

ПРИНЦИПИ НА УПРАВЛЕНСКОТО СЧЕТОВОДСТВО: КРИТИЧЕН АНАЛИЗ

Михаил Мусов¹
e-mail: musov@unwe.bg

Резюме

В настоящата студия критично се анализират пет от основните набори от принципи в областта на управленското счетоводство, формулирани в световната счетоводна литература през последните осемдесет години. Целта на разработката е да очертае принципите на управленското счетоводство като проблемна изследователска област, която се нуждае от преразглеждане с оглед интегриране на съвременните постижения на науката. Идентифицирани са основните недостатъци на съществуващите принципи на управленското счетоводство. Тези недостатъци се дължат на теоретичния фундамент, въз основа на които са разработени моделите, или на използвания индуктивен подход. Те водят до безкритичното приемане на стария императив, че по дефиниция съществува пряка връзка между управленско-счетоводната информация и стойността на организацията. Недостатъчно осъзната остава опосредстваща роля на човешкия фактор, която превръща създаването на стойност в организацията в поведенчески проблем, изискващ поведенчески решения. Едно такова поведенческо решение е по-нататъшното разработване на съществуващите принципи на управленското счетоводство в полето на поведенческите науки. В това предположение се заключава и приносът на настоящата студия към счетоводната литература.

Ключови думи: управленско счетоводство, поведенчески изследвания, счетоводни принципи, когнитивни заблуди, несигурност

JEL: M41, D91

Увод

Формулирането на принципи на всяка една област на научното познание навсякъде и по всяко е представлявало предизвикателство. Същото се отнася и за управленското счетоводство – онази област на познанието, която е свързана със създаването и използването на релевантна финансова и нефинансова информация с цел партниране на мениджмънта при формулирането и изпълнението на стратегията на организацията, насочена към генериране и запазване на стойност. Това е така поради прекалено различните

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

цели, за които се използва информацията от управленското счетоводство, и които налагат различна гледна точка от тази, използвана във финансовото счетоводство. В настоящата студия критично се анализират пет от основните набори от принципи в областта на управленското счетоводство, формулирани в световната счетоводна литература през последните осемдесет години. Предназначението на анализа не е да покаже колко несвършени са съществуващите управленско-счетоводни принципи. Неговата цел е да очертае съществуващите принципи на управленското счетоводство като проблемна изследователска област. Именно в непрекъснатото преразглеждане на проблемните области учените винаги са търсели прогреса на всяка една наука (Scott, 1931, p. 110) – непрекъснатото преформулиране на съществуващите общи принципи, така че да интегрират съвременните постижения в развитието на науката.

Принципи на счетоводството като социална наука (Scott, 1941)

Един от първите изследователи, които предлагат алтернатива на съществуващите по това време предварителни счетоводни принципи за корпоративните отчети, е Scott (1941). Неговият подход е уникален с това, че той за първи път в историята извежда счетоводните принципи на базата на по-широкообхватните принципи на социалните науки.²

При формулирането на счетоводните принципи Scott (1941, p. 349) изхожда от тезата, че счетоводството е социална наука, а социалните науки имат за цел да „формулират надеждни обобщения, които да моделират човешкото поведение спрямо заобикалящата среда“. Тези обобщения представляват абстрактни концепции, чиято валидност се проверява с връзката им с конкретния опит, от който са изведени. Според Scott (1941, p. 342) именно „общите твърдения, свързващи счетоводните правила и процедури с основополагащите социални принципи, могат да се нарекат счетоводни принципи“.

Системата от принципи на счетоводството като социална наука включва пет принципа: принцип на справедливостта; принцип на честността; принцип на истината; принцип на адаптивността и принцип на последователността. Нека се спрем по-подробно на основния сред тях – принципа на справедливостта, за да разберем логиката на Scott (1941, p. 342):

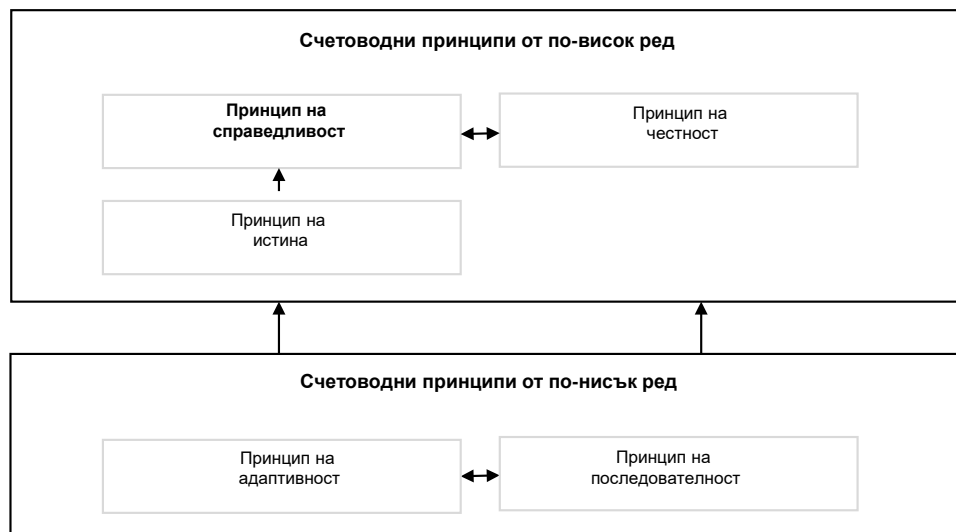
² Това дава основание формулираните принципи да бъдат наречени „принципи на счетоводството като социална наука“, макар авторът им формално да не използва това определение.

Процедурите, правилата и техниките на счетоводство трябва да позволяват справедливо третиране на всички интереси, които действително и потенциално участват във финансовите операции, обхванати от счетоводните сметки.

Това твърдение прилага общия принцип на справедливост към полето на счетоводството. Оттук и уместността на неговото определяне като счетоводен принцип.

Изводът е, че за да бъде определен като счетоводен принцип, достатъчно условие е даден принцип на социалните науки да бъде изразен и интерпретиран през призмата на счетоводството. С времето този принцип се превръща в ръководно начало на счетоводната практика, което означава, че всички процедури, правила и техники, които не са в съответствие с принципа, постепенно биват изоставяни.

Scott (1941) изгражда своята система от счетоводни принципи с ясна йерархична структура (фигура 1). Разгледаният *принцип на справедливостта* е с водещо значение, тъй като счетоводството е тясно свързано с обслужването на интересите на много заинтересовани страни. Допълващ принципа на справедливостта е *принципът на честността*, според който счетоводните практики трябва да бъдат безгрешни и безпристрастни. Подчинен на принципа на справедливостта е *принципът на истината*. Въпреки, че принципът на истината е с универсално приложение, както пише Scott (1941, р. 343), той е подчинен при практическото си прилагане на принципа на справедливостта, тъй като отклонението от истината – използването на счетоводството като инструмент за погрешно представяне на информацията – представлява недопустимо нарушение на принципа на справедливостта. Принципите на адаптивност и последователност са принципи от по-нисък ред, подчинени в своето проявление на водещите принципи на справедливост, честност и истина. *Принципът на адаптивността* изисква непрекъснато преразглеждане на счетоводните практики в контекста на еволюцията на социално-икономическите отношения, а *принципът на последователността* налага прилагането на счетоводните практики по последователен начин.



Източник: Базирано на описание на Scott (1941).

Фигура 1: Принципи на счетоводството като социална наука

През годините част от предложените принципи на счетоводството като социална наука и подходът на тяхното разработване намират добра приемственост сред счетоводната общност. Например Imke (1966, р. 321) в своето предложение за структура на счетоводната теория формулира само три принципа, които са подобни на разгледаните по-горе принципи на справедливост, истина и честност, както следва:

1. Практиката на счетоводството трябва да осигурява еднакво третиране на всички засегнати интереси.
2. Счетоводната информация трябва да бъде вярна.
3. Счетоводството трябва да отразява безпристрастно и непредубедено икономическите факти.

