За начало на поведенческите изследвания в счетоводната теория се считат 60-те години на миналия век. Според изследователите (Moonitz and Nelson, 1960, p. 210 и др.) именно това е периодът, в който счетоводството се утвърждава като социална наука и който се характеризира не само с укрепване на връзките между счетоводството и икономикса, но и с възприемането на много по-широк мултидисциплинарен подход – в управленското счетоводство навлизат идеи от поведенческите науки (предимно от психологията), количествения анализ, информационната теория и др. В синтеза на изследователски методи и теоретични концепции от тези академични дисциплини и тяхното приложение за развитие на управленско-счетоводната теория, изследователите от това десетилетие виждат не само необходимост

от разширяване обхвата на бъдещата счетоводна теория, но и възможност за нейното утвърждаване като уважавана академична дисциплина (Bedford, 1967, p. 84; Wheeler, 1970, p. 2 и др.).

Същност на поведенческите счетоводни изследвания

Макар за първи път терминът „поведенчески счетоводни изследвания“ да е употребен от Becker (1968) в популярното американско научно издание *Journal of Accounting Research*, това не означава, че подобни изследвания са липсвали в годините назад. За основополагащ се счита труд на Argyris (1952) по проблеми на управленското счетоводство, който е първият опит за систематичен анализ на влиянието на бюджетния процес върху нагласите и поведението на хората в организацията. Идеите обаче за обръщане на внимание на поведенческите проблеми съществуват поне от края на Втората световна война:

Бизнесът не е въпрос само на точни изчисления и разумно придобиване; той има човешки облик, който е дори по-мошен от доларите и центовете. Всяка дискусия за разходите и нивата на цените трябва да взема предвид тези човешки измерения (Lawrence, 1945, p. 181).

Постепенно се формира тезата, че развитието на счетоводството е преминало през множество различни оригинални идеи, но никоя от тях не е била така обещаваща, както „поведенческото направление“ (Hofstedt and Kinard, 1970, p. 54).

Разбиранията за поведенческите изследвания в счетоводството са различни, но същевременно с това и много сходни. Едно от ранните определения на Mattessich (1972, p. 477) идентифицира поведенческите изследвания с изучаването на „социологическите, психологическите и икономическите основи на счетоводството и свързаното с тях поведение на потребителите на счетоводна информация“. По-широко е класическото разбиране, предлагано от Birnberg and Shields (1989, p. 24). Според тях под поведенчески счетоводни изследвания най-общо се разбира използването на поведенчески теории от социалните науки за изследване на връзката между счетоводната информация и процеси, от една страна, и човешкото поведение, от друга страна. Въпреки множеството публикации по темата през последните десетилетия това класическо разбиране остава като цяло валидно. Прав е Birnberg (2011, p. 2) като посочва:

Разпознаваме поведенческите счетоводни изследвания, когато ги срещнем. Относно периферията различните автори очертават различен обхват. Въпреки това, съществуват малко разногласия относно ядрото на тези изследвания.

Според мен като работна може да се приеме следната дефиниция на поведенческите счетоводни изследвания, което, разбира се, ще е отново едно авторово мнение: *Поведенческите счетоводни изследвания са онази част от счетоводната теория, която изучава връзката между счетоводната система и човешкото поведение като прилага поведенчески теории от други социални науки (основно от психологията).*

Роля на поведенческите изследвания за развитието на управленското счетоводство

През 60-те и 70-те години на миналия век специален Комитет по концепциите и стандартите в управленското планиране и контрол към Американската счетоводна асоциация изследва основните фактори, оказали влияние върху развитието на управленското счетоводство през този период. В своя доклад (ААА, 1977, р. 55) Комитетът отбелязва влиянието на три основни фактора:

- 1) развитието на количествените модели за вземане на решения;
- 2) изследването на човешкото поведение в организациите и
- 3) еволюцията на управленските информационни системи.

По отношение изследване на влиянието на управленската наука върху управленското счетоводство, Комитетът установява, че тя има дисциплиниращ ефект върху мисленето на управленските счетоводители – все по-осезаемо внимание започва да се обръща на проблемите на несигурността при вземането на решения, което извежда на преден план въпросите на избягването на риска и въздействието на различните системи на възнаграждения върху мотивацията. По отношение на влиянието на поведенческата наука върху управленското счетоводство се констатира, че най-голямо влияние има концепцията за сходство между целите на организацията и тези на мениджърите и служителите. Що се отнася до въздействието на управленските информационни системи, един от установените ефекти е изместване на фокуса от създаване на информация към потребителите на тази информация, т.е. към нуждите на конкретния мениджър. От констатациите на Комитета е видно, че общият мотив, който обединява трите ключови направления на влияние върху управленското счетоводство, се фокусира върху поведенческите аспекти и тяхното адекватно обхващане в бъдещото развитие на счетоводната теория. Това е така, защото както постигането на сходство в целите, така и ефективното управление на риска и адекватното проектиране на управленско-счетоводните системи са невъзможни без изследване на поведенческите ефекти, които една или друга тяхна алтернатива предизвикват.

Ключовата роля на поведенческите аспекти при вземането на решения се изтъква и от друг комитет на Американската счетоводна асоциация – Комитета по моделите за вземане на управленски решения. В своя доклад (ААА, 1969, р. 46) изследователите достигат до извода, че основните модели за вземане на решения са базирани на икономическата теория, но това не е достатъчно, за да ги направи работещи:

Приложението на [моделите за вземане на решения] е податливо на влияние на поведенчески усложнения, които понякога са толкова сложни, че оригиналните икономически модели за вземане на решения трябва да бъдат драстично променени преди да бъдат използвани.

Тази теза логически води до вече станалото традиционно разбиране, че вземането на управленски решения е не само икономически, но и поведенчески проблем. Поради тази причина и поради несистематичния характер на знанията за поведенческите ефекти по това време, Комитетът настоява за активното по-нататъшно провеждане на поведенчески изследвания (ААА, 1969, р. 46).