Радетел на подобен подход за широко формулиране на счетоводните принципи в българската счетоводна теория е Пергелов (2002 [1972], с. 55). Според него счетоводството съдейства за практическото проявление на някои от основните принципи на научното управление. Сред тях той изброява например *принципа на обективността* (изискващ реално отразяване на действителността, без прояви на субективизъм и волунтаризъм) и *принципа на конкретността* (позволяващ вникване в съдържанието на процесите и явленията и установяване на закономерностите на тяхното развитие).

Понастоящем някои от предложенията на Scott (1941) са все още валидни, бидейки част от съвременните разбирания за качествени характеристики на полезната финансова информация (IASB, 2010). Например, достоверното представяне, което е една от фундаменталните качествени характеристики на полезната финансова информация, се постига чрез представяне на информация, която е завършена, неутрална и без грешки, което препраща към дискутираните по-горе принципи за честност и истина. Или пък, сравнимостта на информацията, която е сред допълващите качествени характеристики, се постига с помощта на прилагането на разгледания по-горе принцип на последователността.

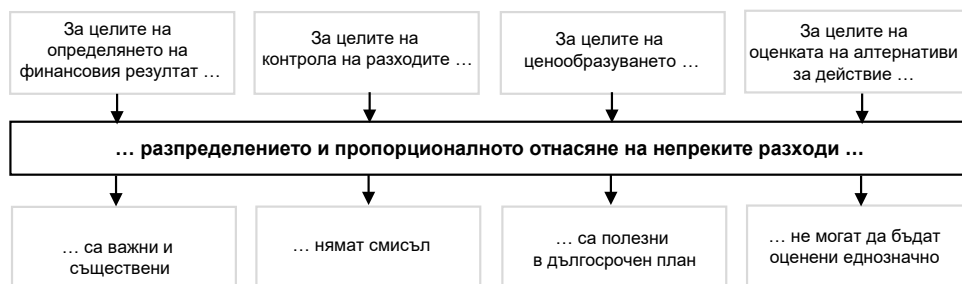
Независимо от това истинският принос на счетоводните принципи на Scott (1941) за счетоводната теория, така както аз го виждам, е друг. Той произтича от основополагащото разбиране, че база за разработването на счетоводните принципи могат да бъдат само принципите на социалната организация; знанието и опитът на счетоводителите не представляват такава база, а могат да служат единствено за оценка на приемливостта на едни или други счетоводни практики. От една страна, това основополагащо разбиране веднъж и завинаги утвърждава тезата, че счетоводните принципи имат не просто конкретно-субективен, а социално-детерминиран характер. От друга страна, то насърчава фундаменталната връзка между счетоводството и различните социални науки и по този начин утвърждава интердисциплинарния подход за разработване и по-нататъшно развитие на счетоводните принципи.

Принципи на разпределението на разходите (Beckett, 1951)

Първите принципи в областта на производственото счетоводство, доколкото на мен ми е известно, са предложени от Beckett (1951), който ги нарича „принципи на разпределението на разходите“. Неговият анализ започва с изясняване на разликата между трите метода на отнасяне на разходите по обекти на калкулиране: 1) *пряко отнасяне* – при наличие на пряка връзка между разходите и съответния обект на калкулиране, 2) *разпределение* – при наличие на очевидна връзка между тях, чието определяне изисква субективна преценка и 3) *пропорционално отнасяне* – при липса на очевидна връзка. Разпределението на разходите винаги е бил, ако не основният, то със сигурност, един от основните проблеми на производственото счетоводство.

Базовите постановки, върху които Beckett (1951) изгражда принципите на разпределението на разходите, почиват на тезата на Clark (1923) „различни разходи за различни цели“. Ето защо той първоначално формулира четири различни цели за акумулиране на информация за разходите: 1) определяне на финансовия резултат, 2) контрол на разходите, 3) ценообразуване

и 4) оценка на алтернативи за действие, след което подчертава, че тези цели изискват прилагането на различни подходи и дори философии. Изведените принципи, макар и без дефинитивна формулировка от автора им, най-общо постулират, че разпределението и пропорционалното отнасяне на непреките разходи са удачни за целите на определянето на финансовия резултат, както и в дългосрочен план за целите на ценообразуването; неудачни – за целите на контрола на разходите; и неподлежащи на еднозначна оценка – за целите на вземането на управленски решения (фигура 2).



Източник: Базирано на описание на Beckett (1951).

Фигура 2: Принципи на разпределението на разходите

По своята същност изведените от Beckett (1951) постулати имат характер по-скоро на счетоводни правила, отколкото на счетоводни принципи. Обосновката на това твърдение не е трудна. На практика четирите различни цели на акумулиране на информацията за разходите представляват четири различни приложения на тази информация. Различните приложения не налагат различни принципи, а единствено – различни правила за измерване. В случая се има предвид точно за това – различни правила за измерване на разходите в зависимост от различното приложение на разходите. Например, в сферата на контрола разпределението на непреките разходи може да доведе до отнасяне на неконтролируеми разходи към отделните центрове на отговорност – следователно, оценката на контролируемите разходи включва много по-малко компоненти от тази на пълните разходи.

Beckett (1951, с. 333) завършва своя труд с оптимизъм:

Няма ... лесно формулирани правила, които могат да бъдат изразени на прост език, така че да са в помощ на счетоводителя. Изглежда обаче, че тези принципи съществуват. Може би актът на тяхното записване ще ни позволи да увеличим ползата от нашите ежедневни усилия.

Независимо, че изведените принципи са с характер на счетоводни правила, считам, че неговият труд има значима познавателна стойност. Приносите

се простират поне в три направления. От една страна, публикацията представлява най-ранният опит за формулиране на принципи в областта на производственото счетоводство. От друга страна, тя поставя на дневен ред проблемите на разпределението на разходите и предлага систематичен опит за тяхното решаване в рамките на водещия постулат „различни разходи за различни цели“. От трета страна, тази публикация потвърждава нуждата от формулирането на набор от принципи за управленско-счетоводната практика.

Принципи на производственото счетоводство, разработени от Комитета по концепциите и стандартите в производственото счетоводство от 1952 г. (Benninger, 1954)

Следващият в хронологичен ред опит за разработване на принципи на производственото счетоводство е на Комитета по концепциите и стандартите на производственото счетоводство от 1952 г., сформирани към Американската счетоводна асоциация. Базовата постановка, върху която Комитета по концепциите и стандартите на производственото счетоводство изгражда принципите на производственото счетоводство, е че производственото счетоводство е свързано с „измерването на разходите в съответствие с нуждите на бизнес мениджмънта“ при съблюдаване на етиката в управлението (Benninger, 1954, р. 32-33). Под принципи пък Комитетът разбира най-общи ръководства за избор и приложение на специфични правила или процедури в счетоводния процес:

Приетите принципи не би трябвало да бъдат ограничаващи... Те не трябва да изискват непременно „еднаквост“ на счетоводните класификации и процедури...; те трябва да позволяват голяма свобода при прилагането на отделните счетоводни политики и практики (Benninger, 1954, р. 33).

Комитетът формулира общо 10 принципа на производственото счетоводство. Сред тях първенстващо значение има идеята за търсене и отразяване на истината (принцип № 1): „За да се осигури здрава основа за решения, измерването на разходите трябва, доколкото е възможно, да отразява истината“ (Benninger, 1954, р. 35). Открояват се три принципа, свързани с качествените характеристики на данните (принципи № 2, 3 и 5). Според тях полезността на данните за разходите, осигурени от системата на производственото счетоводство, се предпоставя от тяхната обективност, сравнимост и релевантност (уместност). Един от принципите касае баланса на разходи и ползи от счетоводния труд като го асоциира с обработката на съществена информация (принцип № 6). Останалите пет принципа са свързани с конкретното целево предназначение на данните за разходите. Например за целите на калкулирането разходите следва да бъдат пряко отнасяни към обекта на калкулиране

(принцип № 4). За целите на контрола, разходите следва да бъдат представяни по центрове на отговорност и да показват отклоненията от стандартите (принципи № 7 и 8). Последните два принципа визират използването на информацията за разходите за целите на финансовото счетоводство и изискват в себестойността на единица продукция да бъде отнасяна и част от стойността на инвестициите, а разпределенията на разходите да бъдат логически свързани с дейността, която ги поражда (принципи № 9 и 10).