За период от петдесет години след тази препоръка на Комитета са реализирани множество поведенчески изследвания в управленското счетоводство, базирани на различни теории от други социални науки. Изследване на Luft and Shields (2009) систематизира общо над 200 научни публикации в областта на управленското счетоводство, базирани на психологията. От тях става ясно, че управленските счетоводители, макар и да не контролират процеса на вземане на решения в организацията, участват в него и като участници в процеса имат влияние върху него. При това влиянието им се простира не само в предоставянето на данни и информация, която да бъде използвана в конкретните модели, а върху целия процес. За да демонстрират това влияние Luft and Shields (2009, pp. 212-214) предлагат разглеждането на процеса на вземане на решения като съвкупност от пет взаимосвързани подпроцеса: 1) оценка на очакваната полезност; 2) структуриране на модела за вземане на решения; 3) избор на специфични променливи, които да бъдат включени в модела; 4) избор на формата на връзка/и между променливите и 5) определяне на конкретните стойности на параметрите и променливите. Тяхното проучване показва по недвусмислен начин, че управленско-счетоводната информация влияе върху възприятията на вземащите решения във всеки един от идентифицираните подпроцеси на вземането на решения. Обосновката не е никак трудна. Управленско-счетоводната информация има потенциала да повлияе по много и различни начини: върху субективната оценка на монетарните и немонетарни ползи, очаквани от вземащия

решението; при формулирането на проблема; при избора на променливи, които да бъдат включени, и на модели за анализ, които да бъдат използвани; най-сетне, при осигуряването на данни за избраните аналитични модели. Въз основа на подробния и систематичен обзор на Luft and Shields (2009) аргументирано може да се направи изводът, че поведенческите счетоводни изследвания постепенно допринасят за формиране на разбирането, че единствено усъвършенстването на техниката на едни или други концепции, методи и модели, прилагани в управленското счетоводство, не е достатъчно за неговото адекватно развитие; необходимо е и вземане под внимание на влиянието на управленско-счетоводните процеси върху възприятията на потребителите на информацията, а оттам и върху взетите от тях решения и предприети действия.

Понастоящем поведенческите счетоводни изследвания представляват изследователско направление, успешно интегрирано с основните области на счетоводно знание. Най-силен е интегритетът в сферата на управленското счетоводство, защото то, както е известно, генерира не информация и отчети с общо предназначение, а такива, предназначени за конкретни цели, зависещи от информационните нужди на конкретни мениджъри. Последното предопределя и относително по-високия потенциал на приложение на поведенческите изследвания в управленското счетоводство, отколкото например във финансово счетоводство. Неспиращият изследователски интерес в областта маркира важността на поведенческите аспекти в управленско-счетоводната теория и практика, както и необходимостта от преосмисляне на много от традиционните модели и концепции, с които всички сме свикнали:

Защо считаме поведенческите счетоводни изследвания за бъдещо предизвикателство? ... Просто защото по-голямата част от инструментите и концепциите на управленското счетоводство и контрол все още не са адаптирани към тази специфична перспектива... стандартното счетоводно знание (като например съдържащото се в учебниците по управленско счетоводство) обикновено игнорира хората и тяхното поведение (Charifzadeh and Taschner, 2017, p. 364).

Базови поведенчески допускания в управленското счетоводство

Логично е при анализа на поведенческите допускания в управленското счетоводство да се започне с онези допускания за човешкото поведение, които имплицитно или експлицитно са заложили в модела на организацията, въз основа на който модел се изгражда и самата управленско-счетоводна функция. Този подход е подробно разработен от Caplan (1966). Той разглежда управлението като процес на вземане на решения, от който процес счетоводната информация е неразделна част. Управленското счетоводство като

функция в организацията, която оказва въздействие върху поведението на мениджърите и служителите в нея, се нуждае от определени поведенчески допускания. На най-фундаментално ниво тези допускания се съдържат в самата теория на организацията. Възможно е да се разграничат два вида допускания за човешкото поведение в организацията, които условно можем да наречем традиционно и съвременно разбиране (таблица 1).

Таблица 1: Традиционни и съвременни поведенчески допускания

Поведенчески допускания относно	Традиционно управленско счетоводство	Съвременна организационна теория
Целите на организацията	Основната цел е максимизация на печалбата и тя може да бъде реализирана посредством постигане подцелите на центровете на отговорност	В условията на несигурност на средата и ограничена рационалност, съществуват цели на центровете на отговорност, които могат да бъдат в конфликт помежду си и с тези на организацията
Поведението на служителите	Мотивацията е основно свързана с икономически подбуди	Мотивацията е свързана с икономически, психологически и социални нужди и подбуди
Поведението на мениджърите	Мениджърите максимизират печалбата като упражняват контрол посредством власт (най-вече чрез системата на възнаграждения)	Мениджърите поддържат благоприятен баланс между приноса на служителите и възможностите за постигане на техните лични цели
Ролята на управленското счетоводство	Подпомага мениджърите в максимизирането на печалбата посредством планирането и контрола; системата е неутрална – личните мисловни заблуди се елиминират от обективността на системата	Подпомага мениджърите в процесите на вземане на решения, планиране и контрол и служи като комуникационно средство в рамките на организацията; обективността е до голяма степен мит

Източник: Базирано на Carlan (1966, pp. 497-498, таблици 1 и 2).

Поведенческите допускания на традиционното управленско счетоводство се базират на икономическата теория на организацията и на класиче-

ската организационна теория (Caplan, 1966, pp. 499-501). Според икономическата теория хората целят максимизиране на икономическата печалба, имат напълно рационално поведение и разполагат с перфектна информация. Допълнения към тези разбирания са направлението на научното управление на Taylor и т. нар. административна управленска теория. Възприема се изцяло подходът на децентрализация в организацията с произтичащите от това делегиране на власт и отговорности, контрол и т.н. Всички тези концепции са добре познати в традиционното управленско счетоводство.