Формулираните от Комитета принципи на производственото счетоводство има два съществени недостатъка, които според мен не могат да бъдат пренебрегнати. Единият от тях е свързан с липсата на йерархична структура на принципите (фигура 3). Наличието на йерархия не е обективно необходимо, но в конкретния случай е задължително, тъй като изведените принципи не са с еднакъв обхват. Сред тях има такива, които са с общо предназначение (принципи № 1, 2, 3, 5 и 6), както и такива със специфично предназначение в конкретни области на приложение – в калкулирането, контрола на разходите и финансовото счетоводство (принципи № 4, 7, 8, 9 и 10). Комисията изрежда принципите като започва с най-общия от тях, но продължава изброяването без ясна логика, която да предполага по-нататъшна субординация. Вторият недостатък е свързан с формулировката на принципите. Всички предложени принципи са формулирани като нормативни твърдения („трябва да“), което им придава формален вид на счетоводни правила, а не на принципи.

1. Измерванията на разходите да отразяват истината
2. Измерванията на разходите да бъдат обективни
3. Измерванията на разходите да бъдат в сравними стойности
4. Разходите да бъдат пряко отнасяни (за целите на калкулирането)
5. Измерванията на разходите да бъдат релевантни на проблема или целта
6. Измерванията на разходите да се фокусират върху значимите данни
7. Измерванията да показват отклонения от стандартите за изпълнение (за целите на контрола)
8. Данните за разходите да са в съответствие със сферите на управленска отговорност (за целите на контрола)
9. Разходите за инвестиции да бъдат част от себестойността (за целите на финансовото счетоводство)
10. Разпределенията на непреките разходи да бъдат логически свързани с основната дейност

Източник: Базирано на описание на Benninger (1954).

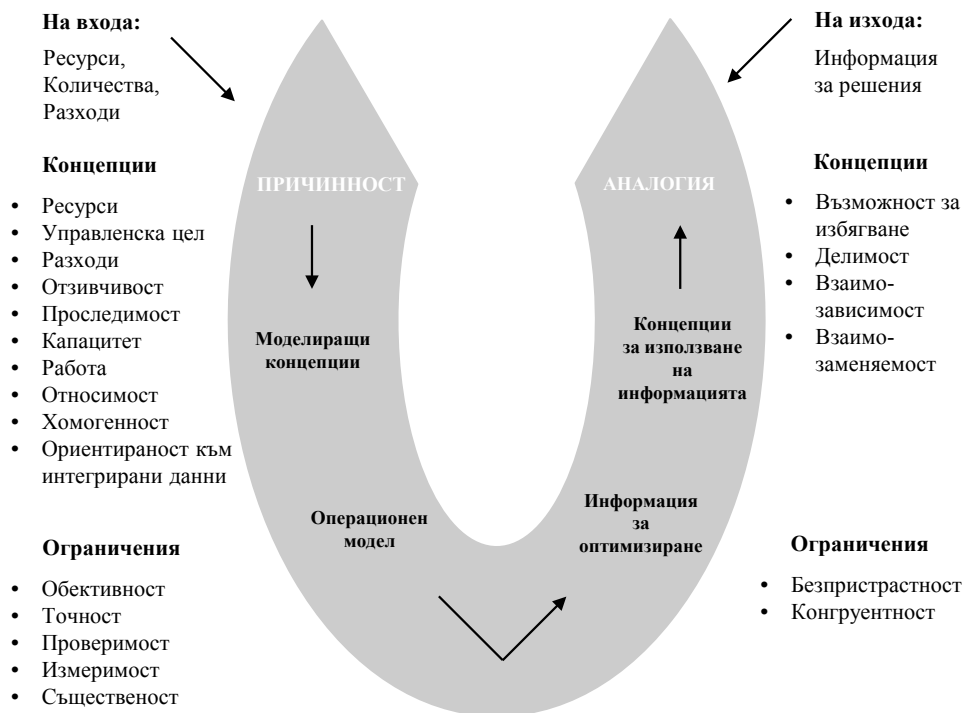
Фигура 3: Принципи на производственото счетоводство

Независимо от изтъкнатите недостатъци, опитът на Комитета за извеждане на принципи на производственото счетоводство заслужава положителна оценка. Причините за това са поне три. Първо, това е първият в исторически план успешен опит за формулиране на самостоятелни принципи на производственото счетоводство, които по същество имат характер на счетоводни принципи, а не на счетоводни правила. Второ, Комитетът постига целите, които си поставя, и успява да формулира принципи на производственото счетоводство, които не са „ограничаващи“ и „позволяват голяма свобода“ при тяхното прилагане. Трето, опитът на Комитета продължава утвърждаването на производственото счетоводство като научна област и практика, ръководена от специфични принципи.

Принципи на управленското калкулиране, разработени от Института на управленските счетоводители (ИМА, 2013)

Един от съвременните опити за разработване на принципи в областта на управленското счетоводство е Концептуалната рамка за управленско калкулиране (Conceptual Framework for Managerial Costing), или за краткост „Концептуалната рамка“, предложена от ИМА. Тя се отнася не за управленското счетоводство като цяло, а за по-тясната сфера на управленското калкулиране (managerial costing). Последното има за резултат разходен (или калкулационен) модел, който осигурява информация за ресурсите, тяхната употреба и крайните продукти/услуги, остойностена в паричен измерител. Този модел е базиран на бизнес модела на организацията, отразяващ количествените връзки между входящите ресурси и крайните резултати.

Съдържание на принципите на управленското калкулиране. След период на публично обсъждане през 2012 г., Концептуалната рамка за управленско калкулиране е публикувана в доклад на Работната група (ИМА, 2013), а впоследствие негова съкратена и леко преработена версия се появява като официална позиция на Института (ИМА, 2014). Концептуалната рамка включва два принципа и редица концепции и ограничения, свързани както с моделирането на операциите и разходите, така и с използването на информацията (фигура 4). Двата принципа са представени по-долу в съответствие с доклада на Работната група (ИМА, 2013, pp. 34-40).



Източник: IMA (2013, p. 5).

Фигура 4: Принципи, концепции и ограничения на управленското калкулиране

Принципът на причинността е водещият принцип за моделирането на операциите и свързаните с тях разходи. Този принцип е свързан с количествените причинно-следствени връзки, които съществуват между ресурсите и крайните резултати. Приложението на този универсален принцип в управленското калкулиране следва да осигури разбиране на връзката между оперативните дейности (причините) и финансовия ефект, който те пораждат. Два са ключовите въпроси при приложението на принципа:

1. Необходимо е моделиране както на силната форма на причинност (когато между ресурси и резултати съществува количествена зависимост), така и на нейната слаба форма (когато между ресурсите и резултатите съществува зависимост, но тя не може да бъде остойностена).
2. Необходимо е използването както на оперативни (количествени, непарични) данни, така и на финансови (парични) данни.

Принципът на аналогията е вторият принцип на управленското калкулиране. Той е свързан с прилагането по аналогия на вече известни причин-

но-следствени връзки по отношение на минали или бъдещи зависимости с оглед оптимизиране на дейността на организацията.

Според IMA (2013, р. 39) двата принципа служат „като мост за моделиране и прилагане на паричните измервания спрямо операциите“. По този начин те допринасят за по-доброто вземане на решения в организацията, а чрез това и постигането на стратегическите цели по оптимален начин.

Критичен анализ на принципите на управленското калкулиране.

Двата принципа на управленското калкулиране – причинност и аналогия – са част от систематично разработена и логически издържана Концептуална рамка, която като цяло постига целта си. Необходимо е да се подчертае, че и двата принципа не са нови за счетоводното знание. Принципът на причинността например е част от принципите в Концептуалната рамка от принципи за отчитане на разходите за външни цели (Shillinglaw, 1979, р. 162), както и един от основните счетоводни принципи, формулирани от американския Борд за счетоводни принципи в железниците (RAPB, 1987). Само като напомняне се отбелязва, че за принципите на причинността и аналогията у нас пише Пергелов (2002 [1999], с. 99-102). В случая конкретният принос на IMA (2013) е, че успява да превъзмогне традиционното парично-стойностно интерпретиране на принципа на причинността и да наложи неговото дуално разглеждане – като натурални и производни на тях парично-стойностни релации.

Концептуалната рамка продължава традицията, свързана с търсенето на истинност на управленско-счетоводната информация. Работната група се позовава на разбирането за истина на Benninger (1954), но не споменава по-ранната разработка на Scott (1941), според който, както вече се посочи, принципът на истината, макар и по-общоприложим, при приложението в практиката е подчинен на принципа на справедливостта. Тук се налага да отбележа, че понастоящем срещу присъствието на термина „истина“ в счетоводството има много и различни критични позиции. Критиките като цяло препоръчват този термин да се избягва най-вече поради несъществуването на абсолютната истина или поради невъзможността за постигане на истина по различни причини (наличието на субективни елементи, наличие на множество допускания, непрекъснат процес на нарастване на знанието и др.). Според мен търсенето на истина играе и винаги ще играе фундаментална регулативна роля в счетоводството, просто защото неговото отхвърляне води до абсурд. Да се откажем от търсенето на истината – това означава да приемем, че се стремим към информация, която е всичко друго, но не и отражение на действителността. Друг е въпросът, че качеството на това отражение зависи не само от нашето желание, но и от нашите когнитивни способности, които далеч не са безкрайни.

Концептуалната рамка за управленско калкулиране е разработена изцяло на основата на неокласическата икономическа теория с нейните фундаментални допускания за рационални икономически агенти, които целят оптимизация във всяко свое решение (ИМА, 2013, р. 38, 21), и това е причината за нейните три основни недостатъка. Първият недостатък е *игнорирането на реалното поведение на потребителите на информацията за разходите*. Значението на реалното поведение на лицата, вземащи решения в организацията, е толкова важно, че не може да бъде надценено, тъй като информацията за разходите води до по-добри решения и съответно до постигане на стратегическите цели единствено посредством нейното въздействие върху мисленето и поведението на тези лица.

Вярно е, че Концептуалната рамка не отрича напълно наличието на поведенчески фактори и тяхната намеса в процеса на вземане на решения. В същото време допускането за рационалност в действията на икономическите агенти е твърде фундаментално, за да може да бъде пренебрегнато. То по необходимост води до две други допускания – *безпристрастност* на вземащите решения и *съответствие* на техните цели с тези на организацията. Тези допускания се превръщат в ограниченията на Концептуалната рамка, които касаят използването на информацията за разходите. Иначе казано, границите на предложената Рамка се простират до там, откъдето започват несъзнателните заблуди в човешкото мислене (cognitive biases) и агентните конфликти (principal-agent problem). За съжаление съвременните изследвания в когнитивната психология (например Канеман, 2012 [2011]) ясно показват, че тези заблуди са присъщи на процеса на мислене на хората и като такива са широко разпространени, а не изключение. Същото се отнася и за опортюнистичното поведение на агентите, предсказано от агентната теория, която е една от най-широко разпространените теории в съвременното управленско счетоводство (Brown, Evans & Moser, 2009, р. 318). Всъщност, именно адекватното интегриране на поведенческите аспекти на информацията за разходите, а не принципът на „причинност“ или търсенето на „истина“, както се твърди в текста на доклада на ИМА (2013, pp. 37-38), ще превърнат управленското счетоводство в „дисциплина, фокусирана върху потребителите (т.е. фокусирана върху мениджърите)“.

Вторият недостатък на рамката е *допускането за неограничена рационалност на управленските счетоводители*, занимаващи се с въпросите на управленското калкулиране. Това допускане е пряко свързано със способностите на управленските счетоводители да работят с причинно-следствените зависимости, а оттам съответно и с качеството на генерираните разходни модели.

Трябва да се съгласим, че не всички силни причинно-следствени връзки могат да бъдат изразени с помощта на линейни функции (пък било то и приблизително). Да не говорим за слабите причинно-следствени връзки, които по дефиниция не се поддават на остойностяване. Редица поведенчески изследвания доказват, че хората трудно работят с „нелинейни, непреки, забавени във времето и двупосочни причинно-следствени връзки“ (Luft, Shields, 2009, р. 259). Потенциалните затруднения на управленските счетоводители да оперират с подобни причинно-следствени връзки е ограничение, което Рамката не взема под внимание.

Третият недостатък на Концептуалната рамка е свързан с *недооценяването на фундаменталната несигурност*, която изначално съществува в социално-икономическата среда и организационната система и нейното влияние върху успеха на организацията. Работната група на IMA признава наличието както на силна, така и на слаба причинност, и настоява управленските счетоводители да моделират двете форми като част от разходния модел на организацията, макар в същото време да посочва, че слабата причинност не се поддава на остойностяване. Налице е силно подценяване на несигурността и въздействието на случайността. В това отношение критиката може да бъде от поне две гледища.

От общофилософска гледна точка възприемането на причинността като научен принцип среща критиката на редица философи (Nietzsche, 2002 [1886], р. 21; Russell, 1912; Popper, 2002 [1934] и др.). Без да навлизам в дискусията „за и против принципа на причинността“, само ще посоча, че след Russell (1912) става ясно, че този принцип не подлежи на опитно потвърждение, а след Popper (2002 [1934], р. 39) се разбира, че принципът на причинността не само не може да бъде верифициран, но не може да бъде и фалсифициран, от което следва, че той е метафизичен и като такъв не може да бъде възприеман като част от науката.

Принципът на причинността е проблематичен и от гледна точка на самата организация, към която би следвало да се прилага както по отношение на бъдещи, така и по отношение на минали събития. На практика не съществуват гаранции, че установените при ретроспективния анализ причинно-следствени връзки между ресурсите и разходите, ще се проектират в полезни бъдещи решения. Ако използвам терминологията на IMA (2016, р. 25), преходът от т. нар. „описателна фаза“ (която основно се покрива от Концептуалната рамка) към „фазата на планиране“ е без гаранции за надеждни резултати. Съмнението има поне две основания. Първо, управлението на социалните системи не се поддава на точните причинно-следствени закони, присъщи на физиката. В организациите зависимостите в бизнес модела често се проявяват с определена степен на вероятност. Второ, човешкото

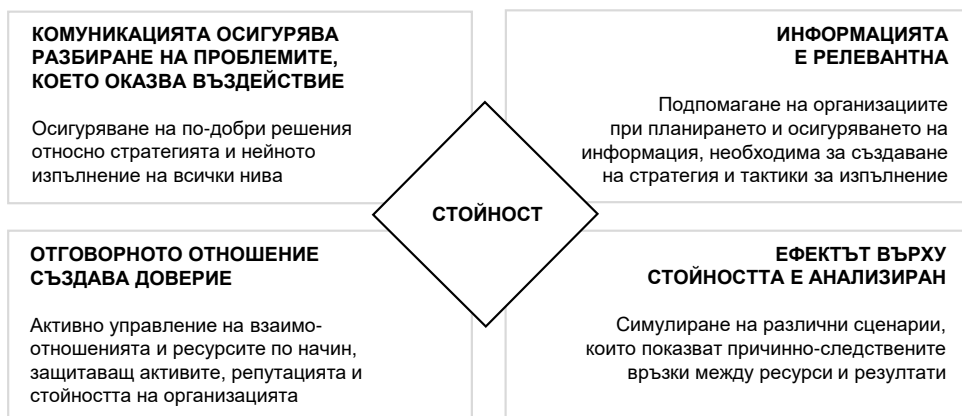
мислене е идейно обусловено, а не причинно обусловено, което означава, че заключенията не са еднозначно определени от предпоставките (Кулов, 2014, с. 296). Оттук, мисленето и произтичащото от него поведение на хората в организацията са непредсказуеми. Друг е въпросът, че причинно-следствените зависимости са спорни за приложение дори и в ретроспекция – например при оценка на фактическото изпълнение. На този етап е важно да се обобщи, че съществуващите на организационно ниво връзки, дори и да могат да бъдат приети за причинно-следствени, имат характера на слаби, а не на силни зависимости, и не предполагат преимуществено значение на принципа на причинността.