Съвременната организационна теория предоставя алтернативни поведенчески допускания за теорията на управленското счетоводство (Caplan, 1966, pp. 501-503). Съгласно тази теория организацията представлява обединение на кооперативните усилия на хората, които, преследвайки нейните цели, преследват и своите собствени икономически, психологически и социални цели. Оттук, успехът на организацията „зависи от поддържането на благоприятен баланс между приносите, изисквани от всеки участник, и възможностите за задоволяване на личните цели“ (Caplan, 1966, p. 502). Допуска се, че рационалният избор е ограничен, поради няколко причини: ограничено знание; ограничени когнитивни способности; склонност към удовлетворяване, а не към максимизиране; променящи се предпочитания и др. Всичко това аргументира логичния извод, че рационалното поведение не е нищо повече от „търсене на разумно решение сред ограничен набор от алтернативи и в условия, в които последствията от дадено действие, са несигурни“ (Caplan, 1966, p. 502).

Въпросът е как промяната в допусканията за поведението на хората между тези две полярни позиции влияе върху функцията на управленското счетоводство в организацията. Caplan (1966, pp. 504-508) систематизира основните промени в управленско-счетоводната функция по следния начин:

- по отношение целите на организацията – управленското счетоводство не се свързва единствено с финансовата цел, касаеща максимизиране на печалбата; необходима е информация и за останалите цели, които са в непрекъсната динамика; възможни са конфликти в интересите на отделните центрове на отговорност в организацията, както и между техните подцели и целите на организацията;
- по отношение поведението на служителите – необходимо е вземане под внимание на страничните ефекти, които управленско-счетоводни техники като бюджетиране и бюджетни стандарти могат да породят (фрустрация, враждебно отношение и др.);
- по отношение поведението на мениджмънта – целта продължава да бъде осигуряване на ефективното участие на служителите, но се по-

стига не с контрол на изпълнението посредством авторитаризъм, а с въздействие върху тяхното поведение;

- по отношение ролята на управленското счетоводство – функционира в условията на несигурност и ограничена рационалност на агентите; сигурност, безпристрастност и обективност на информацията са като цяло достижими, но в степен, много по-малка от очакваното.

Емпирично проучване, проведено впоследствие от Caplan (1968, p. 345), показва, че управленските счетоводители и мениджърите като цяло се придържат към традиционния модел, макар и донякъде да се забелязва тенденция към известно разширяване на гледната точка в посока възприемане на постановки от съвременната организационна теория. Като цяло изводите му са сходни с тези на други изследвания от съответния период, според които традиционната теория не винаги води до постигане целите на организацията по най-ефикасния начин (Argyris, 1952 и др.).

Основни класификации на поведенческите счетоводни изследвания

От самото начало поведенческите счетоводни изследвания са изключително хетерогенни, което винаги е създавало и продължава да създава трудности, свързани с тяхната класификация. Birnberg and Nath (1967) предлагат две от най-ранните класификации на поведенческите изследвания в управленското счетоводство. Първата е базирана на съдържанието на изследванията и ги групира в три категории (Birnberg and Nath, 1967, p. 468-472):

- *изследвания, възприемащи конкретни модели на поведение на хората в различните подсистеми на организацията* – публикациите в тази група разглеждат различни форми на организацията (например, линейна организационна структура, организационен модел, свързан с ограничената рационалност на агентите и др.), както и различни модели на вземане на решения;
- *изследвания на поведенческите измерения на управленския контрол* – обект на изучаване в тази група са бюджетните стандарти, влиянието на бюджетния контрол върху поведението и др.;
- *изследвания на ефекта на различни характеристики на организацията върху формата и функцията на управленската информационна система* – тук се включват изследванията на различни поведенчески променливи върху избора на счетоводна политика и влиянието на характеристиките на организацията върху нейната управленска информационна система.

Втората класификация на Birnberg and Nath (1967, pp. 472-474) е базирана на методологията и обособява други три групи поведенчески счетоводни изследвания:

- *лабораторни експерименти;*
- *теренни проучвания и*
- *анализ на фактически данни.*

Разбира се тук следва да се има предвид, че съществуват и изследвания, които прилагат различни комбинации от тези емпирични методи.

От малко по-различна гледна точка Hofstedt and Kinard (1970) предлагат алтернативна класификация. Тяхната цел е създаването на типология, която да бъде от полза за целите на изучаването на наличната литература в областта. Според Hofstedt and Kinard (1970, p. 45) научните трудове могат да бъдат систематизирани в следните пет групи:

- *оригинални емпирични счетоводни изследвания* – най-необходимите, тъй като осигуряват изходния материал за изследователските програми;
- *преглед на литературата в свързани дисциплини* – осигуряват обобщени концепции от несчетоводните поведенчески науки;
- *преглед на поведенчески счетоводни статии* – насочени са към обосновка на научните открития от първата група;
- *теоретични трудове* – целят осигуряването на теоретична рамка за поведение, което е свързано със счетоводната информация и процеси;
- *методологични статии* – обосновават (не)приложимостта на определени методи.

Предложената класификация позволява на нейните автори много точно да идентифицират два недостатъка на съществуващите изследвания. От една страна, това е липсата на ясна връзка между научните трудове в петте категории; от друга страна – липсата на изследвания, които да развиват общите цели на поведенческата изследователска програма и съответно визията за нейното постигане:

Да се отстоява ангажимент за провеждане на поведенчески изследвания не е достатъчно. Освен това трябва общ план, рамка, която да направлява както формите, така и съдържанието на изследванията (Hofstedt and Kinard, 1970, p. 45).

Две десетилетия след класификацията на Birnberg and Nath (1967), базирана на съдържанието на поведенческите изследвания, Birnberg and Shields (1989) провеждат ново изследване на литературата и идентифицират общо пет школи на базата на еволюцията на идеите:

- *школа на „управленския контрол“* – тази школа е люлката на поведенческите изследвания в счетоводството; основните изследователски въпроси са свързани с влиянието на управленския контрол върху поведението на мениджърите и служителите, в т.ч. ниво на участие в бюджетния процес; стил на лидерство при оценката на изпълнението; анализ

на бюджетните отклонения; системи на възнаграждения, обвързани с изпълнението на бюджета и др.

- *школа на „обработването на счетоводната информация“* – възниква почти успоредно със школата на „управленския контрол“ и изследва начина, по който потребителите обработват счетоводна информация; първоначалните изследвания са свързани с информация, съдържаща се във финансовите отчети с общо предназначение, но впоследствие се насочва към тази, използвана за целите на вземане на управленски решения;
- *школа на „проектирането на счетоводни информационни системи“* – фокусира се върху поведенческите проблеми при проектирането на цялостната информационна система на организацията;
- *школа на „одиторския процес“* – изследваните проблеми касаят както външния, така и вътрешния одит; един от фокусите на изследване са опростените методи за вземане на решения и мисловните заблуди на одиторите; оценката на вероятностите от страна на одиторите и др.;
- *школа на „организационна социология“* – занимава се със изследване на счетоводната практика в реалните организации; тя приема, че социалната реалност е относителна и (съ)създавана от субектите в процеса на социално взаимодействие; изследва алтернативни функции на счетоводството в организацията.

В по-ново време Luft and Shields (2009, pp. 212-213; 204-207) систематизират поведенческите изследвания в областта на управленското счетоводство около петте подпроцеса в процеса на вземане на управленски решения, разгледани по-горе. Те изследват общо четири основни тематични области на управленското счетоводство: 1) рамкиране на проблема и референтни точки, зададени от управленското счетоводство; 2) въздействие върху оценката на немонетарните ползи от страна на мениджърите и служителите в организацията; 3) склонност към използване на опростени модели на вземане на решения, базирани на управленско-счетоводна информация; 4) поведенчески ефекти, предизвикани от нивото на счетоводно образование.

Изследване на Birnberg (2011, p. 3) предлага класификация на поведенческите изследвания въз основа на единицата, върху която са фокусирани изследователските усилия. Той класифицира изследвания в следните четири категории: 1) индивидуално ниво; 2) ниво на малките групи от хора; 3) организационно ниво и 4) условия на средата.

По всяка вероятност могат да бъдат приведени допълнителни класификации, но общият извод ще остане непроменен: поведенческите счетоводни изследвания, ако не друго, са твърде разнообразни. Изследователите често ги характеризират като „фрагментарни“, „неокончателни“ и „противоречи-

ви“ (Hofstedt and Kinard, 1970, p. 42). Тези определения трудно могат да бъдат оспорени. В същото време не може да бъде отречена и причината за тях – сложността на поведенческите проблеми. А тя, на свой ред, мотивира нови и още по-интригуващи изследвания, насочени към по-пълното разкриване на връзката между счетоводната система и човешкото поведение. Публикациите през последните две десетилетия във водещите научни списания, посветени на поведенческите проблеми в счетоводството – *Accounting, Organizations and Society*, *Behavioral Research in Accounting*, *Journal of Management Accounting Research*, поредицата *Advances in Accounting Behavioural Research* и други подобни – ясно показват, че тази изследователска област продължава да се развива активно и става все по-богата на проблематика, приложни счетоводни области и използвани изследователски методи.

Поведенчески аспекти в българската счетоводна литература

Интерес както от практическа, така и от изследователска гледна точка, представлява въпросът за разглеждането на поведенческите проблеми в родната счетоводна теория. Историята като цяло е дълга, но не е много богата. Намерението в настоящото изложение е да се проследи доколко поведенческите въпроси имат проекция в българската счетоводна литература без претенции за изчерпателност на представените гледни точки и становища.

Началото се поставя с трудовете на българските предвоенни счетоводи. Една от базовите изходни постановки на Добрев (1941, с. 40) е, че общото между твърде различните организационни форми в стопанската практика е тяхната „съчетаваща се двойственост от социални и стопански елементи“. Цитирайки западноевропейски автори, Добрев (1941, с. 56) отбелязва:

стопанската уредба, в своята органична същина, не може да бъде друго, освен една органична координация на стопански и социални елементи, които правят от уредбата едно стопанско-социално същество (Добрев, 1941, с. 56).

Това е изключително напредничава за времето си теза. Стопанските организации да се разглеждат не само като икономически структури, но и като социални структури, при това в подходящ баланс между тези две перспективи. Само като напомняне се отбелязва, че до края на 60-те години на миналия век, а може би и по-късно, англосаксонската счетоводна теория и практика се развиват на базата на икономическата теория на организацията и класическата организационна теория, които свеждат организацията до поведенчески модел, който е изцяло икономически мотивиран и целящ максимизиране на печалбата (Caplan, 1966, 1968).

Предвоенните ни изследователи са имали ясното разбиране, че в основата на стопанския живот стои не нещо друго, а човекът – „неограничен в желанията и стремежите си, но ограничен във възможностите си” (Добрев, 1941, с. 34). За ролята на човека в рамките на организацията Добрев (1941, с. 9-10) пише:

Стопанската уредба е един стопански организъм на съгласувана планова свързаност на цели, средства и усилия за стопански осъществявания, в центъра на който стои човекът като духовна, преобразуваща творческа и изпълнителна сила. Човекът във всички прояви на своята работа, е нервът, който движи и направлява стопанските действия, които изхождат от него, отнасят се до него и се свеждат в него... стопанската уредба е един работен организъм на планови и целеви стопански действия, в които проявите на човешката мисъл и чувство влияят и мотивират неговите функции и определят отношенията между човек и човек, човек и благо.

Отново е редно да се направи препратка към господстващите по това време икономическа теория на организацията и класическа организационна теория. В направлението на научното управление на Taylor, хората са „предимно пасивни инструменти, способни да извършват работа и да приемат указания, но не и да инициират действия или да оказват влияние“ (March and Simon, 1958, р. 6, цитирано по Caplan, 1966, с. 500). В разбирането на Добрев (1941) обаче, човекът не е пасивен зрител, а активната движеща сила. Неговото поведение се мотивира от мислите и чувствата, в които, както е известно, намират отражение не само икономически, но и психологически и социални съображения. Това разбиране съответства в голяма степен на съвременната организационна теория. На нея кореспондира и виждането за наличието на конфликти между целите на различните групи (или центрове на отговорност) в организацията, както и между тях и целите на организацията като цяло:

Отделното стопанство, схващано като интегрален център на интереси, днес е поставено пред растящата задача да преодолява в собствената си сфера конфликтите на противоречиви интереси, чрез преизграждане върху една по-широка основа на взаимност и солидарност в интересите на работещите в стопанството (Добрев, 1941, с. 82).