Глобални принципи на управленското счетоводство, разработени от Американския институт на дипломираните експерт-счетоводители (AICPA) и Института на сертифицираните управленски счетоводители (CIMA, 2017 [2014])

Глобалните принципи на управленското счетоводство (Global Management Accounting Principles), или за краткост „Глобалните принципи“, са разработени в рамките на съвместна инициатива на AICPA и CIMA. Според авторите им тези принципи представят „фундаменталните ценности, качества, норми и характеристики, които отличават управленското счетоводство“ и имат за цел да подпомогнат съвременните организации „да създадат ефективно действаща управленско-счетоводна функция“, т.е. „да вземат подобри решения, да отговарят подходящо на рисковете, които срещат, и да запазват стойността, която генерират“ (CIMA, 2017 [2014], р. 5-7). Разбирането, върху което са изградени Глобалните принципи на управленското счетоводство, е че ефективната управленско-счетоводна функция „извлича стойност от информацията“, с което допринася за „по-доброто качество на вземаните решения“, а с това и за успеха на организацията (CIMA, 2017 [2014], р. 5, 6, 8).

Съдържание на Глобалните принципи на управленското счетоводство. Глобалните принципи на управленското счетоводство са публикувани за първи път през октомври 2014 г. след процес на публични консултации в началото на същата година, в който вземат участие над 400 души – главни изпълнителни директори, главни финансови директори, университетски преподаватели и професионалисти от практиката – от 20 държави. Във финалния вариант на публикувания доклад (CIMA, 2017 [2014]) се съдържат четири принципа на управленското счетоводство: „Комуникацията осигурява разбиране на проблемите, което оказва въздействие“; „Информацията е релевантна“; „Ефектът върху стойността е анализиран“ и „Отговорното

отношение създава доверие“ (фигура 5). Те са схематично представени по-долу в съответствие с описанието на СИМА (2017 [2014], pp. 8-12).



Източник: СИМА (2017 [2014], p. 9).

Фигура 5: Глобални принципи на управленското счетоводство

Принципът „Комуникацията осигурява разбиране на проблемите, което оказва въздействие“ има за цел да осигури по-добри решения относно стратегията на организацията и нейното изпълнение на всички нива. Резултатът е въздействие. Обосновката на принципа е, че комуникацията насърчава интегративното мислене в рамките на организацията, което от своя страна подпомага вземането на по-добри решения относно стратегията и нейното изпълнение. За целта начинът на комуникация трябва да е съобразен с решението, което се взема, с тези, които вземат решението, както и със стиловете или процесите на вземане на решение. Въздействието е резултат от предоставянето на информация по начин, който постига ефект и допринася за генерирането на стойност в дългосрочен план.

Принципът „Информацията е релевантна“ цели да подпомогне организациите при планирането и осигуряването на информация, необходимо за разработването на стратегия и тактики за изпълнение. Резултатът от принципа се дефинира като релевантност. Този принцип се прилага едва след като решението и нуждите на този, който взема решението, са добре разбрани. Той включва идентифицирането, събирането, валидирането, подготовката и съхраняването на минала, настояща и бъдеща информация от вътрешни и външни източници.

Принципът „Ефектът върху стойността е анализиран“ има за цел да симулира различни сценарии, които показват причинно-следствените връзки между ресурси и резултати. Неговият резултат е анализ. Според този

принцип релевантната информация се използва за симулиране на различни сценарии с оглед моделиране на потенциалния ефект, който възможностите и рисковете могат да имат върху стойността на организацията, и оценяване на съответните вероятности. Принципът изисква задълбочено разбиране на бизнес модела на организацията, както и на по-широкия макроикономически контекст, в който тя функционира.

Принципът „Отговорното отношение създава доверие“, за разлика от останалите три принципа, които се прилагат към теорията и практиката на управленското счетоводство, има отношение към индивидуалното поведение на професионалните управленски счетоводители. Целта на този принцип е да постигне активно управление на взаимоотношенията и ресурсите по начин, защитаващ активите, репутацията и стойността на организацията, което най-общо се определя като отговорно отношение. Очакваният резултат е доверие.

Методология на разработване на Глобалните принципи на управленско счетоводство. Глобалните принципи са разработени на базата на подхода на теренните проучвания. На първия етап изследователският екип провежда интервюта и наблюдение сред редица организации по света, събира и анализира данните, след което обобщава изводите. Те биват публикувани в специален доклад през февруари 2014 г. (СИМА, 2014), който е предложен за публично обсъждане, продължило 90 дни. Следва анализ на получените коментари, допълнителни изследвания, преглед и усъвършенстване на предложените принципи и обявяване на финалния вариант през октомври 2014 г. (СИМА, 2017 [2014]). Сравнителната характеристика на Глобалните принципи на управленското счетоводство преди и след обществените консултации е представена на фигура 6. Вниманието заслужават четирите основни изменения, настъпили в Глобалните принципи в резултат на процеса на обществени консултации.



Фигура 6: Сравнителна характеристика между Глобалните принципи на управленското счетоводство преди и след проведените обществени консултации

Първо, комуникацията се превръща от един от предложените принципи на управленското счетоводство в принципа с първенстващо значение. Тази промяна е подчинена на разбирането, че общуването е в началото и края на управленско-счетоводната функция, което логически води до тезата, че полезността на информацията от управленското счетоводство е функция на комуникацията. Именно комуникацията е в основата на постигане на въздействие върху лицата, вземащи решения, а оттам и на повишаването на стойността на организацията в дългосрочен план.

Второ, принципът за релевантност на информацията получава едновременно по-коректно и по-широко тълкувание. От една страна, в предложението за обсъждане вариант на принципите, релевантността неправилно се разглежда ведно с други характеристики на информацията, които са от по-нисък ред. Това несъответствие е коригирано в окончателния вариант, където като фундаментална качествена характеристика е запазена единствено релевантността. От друга страна, в първоначалната версия на Глобалните принципи разбирането за релевантност се ограничава единствено до информация, „която е релевантна както на решението, което трябва да бъде взето, така и на лицето, което взема решението“ (CIMA, 2014, р. 16). В текста на окончателния доклад това разбиране е разширено, като под релевантна на решението информация вече се разбира информация, „която е релевантна на решението, което трябва да бъде взето, на лицата, които вземат решението, и на използвания стил или процес на вземане на решения“. Логически, същото допълнение относно процеса на вземане на решения е направено и по отношение принципа на комуникацията. Това допълнение е много важно. То признава съществуването на различни стилове или процеси на вземане на решение, а те, както твърдят Lovallo & Sibony (2010, р. 4) са поне толкова съществени за качеството на взетото решение, колкото и качеството на самата информация.

Трето, обществените консултации водят до обособяване на професионалните ценности на управленските счетоводители в отделен счетоводен принцип. Първоначалната версия на принципите съдържа само три счетоводни принципа, а професионалните ценности на управленските счетоводители представляват тяхно допълнение. В окончателния доклад тези професионални ценности са формулирани като самостоятелен счетоводен принцип, който има за сърцевина доверието в счетоводната професия. Че доверието е фундаментът, върху който се градят обществените отношения във всяка една професия (Shulman, 2005), не може да бъде обект на дискусия. Това, което може да бъде обект на дискусия, е дали професионалните ценности се препокриват с професионалните принципи и съответно следва да имат статут на такива. Тази дискусия може да бъде обект на друго изследване.

Четвърто, обществените консултации водят до нова формулировка на принципите. Докато в първоначалния вариант те са формулирани като действия, във финалния доклад принципите имат характер на позитивни твърдения. Това допринася за тяхното научно звучене, макар да е трудно да се направи изводът, че те имат характер на научнообосновани принципи.