В българската счетоводна литература има разбиране и за различните подходи на разработване на счетоводната теория, в т.ч. и за поведенческия подход. Цитирайки западноевропейски автори, Динев и Златарева (2011, с. 70-74) наред с поведенческия подход, систематизират и следните други основни подходи: фискален, юридически, икономически, етически, социално-

корпоративен, структурен, системен комуникационен и др. За поведенческият подход авторите правилно отбелязват:

Поведенческият подход има за обект психологически и социологически аспекти при разработване на теорията на счетоводството... Основното в този подход е да се изследват реакциите на потребителите на счетоводна информация на различните счетоводни процедури и форма на представяне на отчетните данни (Динев и Златарева, 2011, с. 72).

Поведенческите аспекти са обект на дискусия и в трудове (изцяло учебна литература) по управленско счетоводство на български автори. Например при разглеждането на въпросите за използването на бюджетите за целите на контрола, Трифонов (2004, с. 195-196) сполучливо описва някои от основните поведенчески измерения на счетоводното бюджетиране.

Бюджетите винаги са се отличавали със силен поведенчески ефект върху различните ръководители... Идеалната бюджетна система е тази, която предполага пълното съответствие на целите и същевременно стимулира ръководителя за постигане на фирмените цели по етичен начин.

По-нататък авторът систематизира и някои от основните практики, насърчаващи ефективното поведение на ръководителите: регулярна обратна връзка за оценка на изпълнението, използването на парични и непарични стимули, осигуряването на участие в бюджетния процес, използването на система от стандартни разходи, разграничаване на разходите на контролируеми и неконтролируеми и използването на множество измерители за оценка на изпълнението (Трифонов, 2004, с. 196). Определени аспекти на поведенчески проблеми се разглеждат и в учебници по управленско счетоводство на Йонкова (2008, с. 10-11), Йонкова, Орешаров и Рупска (2010, с. 13-14) и Musov (2018, pp. 303-306; 340; 366). За съжаление към момента липсват самостоятелни научни изследвания на български автори, посветени на поведенческите проблеми на теорията и практиката на управленското счетоводство.

На това място е необходимо да се подчертае, че реализирането на подобни изследвания е въпрос на интердисциплинарност от най-висок порядък. В родната счетоводна литература идеи за интердисциплинарно развитие на счетоводството не липсват. Например Пергелов (2002[1983], с. 104) разглежда необходимостта от развитие на счетоводството в съответствие с постиженията на световната наука като „обективно обусловен и исторически детерминиран процес“. Неоднократно той настоява за прилагането на интердисциплинарен подход. От една страна, използването на този подход се предполага от самия обект на изследване:

Има обекти комплексното изследване на които не може да се извърши от една частна наука. Тогава възниква необходимостта ... да се прилага интегрален подход. Той се обуславя от вътрешната логика на познанието... Сложните икономически отношения сега не могат да бъдат опознати и овладяни цялостно и задълбочено без сближаване, преплитане и взаимопроникване на знанията от различни научни направления. Осъществяването на междудисциплинарни диалози ... днес е обективна необходимост, закон в развитието на науката (Пергелов, 2002[2001], с. 135-136).

От друга страна, интердисциплинарността води до усъвършенстване и развитие на функциите на счетоводството и до подобрения в самия метод на счетоводството:

Задълбоченото овладяване и ползване на знания от сродни икономически и социални дисциплини води до укрепване на онтологичния статус на счетоводството; увеличава ценностно-ориентируващата и предметно-преобразуващата роля на [счетоводителите] и им позволява да изпълняват по-пълноценно своите отговорни функции (Пергелов 2002, с. 150-151).

Независимо от обективната необходимост от интердисциплинарен подход в счетоводните изследвания и качествените подобрения, които той носи, Динев (2017, с. 118) е прав като посочва, че при разработването на счетоводната теория у нас „липсва фундаментална интердисциплинарност и това все повече ще се усеща“. Нарастващата необходимост от по-тясна връзка с другите науки се мотивира със съвременната роля на счетоводството, и в частност на управленското счетоводство, при разработването и изпълнението на организационната стратегия, както и с приноса на интердисциплинарността за постигането на фундаменталност на научното знание, а оттам и до по-тясна връзка между него и социално-икономическите реалности. За съжаление не мога да не се съглася с констатацията на Динев (2017, с. 130), че нивото на интердисциплинарност на родните счетоводни изследвания не е високо:

Плахите опити само регистрират желание, но не са довели до резултат. Финансите, икономикса, философията и социологията, науката за човешките ресурси, за маркетинга, за устойчивото развитие и в частност на социалните проблеми, защо не и математиката, всички те, а вероятно и още са потребност за съвременен прочит на българската счетоводна теория (Динев, 2017, с. 130).

Работата по по-нататъшното развитие на поведенческите изследвания в областта на управленското счетоводство – прилагането в управленското счетоводство на поведенчески теории от други социални науки – има сериозен потенциал да допринесе за реално повишаване на интердисципли-

нарността и постигането на „съвременен прочит на българската счетоводна теория“. Няма спор – тази работа ще бъде трудна и едва ли ще доведе бързо до „завършени решения“, но със сигурност ще бъде „основа за създаване на нови решения“ (Динев, 2017, с. 118).

Имат ли бъдеще поведенческите изследвания в управленското счетоводство?

Че поведенческите аспекти са неделими от теорията на счетоводството и в частност на управленското счетоводство, е теза, която изглежда общоприета от самото начало на поведенческите счетоводни изследвания. Това, което е необяснимо, е липсата на опити за нейното задълбочено теоретично обосноваване. Налице са единствено предположения, които се основават на едно или друго допускане за целите и функциите на счетоводството или на управленското счетоводство.

Примерите за подобни предположения са наистина много. Norwood (1976, p. 14) – един от пионерите в прилагането на поведенческия подход в счетоводството, отбелязва:

Ако приемем, че счетоводните системи функционират в организации от хора, че те обслужват интересите на хора и че в крайна сметка имат поведенчески цели, тогава техните поведенчески и социални аспекти никога не могат да бъдат реалистично разглеждани като обикновен придагък ... От тази гледна точка, счетоводството е за човешкото поведение и неговите социални и поведенчески аспекти са точно толкова неизменна част от цялото колкото по-традиционните технически аспекти.

Подобно е и разбирането на Комитета по взаимовръзките между поведенческите науки и счетоводството към Американската счетоводна асоциация от 1974 г. (AAA, 1974, p. 136-137). Друг комитет на Асоциацията – Комитетът по поведенческото съдържание на учебните планове по счетоводство, разработва своите препоръки за развитие на счетоводното образование въз основа на фундаменталното допускане, че „счетоводството е поведенчески процес“ (AAA, 1971, p. 247). В сферата на управленското счетоводство подобно допускане прави Caplan (1966, p. 496). Той правилно отбелязва, че самата функция на управленското счетоводство е поведенческа, т.е. свързана с въздействие върху потребителите на счетоводна информация в организацията за целите на постигането на по-висока стойност. Според това разбиране именно поведенческата функция на управленското счетоводство обосновава, че поведенческото измерение е неотделима част от нея.

Според мен поведенческите аспекти са иманентно присъща и фундаментална част от теорията на управленското счетоводството, защото ефективността на управленско-счетоводната функция – приноса ѝ за разработването и изпълнението на стратегията на организацията – се опосредства от въздействието на управленско-счетоводната информация върху субективните мисловни процеси на потребителите на тази информация. Без вземането под внимание на тази обективно съществуваща зависимост управленското счетоводство губи своята ефективност; превръща се в самоцел. За логическото обосноваване на тази теза съществуват поне две линии на аргументация.

Първата от тези линии на обосновка е свързана с тезиса на Роррег (1988[1982], р. 113-130) за трите свята, условно наречени от него Свят 1, Свят 2 и Свят 3. „Свят 1“ е светът на физическата реалност. „Свят 2“ е психологическият свят, свързан със субективните ментални състояния и преживявания. Най-трудният за обяснение е „Свят 3“. Това е светът на абстракциите, който се състои от цели класове проблеми, теории, аргументации и други подобни конструкти. И тъй като за повечето от нас няма съмнения, че Свят 2 и Свят 1 са различни, Роррег (1988[1982], р. 119) акцентира главно върху отликите между Свят 3 и Свят 2:

Ние трябва ясно да различаваме субективните мисловни процеси, които принадлежат на Свят 2, и обективните съдържания на мислите, съдържанията сами по себе си, така да се каже, които конституират Свят 3...

... трябва да признаем съществуването на една автономна част от Свят 3; една част, която се състои от обективни мисловни съдържания, които са независими от, и напълно различни от, субективните или лични мисловни процеси, чрез които те са схванати, и чието схващане те могат причинно да повлияят. [С курсив в оригиналния текст.]

Една от основните идеи в тезиса на Роррег (1988[1982], р. 117) е механизъмът на взаимодействие между световете: Свят 3 действа на Свят 1 индиректно – посредством въздействието си върху Свят 2:

... ние трябва нормално да схванем или да разберем една теория от Свят 3, преди да можем да я използваме да действа върху Свят 1; но схващането или разбирането на една теория е ментална работа, един процес от Свят 2: Свят 3 обикновено взаимодейства със Свят 1 чрез менталния Свят 2.

Нека сега разгледаме информацията от управленско-счетоводната система като конструкт, принадлежащ на Свят 3. Основанията за това са, че тя най-общо представлява обективна абстракция на минало и/или планира-

ното представяне на организацията. За да може обаче тази информация да предизвика реални действия и съответно да окаже реално въздействие върху физическата реалност (т.е. върху Свят 1), е необходимо преди това тя да окаже въздействие върху потребителите на информацията – мениджърите и служителите, вземащи решения в организацията, или по-скоро върху техните мисловни процеси (т.е. върху Свят 2). Опосредстващата роля на психологическия Свят 2 (т.е. на менталните процеси или модели) показва, че потребителите на счетоводна информация не са и не могат да бъдат възприемани просто като субекти, които стоят на изхода на управленско-счетоводната система. Точно обратното. Потребителите са в самия ѝ център; защото въздействието върху техните мисли и нагласи е това, което предопределя и ролята на управленско-счетоводната информация в икономическата реалност.

Втората линия на аргументация е свързана със семиотиката – науката за знаците. Според нея изучаването на езика и въобще на комуникацията може да се реализира чрез три отделни области: синтактика (връзката между едни и други знаци), семантика (връзката между знаците и обектите) и прагматика (връзката между знаците и ползвателите). По думите на Динев и Златарева (2011, с. 72) все по-голямо „значение придобиват знанията за семиотиката и влиянията на знаците или знаковите значения върху възприятията от страна на потребителите на счетоводната информация“. Ключово за нашата дискусия е разграничението между семантичното и прагматичното информационно съдържание: семантиката касае истинността на информацията, докато прагматиката е свързана с реакцията, която тази информация предизвиква у потребителите (Sterling, 1970, p. 453). Пренесена в полето на управленското счетоводство тази дискусия касае например бюджетите или отчетите за тяхното изпълнение, които управленските счетоводители изготвят. Ефектът на тези планове и отчети за разработването и изпълнението на стратегията на организацията следователно се определя колкото от тяхното семантично съдържание (доколко информацията съответства на реалността), толкова и от тяхното прагматично съдържание – от въздействието на информацията върху възприятията на потребителите на информацията.

И двете линии на аргументация, разгледани по-горе, показват, че за да изпълнява своята функция ефективно, управленското счетоводство следва да е съобразено не само с нуждите на потребителите на информацията, но да взема под внимание и техните мисловни процеси, в т.ч. потенциалните когнитивни заблуди (от англ. – *cognitive bias*), прилагани модели за вземане на решения и много други. Въпросът за истинността на информацията е различен от въпроса за нейното въздействие. Първият касае релацията на знаците (абстракциите) с реалността или, което е същото, съответствието на Свят 3 със Свят 1. Вторият е свързан с въздействието на знаците (абстракциите)

върху реалността, което е единствено възможно чрез опосредстващата роля на субектите и тяхното поведение, или чрез връзката на Свят 3 със Свят 2.