Критичен анализ на Глобалните принципи на управленското счетоводство. Приносът на Глобалните принципи на управленското счетоводство се състои в поставянето отново на дневен ред на проблема, свързан с основните начала на управленското счетоводство. Няма спор, че има рационалност в подхода принципите на управленското счетоводство да бъдат систематизирани в кохерентна рамка. С положителност тя ще допринесе за по-доброто разбиране на професията и за по-високото признание за нейната функция в съвременните организации.

В същото време трябва да се отбележи, че Глобалните принципи на управленското счетоводство страдат от три основни недостатъка, много сходни с недостатъците на Концептуалната рамка на управленското калкулиране, идентифицирани по-горе. Те ограничават потенциала на Глобалните принципи да допринесат за създаването на ефективна управленско-счетоводна функция в организациите. Идентифицираните ограничения се дължат преди всичко на подхода, приложен при разработването на принципите. Работната група решава да концентрира своите усилия върху систематизиране на съществуващите принципи и такива, които се предлагат от практиката, вместо да се фокусира върху преосмисляне и преоценка на тези принципи. Иначе казано, превес има индукцията, а не дедуктивният изследователски подход. Така се стига отново до безкритично приемане на известни вече императиви. Подходящ пример в това отношение е публикацията на Burchell, Clubb, Norwood, Hughes & Nahapiet (1980, p. 9-10), които преди повече от четиридесет години пишат, че „ядрото от функционални твърдения и претенции“, което е фундаментално за счетоводството, се свързва, „или поне така ни карат да вярваме“, с „предоставяне на „релевантна информация за вземане на решения“, с постигане на „рационално разпределение на ресурсите“ и с поддържането на институционална „отчетност“ и „отговорно отношение“. Проблемът според авторите е в липсата на „преоценка на изначално зададените императиви на счетоводната мисия“ и съответно те приканват съвременните изследователи

да започнат да поставят под въпрос това, което не е било поставяно под въпрос, и да проблематизират, това, което досега е било приемано за даденост (Burchell et al., 1980, p. 11).

Съвпадението между функционалните императиви, за които говорят Burchell et al. (1980), и Глобалните принципи на управленското счетовод-

ство на СИМА (2017 [2014]) е наистина голямо. При всички случаи обаче то не е изненада. Това съвпадение съществува именно поради липсата на критичен анализ и съответно поради безусловното приемане на „изначално зададените императиви“. Оттук, тези императиви, както се изразяват Burchell et al. (1980, p. 11), ще продължават „да красят въведенията в учебниците по счетоводство“, но едва ли ще имат значим ефект върху развитието на професията. Трите недостатъка, които са дискутирани по-долу, ни убеждават и в нещо друго. Индуктивният подход позволява възпроизвеждане в принципите и на това, което изследователите (например Benninger, 1954, p. 30; Taggart, 1953, p. 313; и др.) определят като „свещени крави“ – концепции и модели, които са били безкритично приети в счетоводната теория и, които по силата на инерционното мислене продължават да съществуват. Част от тези догми са например вярванията, свързани с обективността на счетоводната информация, с безпогрешността на счетоводителите и редица други.

Първият сериозен недостатък на Глобалните принципи на управленското счетоводство, който е следствие от недостатъчно силния дедуктивен анализ, е че те *недооценяват значението на когнитивните възприятия и поведението на потребителите на управленско-счетоводната информация*. Поведението на лицата вземащи решения е определящо както за ефективността на комуникационния процес, така и за релевантността на управленско-счетоводната информация.

Глобалните принципи подчертават първенстващото значение на комуникацията, но не успяват да открият нейното двояко проявление в рамките на управленско-счетоводната функция. Значението на комуникацията произтича от самото разбиране, че счетоводството е информационна система, т.е. че то се занимава със създаване и предаване на информация, което неизменно води до разбирането за счетоводството като „език на бизнеса“ – като средство за комуникация (Coleman, 1949, p. 179), като метод за комуникация (Kircher, 1961, p. 43), най-сетне, като функция на комуникационния процес (Bedford & Baladouni, 1962; Bedford, 1967; Sterling, 1970; Lavoie, 1987; Bagranoff, Houghton & Hronsky, 1994). Комуникацията е важна и защото е в основата на подходящото възприемане на информацията от страна на мениджмънта, което пък има голям ефект върху полезността на счетоводната информация (AAA, 1959, p. 212). Спорният момент е свързан с мястото на комуникацията в рамките на управленско-счетоводната функция. Wheeler (1970, p. 5-6) например разглежда счетоводната система като съставена от четири фази: 1) отчитане, 2) обработка на данните, 3) комуникация и 4) потребител на информацията със съответната функция за вземане на решения. От една страна, той счита, че е възможно комуникацията да бъде разглеждана като крайния етап на обработката на данните, тъй като комуникираната

информация рядко е във вид на сурови данни. От друга страна, той е напълно прав като твърди, че:

комуникацията се осъществява с определена цел и е безсмислена без вземане под внимание на целите на лицата, които я получават... ефективността изисква пряка връзка с потребителя и неговото поведение в резултат на комуникацията (Wheeler, 1970, p. 6).

Или комуникацията е процес с двояко проявление – свързан с информацията, но най-вече с потребителите на тази информация. На практика смисълът от информацията, не се предава, а се създава в процеса на комуникация, в който една от активните страни е получателят на информацията. Без изучаване на неговите възприятия и неговото поведение – на начина, по който използва информацията – комуникацията с въздействие е на теория и на практика невъзможна. Също толкова невъзможно е и определянето на релевантната счетоводна информация (Demski, 1973, p. 720; Burchell et al., 1980, p. 11).

Вторият ключов недостатък на Глобалните принципи на управленското счетоводство е *допускането за безгранична рационалност на управленските счетоводители*. От една страна, от тях се изисква да прилагат принципа на отговорно отношение или управление, а от друга – да допринасят за преодоляването на когнитивните заблуди – своите собствен и тези на техните колеги. По начина, по който са представени от Работната група, и двете задачи изглеждат непостижимо амбициозни.

Глобалните принципи възприемат широко съвременно разбиране за добре известната в счетоводството концепция за отговорното отношение или управление. Тази концепция не е нито нова, нито уникална за управленското счетоводство (AAA, 1962, p. 526; AICPA 1973, p. 25). В нея са залегнали християнските разбирания по отношение правото на владение и произтичащото от него право на ползване (Chen, 1975, p. 534, 542). С прехвърляне на правото на ползване от собственика на агента, последният става отговорен за нейното стопанисване. Разбирането за обхвата на отговорността на агента еволюира във времето – от финансова отговорност спрямо собствениците до съвременното разбиране за социална отговорност спрямо всички заинтересовани страни, в т.ч. и собствениците (Chen, 1975, pp. 534-539). Именно съвременното разбиране е в основата на определението за отговорно отношение, което СИМА (2017 [2014], p. 51) възприема. Проблемът е, че принципът на отговорното отношение налага на управленските счетоводители ангажимента за баланс на конфликтните интереси на заинтересованите страни и по необходимост задачата да приоритизират интересите на едни групи пред тези на други групи. Тази задача е изключително предизвикател-

на дори в статичен аспект, а какво остава в динамика, когато интересите на отделните групи могат да претърпят и търпят темпорални изменения.

По отношение идентифицирането и преодоляването на заблуди положението е дори по-тревно. Както се отбелязва по-горе, финалната версия на Глобалните принципи декларативно свързва процеса на комуникация и релевантността на информацията както със самото решение, така и с вземащия решението и с прилагания от него стил или процес на вземане на решение. Това обаче далеч не означава постигането на автоматичен напредък по отношение на прилагането на тези „функционални императиви“ в управленско-счетоводната практика. Не е ясно например по какъв начин комуникацията може да доведе до преодоляване на заблудите, които са присъщи на хората и на начините, по които те вземат решения:

[Управленските счетоводители] трябва да помагат на колегите да преодоляват заблудите посредством използването на доказателствена база за вземането и изпълнението на решенията в организацията, и посредством осигуряването на емпирично тествани, обективни решения, където това е възможно (CIMA, 2017 [2014], p. 14).