Заклучение

Приносът на управленско-счетоводната функция за създаването на висока стойност в организацията е въпрос за влияние на управленско-счетоводната информация върху процесите на разработване и изпълнение на нейната стратегия. Това влияние обаче не е пряко, а опосредствано от въздействието на управленско-счетоводната информация върху субективните мисловни процеси на потребителите на тази информация (в т.ч. потенциални когнитивни заблуди, прилагани модели за вземане на решения и др.). Вземането под внимание на тази обективно съществуваща зависимост разширява рамката, в която традиционно сме свикнали да разглеждаме управленското счетоводство, и в която усъвършенстването на неговите чисто технически аспекти изпъква като недостатъчно. По-широката рамка обосновава разбирането, че в управленското счетоводство техническите аспекти са неизменно преплетени с поведенческите такива; че без добро познаване на психологията и подходящо интегриране на теории на психологията, управленското счетоводство не би могло да разгърне своя пълен потенциал. Ето защо изследванията, които обосновават поведенчески концепции, методи и модели, както и тези, които прилагат поведенческия подход, винаги ще имат добър прием в теорията и практиката на управленското счетоводство.

Използвана литература

- Динев, М. (2017). Счетоводната наука и нейните обект, предмет и метод, сборник научни статии, катедра „Счетоводство и анализ“, УНСС, 1920 – 2017, ИК – УНСС, София, с. 117-132. (Dinev, M., 2017, Schetovodnata nauka i neynite obekt, predmet i metod, sbornik nauchni statii, katedra „Schetovodstvo i analiz“, UNSS, 1920 – 2017, IK – UNSS, Sofia, s. 117-132).
- Динев, М. и Златарева, К. (2011). Теоретични основи на счетоводството, Издателство на ВУЗФ, София. (Dinev, M. i Zlatareva, K., 2011, Teoretichni osnovi na schetovodstvoto, Izdatelstvo na VUZF, Sofia).
- Добрев, Д. (1941). Учение за отделното стопанство, Печатница „Х. Г. Данов“, София. (Dobrev, D., 1941, Uchenie za otdelnoto stopanstvo, Pechatnitsa „H. G. Danov“, Sofia).
- Йонкова, Б. (2008). Управленско счетоводство, второ преработено и допълнено издание, София: Ромина. (Yonkova, B., 2008, Upravlensko schetovodstvo, Vtoro preraboteno i dopalнено izdanie, Sofia: Romina).

- Йонкова, Б., Орешаров, Н. и Рупска, Т. (2010). Основен курс по управленско счетоводство, София: УИ „Стопанство“. (Yonkova, B., Oresharov, N. i Rupska, T., 2010, Osnoven kurs po upravlenisko schetovodstvo, Sofia: UI „Stopanstvo“).
- Пергелов, К. (2002). Счетоводната теория и методология в прехода ни към пазарна икономика, Юбилеен сборник, посветен на проф. Коста Пергелов по случай навършване на 80 годишна възраст и 55 години непрекъснатата преподавателска дейност, София: ЕТ „Максла“, с. 141-154. (Pergelov, K., 2002, Schetovodnata teoria i metodologia v prehoda ni kam pazarna ikonomika, Yubileen sbornik, posveten na prof. Kosta Pergelov po sluchay navarshvane na 80 godishna vazrast i 55 godini neprekasnata prepodavatelaska deynost, Sofia: ET „Maksla“, s. 141-154).
- Пергелов, К. (2002[2001]). Счетоводната теория в по-пълно съответствие с развитието на съвременната наука, Юбилеен сборник, посветен на проф. Коста Пергелов по случай навършване на 80 годишна възраст и 55 години непрекъснатата преподавателска дейност, София: ЕТ „Максла“, с. 129-140. (Pergelov, K., 2002[2001], Schetovodnata teoria v po-palno saotvetstvie s razvitiето na savremennata nauka, Yubileen sbornik, posveten na prof. Kosta Pergelov po sluchay navarshvane na 80 godishna vazrast i 55 godini neprekasnata prepodavatelaska deynost, Sofia: ET „Maksla“, s. 129-140).
- Пергелов, К. (2002[1983]). Съобразяването на счетоводната отчетност с постиженията на науката и техническия прогрес – обективно обусловен и исторически детерминиран процес, Юбилеен сборник, посветен на проф. Коста Пергелов по случай навършване на 80 годишна възраст и 55 години непрекъснатата преподавателска дейност, София: ЕТ „Максла“, с. 104-111. (Pergelov, K., 2002[1983], Saobrazyavaneto na schetovodnata otchetnost s postizheniyata na naukata i tehnireshkia progres – obektivno obusloven i istoricheski determiniran protses, Yubileen sbornik, posveten na prof. Kosta Pergelov po sluchay navarshvane na 80 godishna vazrast i 55 godini neprekasnata prepodavatelaska deynost, Sofia: ET „Maksla“, s. 104-111.)
- Трифонов, Т. (2004). Стратегическо счетоводно бюджетиране (Управленски счетоводен анализ), София: Тракия-М. (Trifonov, T., 2004, Strategicheskо schetovodno byudzhethirane (Upravleniski schetovoden analiz), Sofia: Trakia-M).
- American Accounting Association (AAA). (1977). Committee on Concepts and Standards – Managerial Planning and Control. Report of the Committee on Concepts and Standards – Managerial Planning and Control, The Accounting Review, Vol. 52, Committee Reports: Supplement to Volume 52, pp. 53 + 55-63.
- American Accounting Association (AAA). (1974). Report of the Committee on the Relationship of Behavioral Science and Accounting, The Accounting

- Review, Vol. 49, Committee Reports: Supplement to Volume 49 of The Accounting Review, pp. 127-139.
- American Accounting Association (AAA). (1971). Report of the Committee on Behavioral Science Content of the Accounting Curriculum, The Accounting Review, Vol. 46, Committee Report: Supplement to Vol. 46 of The Accounting Review, pp. 247-285.
- American Accounting Association (AAA). (1969). Report of Committee on Managerial Decision Models, The Accounting Review, Vol. 44, Committee Reports: Supplement to Volume 44 of the Accounting Review, pp. 43-76.
- Argyris, C. (1952). The Impact of Budgets on People. New York: The Controllershship Foundation, Inc., at Cornell University.
- Becker, S. W. (1967). Discussion of the Effect of Frequency of Feedback on Attitudes and Performance, Journal of Accounting Research, 5, pp. 225-228.
- Bedford, N. M. (1967). The Nature of Future Accounting Theory, The Accounting Review, Vol. 42, No. 1 (Jan.), pp. 82-85.
- Birngerg, J. (2011). A Proposed Framework for Behavioral Accounting Research, Behavioral Research in Accounting, Vol. 23, No. 1, pp. 1-43.
- Birnberg, J. & Nath, R. (1967). Implications of Behavioral Science for Managerial Accounting, The Accounting Review, Vol. 42, No. 3 (Jul.), pp. 468-479.
- Birnberg, J. & Shields, J. (1989). Three Decades of Behavioral Accounting Research: A Search For Order, Behavioral Research in Accounting, 1, pp. 23-74.
- Caplan, E. H. (1968). Behavioral Assumptions of Management Accounting – Report of a Field Study, The Accounting Review, Vol. 43, No. 2 (Apr.), pp. 342-362.
- Caplan, E. H. (1966). Behavioral Assumptions of Management Accounting, The Accounting Review, Vol. 41, No. 3 (Jul.), pp. 496-509.
- Charifzadeh, M., & Taschner, A. (2017). Management Accounting and Control: Tools and Concepts in a Central European Context, Weinheim: Wiley-VCH Verlag & Co. KGaA.
- Devine, C. T. (1960). Research Methodology and Accounting Theory Formation, The Accounting Review, Vol. 35, No. 3 (Jul.), pp. 387-399.
- Drucker, A. P. R. (1928). The Accountant as an Efficiency Expert, The Accounting Review, Vol. 3, No. 4 (Dec.), pp. 364-368.
- Greer, H. G. (1954). Managerial Accounting – Twenty Years From Now, The Accounting Review, Vol. 29, No. 2, (Apr.), pp. 175-185.
- Hofstedt, T. R & Kinard, J. C. (1970). A Strategy for Behavioral Accounting Research, The Accounting Review, Vol. 45, No. 1 (Jan.), pp. 38-54.
- Hopwood, A. (1976). Accounting and Human Behaviour, Englewood Cliffs, NJ: Prentice Hall.

- Lawrence, W. B. (1945). Cost Accounting versus the Pricing System, *The Accounting Review*, Vol. 20, No. 2 (Apr.), pp. 177-182.
- Leavitt, H. J. (1958). *Managerial Psychology*, The University of Chicago Press.
- Luft, J., & Shields, M. (2009). Psychology Models of Management Accounting, *Foundations and Trends in Accounting*, 4 (3/4): pp. 199-345.
- March, J. G. & Simon, H. A. (1958). *Organizations*, New York: John Wiley & Sons, Inc.
- Mattessich, R. (1972). Methodological Preconditions and Problems of A General Theory of Accounting, *The Accounting Review*, Vol. 47, No. 3 (Jul.), pp. 469-487.
- Moonitz, M. & Nelson, C. L. (1960). Recent Developments in Accounting Theory, *The Accounting Review*, Vol. 35, No. 2 (Apr.), pp. 206-217.
- Musov, M. (2018). *Management Accounting: Integrating Basic Concepts and Meaning*, Sofia: UNWE – Publishing Complex.
- Sterling, R. (1970). On Theory Construction and Verification, *The Accounting Review*, Vol. 45, No. 7 (Jul.), pp. 444-457.
- Tannery, F. F. (1952). Accounting Leadership and Responsibilities in Industry, *The Accounting Review*, Vol. 27, No. 3 (Jul.), pp. 284-291.
- Wheeler, J. T. (1970). Accounting Theory and Research in Perspective, *The Accounting Review*, Vol. 45, No. 1 (Jan.), pp. 1-10.
- American Accounting Association. (n.d.). Behavioral Research in Accounting, available at: <https://meridian.allenpress.com/bria> (retrieved January 22, 2022)
- American Accounting Association. (n.d.). Journal of Management Accounting Research, available at: <https://aaahq.org/MAS/JMAR> (retrieved January 22, 2022)
- Elsevier. (n.d.). Accounting, Organizations and Society, available at: <https://www.journals.elsevier.com/accounting-organizations-and-society> (retrieved January 22, 2022)
- Emerald Publishing Limited. (n.d.). Advances in Accounting Behavioural Research, available at: <https://www.emerald.com/insight/publication/issn/1475-1488> (retrieved January 22, 2022)
- John Wiley & Sons. (n.d.). Journal of Accounting Research, available at: <https://onlinelibrary.wiley.com/journal/1475679x> (retrieved January 22, 2022)

BEHAVIORAL CONSIDERATIONS IN MANAGEMENT ACCOUNTING THEORY AND PRACTICE

Assoc. Prof. Michael Musov, PhD
Department of Accountancy and Analysis
Faculty of Finance and Accountancy
University of National and World Economy
e-mail: musov@unwe.bg

Abstract

The paper explores the question of what the future of behavioral accounting research in management accounting is. It contributes to the Bulgarian accounting theory by highlighting behavioral problems as an important research area for the future development of management accounting. More generally the paper contributes to the existing literature with the deductive justification of behavioral considerations being an integral and fundamental part of the theory and practice of management accounting. The first and second sections examine the early behavioral problems of the Anglo-Saxon practice and theory of accounting in general and management accounting in particular. The third section describes various behavioral issues discussed in Bulgarian accounting literature. The last section argues that the impact of the management accounting function – its contribution to the development and implementation of the strategy – depends heavily on the influence of management accounting information on the subjective mental representations of its primary users.

Key words: management accounting, behavioral accounting research (BAR), Popper's three worlds, semantics, pragmatics

JEL: M41, D91