В частта от доклада, разглеждаща практическото приложение на принципите, са посочени и два примера за преодоляване на заблудите. Първият касае инвестиционните решения, където се препоръчва намаляване на оценката на приходите, при положение, че тя се счита за завишена. Вторият касае решенията, свързани с разпределение на ресурсите, където с цел избягване на заблудите се препоръчва използването на данни за ръста и пазарния потенциал вместо безкритичната оценка на миналогодишните данни. Въпросите, които възникват тук, са наистина много. Първо, как управленският счетоводител разбира за заблудите, които възникват в съзнанието на вземащия решение? Второ, как управленският счетоводител разбира за заблудите, които са част от собствените му когнитивни процеси? Трето, как се правят преценките относно подходящите корекции, които отстраняват заблудите? Създава се впечатление, че се разчита на индивидуалния гений на управленския счетоводител – на неговата безгранична рационалност, която следва да може да открива дефектите както в неговото собствено мислене, така и в моделите на мислене на неговите колеги. За съжаление съвременната психология показва, че тази теза е неправдоподобна (Lovallo & Sibony, 2010, p. 3; Kahneman, Lovallo & Sibony, 2011, p. 52).

Третият основен недостатък на Глобалните принципи е, че *подценяват влиянието на несигурността в социално-икономическата среда*. То е определящо що се касае за анализа на ефекта на вземаните решения върху стойността на организацията.

Принципът за моделиране на стойността не е новост за управленското счетоводство. Още в първата публикация, в която се говори за принципи на производственото счетоводство, се обосновава, че принципите на определяне на производствените разходи в индустриалните предприятия са икономически принципи (Dickinson, 1911), т.е. принципи, свързани със стойността на организацията. Това, което прави принципа проблематичен, са причинно-следствените връзки между ресурсите и резултатите, които са в основата на моделирането. Работната група на AICPA и CIMA (2017 [2014], р. 11) признава наличието на несигурност в бизнес средата, и съответно необходимостта от симулационни анализи, както и необходимостта анализът да „интегрира поведенчески въпроси като знания за причините за разходите, рисковете и стойността“, но в същото време не отчита наличието на различни по характер причинно-следствени връзки (силни и слаби). С това ефектът на случайността върху крайните резултати остава като цяло недооценен. Направеният по-горе критичен анализ на принципа на причинността от Концептуалната рамка на IMA (2013) е напълно приложим и тук, в неговите два аспекта – общофилософски и приложен.

И тук отново трябва да подчертая, че аз не твърдя, че причинността не съществува, нито, че случайността е в основата на създаването на стойност в организацията. Всъщност, като заключение на тази част от изложението ще използвам модифицирана версия на две погрешни твърдения, предложени от Thaler (2016 [2015], р. 163):

1. Причинно-следствените зависимости са безполезни при анализа на стойността.
2. Всички явления в социално-икономическата среда са предвидими.

Ако се обединим около погрешността на тези две твърдения, тогава е време да признаем ролята на фундаменталната несигурност в средата върху създаването на стойност в организацията, т.е. върху нейния успех.

Възможности за усъвършенстване на принципите на управленското счетоводство

Критичният анализ на двата най-скорошни опита за формулиране на принципи на управленското счетоводство показва, че те могат да бъдат определени най-общо като успешни. Същевременно тези принципи страдат от едни и същи недостатъци. Те се дължат на теоретичния фундамент, въз основа на които са разработени моделите (IMA, 2013), или на използвания индуктивен подход (CIMA, 2017 [2014]). Продължава безкритичното приемане на стария императив, че управленско-счетоводните практики и генерираната счетоводна информация по дефиниция създават по-висока стойност

в организацията. Недостатъчно осъзната като че ли остава опосредстващата роля на човешкия фактор. А тя е наистина фундаментална.

Доразработването на съществуващите принципи на управленското счетоводство в сферата на поведенческите науки има потенциала да преодолее идентифицираните в настоящата студия недостатъци. Например съвременни изследвания в психологията и в частност в поведенческия икономикс разкриват, че възприятията, когнитивните и мотивационните процеси на хората (в т.ч. потребителите на управленско-счетоводна информация) не са напълно рационални по ред причини: знанието и когнитивните способности на хората са ограничени; тяхната мотивация, освен с икономически фактори, е свързана и с психологически и социални нужди и подбуди, и т.н. Резултатите от тези изследвания могат да бъдат използвани за формулирането на общи поведенчески принципи на управленското счетоводство, които да служат като ръководно начало за професионални преценки при избора на една или друга управленско-счетоводна практика или модел. Именно приложението на тези практики и модели, съобразени с въздействието на счетоводната информация върху когнитивните и мисловни процеси на мениджърите и служителите, има потенциала да допринесе за генерирането на по-висока стойност в организацията.

Заклучение

Идентифицираните недостатъци на Концептуалната рамка за управленско калкулиране (ИМА, 2013) и на Глобалните принципи на управленското счетоводство (СИМА, 2017 [2014]) са поразително сходни. Те най-общо се свеждат до: а) игнориране на когнитивните възприятия и реалното поведение на потребителите на счетоводна информация; б) допускане на неограничена рационалност на управленските счетоводители и в) недооценяване на съществуващата несигурност в социално-икономическата среда. Без да отричат съществуването на поведенческите аспекти, двата набора от счетоводни принципи подценяват тяхното значение. Разбира се, възможно е да продължим да поддържаме тезата, че поведенческите проблеми не са толкова важни, че е по-добре изследователите да насочат усилията си единствено към усъвършенстване на съществуващите счетоводни модели и практики и да работят за тяхното по-плътено приближаване до нуждите на практиката. Обаче допускането, че връзката между управленско-счетоводната информация и стойността на организацията е едномерна и пряка, не я прави такава. Създаването на стойност в организацията е функция от използването на управленско-счетоводната информация, а то от своя страна зависи в най-голяма степен от въздействието на информацията върху възприятията, както и върху когнитивните и мотивационните процеси на мениджърите и

служителите в организацията, а оттам и върху техните решения и действия. Иначе казано, създаването на стойност в организацията е поведенчески проблем, а поведенческите проблеми изискват поведенчески решения. Такова поведенческо решение е свързано с възможността за усъвършенстване на съществуващите принципи на управленското счетоводство в полето на поведенческите науки. То има потенциала да преодолее идентифицираните недостатъци и да допринесе за изграждане на по-ефективна управленско-счетоводна функция в съвременните организации.

Използвана литература

- Канеман, Д. (2012 [2011]). Мисленето, „Изток-Запад“, София. (Kaneman, D., 2012 [2011], Misleneto, „Iztok-Zapad“, Sofia).
- Кулов, В. (2014). Лекции по философия, Второ допълнено и преработено издание, ИК – УНСС, София. (Kulov, V., 2014, Lektsii po filosofia, Vtoro dopalнено i preraboteno izdanie, IK – UNSS, Sofia).
- Пергелов, К. (2002 [1972]). Счетоводната отчетност – обективно необходим компонент на икономическата информационна система, Юбилеен сборник, посветен на проф. Коста Пергелов по случай навършване на 80 годишна възраст и 55 години непрекъсната преподавателска дейност, ЕТ „Максла“, София, с. 41-58. (Pergelov, K., 2002 [1972], Schetovodnata otchetnost – obektivno neobhodim komponent na ikonomicheskata informatsionna sistema, Yubileen sbornik, posveten na prof. Kosta Pergelov po sluchay navarshvane na 80 godishna vazrast i 55 godini neprekasnata prepodavatelska deynost, ET „Maksla“, Sofia, s. 41-58).
- Пергелов, К. (2002 [1999]). Още за същността и значението на теоретичното счетоводно знание, Юбилеен сборник, посветен на проф. Коста Пергелов по случай навършване на 80 годишна възраст и 55 години непрекъсната преподавателска дейност, ЕТ „Максла“, София, с. 91-103. (Pergelov, K., 2002 [1999], Oshte za sashtnostta i znachenieto na teoretichното schetovodno znanie, Yubileen sbornik, posveten na prof. Kosta Pergelov po sluchay navarshvane na 80 godishna vazrast i 55 godini neprekasnata prepodavatelska deynost, ET „Maksla“, Sofia, s. 91-103).
- American Accounting Association (AAA). Committee on Management Accounting. (1959). Report of Committee on Management Accounting, The Accounting Review, Vol. 34, No. 2 (Apr.), pp. 207-214.
- American Accounting Association (AAA). Management Accounting Committee. (1962). Report of The Management Accounting Committee, The Accounting Review, Vol. 37, No. 3 (Jul.), pp. 523-537.

- American Institute of Certified Public Accountants (AICPA). (1973). Study Group on the Objectives of Financial Statements, Objectives of Financial Statements (Oct.).
- Bagranoff, N., Houghton, K. & Hronsky, J. (1994). The Structure of Meaning in Accounting: A Cross-Cultural Experiment, Behavioral Research in Accounting, 6 Supplement, pp. 35-57.
- Beckett, J. A. (1951). A Study of the Principles of Allocating Costs, The Accounting Review, Vol. 26, No. 3, pp. 327-333.
- Bedford, N. M. (1967). The Nature of Future Accounting Theory, The Accounting Review. Vol. 42, No. 1 (Jan.), pp. 82-85.
- Bedford, N. M. & Baladouni, V. (1962). A Communication Theory Approach to Accountancy, The Accounting Review, Vol. 37, No. 4 (Oct.), pp. 650-659.
- Benninger, L. J. (1954). Development of Cost Accounting Concepts and Principles: Role of the Committee on Cost Accounting Concepts and Standards, The Accounting Review, Vol. 29, No. 1 (Jan.), pp. 27-37.
- Brown, J.L., Evans, J.H., & Moser, D.V. (2009). Agency Theory and Participative Budgeting Experiments, Journal of Management Accounting Research, Vol. 21, No. 1, pp. 317-345.
- Burchell, S., Clubb, C., Hopwood, A., Hughes, J. & Nahapiet, J. (1980). The Role of Accounting in Organizations and Society, Accounting, Organizations and Society, Vol. 5(1), pp. 5-27.
- Chartered Institute of Management Accountants (CIMA). (2014). Global Management Accounting Principles©, Driving better business through improved performance, (Consultation Draft, February), London: CIMA.
- Chartered Institute of Management Accountants (CIMA). (2017 [2014]). Global Management Accounting Principles©. Effective management accounting: Improving decisions and building successful organisations, London: CIMA, available at: <https://www.cgma.org> (accessed March 2023)
- Chen, R. S. (1975). Social and Financial Stewardship, The Accounting Review, Vol. 50, No. 3 (Jul.), pp. 533-543.
- Clark, J. M. (1923). Studies in the Economics of Overhead Costs, Chicago: University of Chicago Press.
- Coleman, R.W. (1949). The Role of Accounting in Management, The Accounting Review, Vol. 24, No. 2 (Apr.), pp. 179-183.
- Demski, J. (1973). The General Impossibility of Normative Accounting Standards, The Accounting Review, Vol. 48, No. 4 (Oct.), pp. 718-723.
- Dickinson, A. L. (1911). The Economic Aspect of Cost Accounts and Its Application to the Accounting of Industrial Companies, The American Economic Review, Vol. 1, No. 2, Papers and Discussions of the Twenty-third Annual Meeting (Apr.), pp. 110-123.

- Imke, F. J. (1966). Relationships in Accounting Theory, *The Accounting Review*, Vol. 41, No. 2, pp. 318-322.
- Institute of Management Accountants (IMA). (2013). Conceptual Framework for Managerial Costing. Report of the IMA Managerial Costing Conceptual Framework Task Force, Montvale, NJ: IMA.
- Institute of Management Accountants (IMA). (2014). The Conceptual Framework for Managerial Costing. Statement on Management Accounting, available at: <https://www.imanet.org/research-publications/statements-on-management-accounting/conceptual-framework-for-managerial-costing> (accessed March 2023)
- International Accounting Standards Board (IASB). (2010) (as amended). Conceptual Framework for Financial Reporting, available at: <https://www.ifrs.org/> (accessed March 2023)
- Kahneman, D., Lovallo, D. & Sibony, O. (2011). Before You Make that Big Decision... *Harvard Business Review*, June, pp. 51-60.
- Kircher, P. (1961). Theory and Research in Management Accounting, *The Accounting Review*, Vol. 36, No. 1 (Jan.), pp. 43-49.
- Lavoie, D. (1987). The accounting of interpretations and the interpretation of accounts: the communicative function of “the language of business”, *Accounting, Organizations and Society*, 12, pp. 579-604.
- Lovallo, D., & Sibony, O. (2010). The case for behavioral strategy, *McKinsey Quarterly*, March, pp. 1-14.
- Luft, J. & Shields, M. D. (2009). Psychology Models of Management Accounting, *Foundation and Trends in Accounting*, Vol. 4, No. 3-4, pp. 199-345.
- Nietzsche, F. (2002 [1886]). *Beyond Good and Evil*. Cambridge Texts in the History of Philosophy, R.-P. Horstmann & J. Norman (Eds), J. Norman (Transl.), Cambridge: Cambridge University Press.
- Popper, K. (2002 [1934]). *The Logic of Scientific Discovery*, London and NY: Routledge.
- Railroad Accounting Principles Board (RAPB). (1987). *Railroad Accounting Principles: Final Report.*, Vol. 1 – Summary of Report (Sept. 1), Washington, DC, RAPB.
- Russell, B. (1912). On the Notion of Cause. *Proceedings of the Aristotelian Society*, New Series, 13 (1912 – 1913), pp. 1-26.
- Scott, D. (1931). Unity in Accounting Theory, *The Accounting Review*, Vol. 6, No. 2 (Jun.), pp. 106-112.
- Scott, D. (1941). The Basis for Accounting Principles, *The Accounting Review*, Vol. 16, No. 4 (Dec.), pp. 341-349.
- Shillinglaw, G. (1979). Cost Accounting Principles for External Reporting: A Conceptual Framework, in Zeff, S.A., Demski, J. & Dopuch, N. (eds.), *Essays*

- in Honor of William A. Paton: Pioneer Accounting Theorist Ann, Arbor, MI: University of Michigan, pp. 157-183.
- Shulman, L. S. (2005). The Signature Pedagogies of the Professions of Law, Medicine, Engineering, and the Clergy: Potential Lessons for the Education of Teachers, Presentation at the Math Science Partnerships (MSP) Workshop: Teacher Education for Effective Teaching and Learning hosted by the National Research Council's Center for Education, February 6-8, Irvine, CA.
- Sterling, R.R. (1970). On Theory Construction and Verification, The Accounting Review, Vol. 45, No. 7 (Jul.), pp. 444-457.
- Taggart, H. F. (1953). Sacred Cows in Accounting, The Accounting Review, Vol. 28, No. 3 (Jul.), pp. 313-319.
- Thaler, R. H. (2016 [2015]). Misbehaving: The Making of Behavioural Economics, UK: Penguin Random House.
- Wheeler, J. T. (1970). Accounting Theory and Research in Perspective, The Accounting Review, Vol. 45, No. 1 (Jan.), pp. 1-10.

PRINCIPLES OF MANAGEMENT ACCOUNTING: A CRITIQUE

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

This paper gives a critical evaluation of the five main sets of management accounting principles formulated in the accounting literature over the last eighty years. The aim is to problematize management accounting principles as a crucial research area that requires reconsideration and integration of contemporary achievements in science. The main weaknesses of the existing management accounting principles have been identified. These weaknesses are due to the theoretical foundations used or the inductive approach applied. They lead to the uncritical acceptance of the old imperative that, by definition, there is a direct relationship between management accounting information and the organizational value created. The moderating role of the human aspects remains somehow widely underestimated. These aspects make the creation of organizational value a behavioral problem that requires behavioral solutions. A possible behavioral solution is to further

develop management accounting principles in the field of behavioral sciences and to work on the development of behavioral principles of management accounting. This general idea concludes the contribution of the paper to the existing accounting literature.

Keywords: management accounting, behavioral accounting research (BAR), accounting principles, cognitive biases, uncertainty

JEL: M41, D91