

ТЕОРИИ, НАПРАВЛЕНИЯ, ПОДХОДИ, МЕТОДИ И ИНСТРУМЕНТИ НА НАУЧНО ИЗСЛЕДВАНЕ В УПРАВЛЕНСКОТО СЧЕТОВОДСТВО

Управленското счетоводство няма собствена теория. То ползва множество теории от други дисциплини като своя методологическа теория. Това са най-често икономически, социологически, психологически и други комплексни теории. По отношение на философската основа на научните изследвания-онтология и епистемология, съществува двойственост като в повечето социални науки: ползват се както подходите на материализма/позитивизма/емпиризма, така и тези на идеализма/конструктивизма/нормативизма. Представени са методите, ползвани при управленско-счетоводните изследвания. Акцент е поставен върху тези, прилагани преимуществено при позитивния/емпиричен подход, като преобладаващ при научните изследвания по света. За разлика от развитите държави, дискусия по повдигнатите въпроси в България не съществува. Почти не се ползва позитивния подход при проучвания в областта на управленското счетоводство у нас, рядко се оповестява метод, теория, база данни. Тук за първи път е направен опит за систематизиране на повдигнатите теоретични и методологически въпроси.
JEL: 41

Увод

Управленското счетоводство в България все още търси своята идентичност. То в значителна степен е засенчено в професионалните среди от подчертаното внимание, което се отдава на финансовото счетоводство, одиторски и данъчни проблеми. Това безспорно са важни области за научна дискусия, проучвания и публикации, но подценяването на управленското счетоводство се отразява върху общото ниво на развитие на финансово-счетоводната теория и практика. В развитите държави е установено, че над 80% от всички специалисти във финансово-счетоводната област се занимават с въпроси в обсега на управленското счетоводство, без значение как се наричат и независимо, че те не осъзнават това (Reckers, 2006; Observatoire de l'Evolution des Metiers de l'Assurance, 2008). Смятаме, че подобно е положението и в България, макар, че подобни изследвания досега у нас не са извършвани. С

¹ Анита Атанасова е доц. д-р в Икономически университет – Варна, катедра „Счетоводна отчетност“, e-mail: aatanasova@ue-varna.bg.

финансово счетоводство са ангажирани специалистите, които пряко подготвят и изготвят публичните финансови отчети. Останалите финансово-счетоводни специалисти практикуват управленско счетоводство, независимо от длъжността и наименованието на позицията им в конкретното предприятие.

Съществуват огромен брой неизяснени въпроси, свързани с управленското счетоводство относно целта, предмета, методите, принципите и дори конкретните обекти, с които то трябва да се занимава. Няма яснота и по отношение на теоретичната основа, върху която да стъпят така нужните за България изследвания в тази област.

Предмет на разработката е спецификата на научните изследвания в областта на управленското счетоводство. **Целта** е да се представят теоретичните основи, подходите, методите, проблемите и тенденциите в областта на научните изследвания по управленско счетоводство.

Задачите за постигане на целта са:

- Да се представят водещите групи теории, ползвани при управленско-счетоводни изследвания;
- Да се очертаят философските основи, определящи главните направления при изучаването на управленско-счетоводните проблеми;
- Да се обобщят методите на научно изследване, приложими при управленско счетоводни изследвания;
- Да се направи кратък обзор на приложния инструментариум, ползван от управленското счетоводство.

Изследването е извършено въз основа на литературен обзор (архивно проучване), ползвайки конструктивизма като епистимологична основа, теоретичен и дедуктивен подход, логически анализ и синтез, сравнителен метод, експертно мнение. Като теоретична основа на разработката може да се приеме изследване на науката (science studies).

1. Теории, ползвани при управленско-счетоводните изследвания

Освен особеностите на изучавания обект и средата, при управленско-счетоводните изследвания трябва да се вземе под внимание и рамката на научното изследване избрана от субекта на научния труд – изследователя. Роля на такава рамка играе теорията. Теориите, които са смятани за приложими в изследователската общност по управленско счетоводство в света до голяма степен са внесени от други социални науки. По тази причина те не са уникални за конкретната дисциплина. Теориите, които управленското счетоводство е създало досега не отговарят на изискванията за теория (Malmi & Granlund, 2009). Такива са например ABC (Activity based costing), BSC (Балансирана карта за оценка), Стойностно базирано управление (Value based management). Двете групи теории (привнесени отвън в управленското счетоводство и

вътрешно създадени, но недостатъчно аргументирани), до голяма степен не успяват да предоставят валидна подкрепа за практикуващите специалисти. Според повечето изследователи целта на управленско-счетоводната теория е да обясни причините, ефектите и начина на прилагане на дадени управленско-счетоводни инструменти, за постигане на определени цели (Luft & Shields, 2002; Luft & Shields, 2003; Hopwood, 2003). Други автори смятат, че целта на теорията е да може да се създаде по-добро управленско счетоводство така, че то да има и прогностични функции в допълнение към горните характеристики (Ittner & Larcker, 2001; Ittner & Larcker, 2002; Lukka, 2002; Lukka, & Mouritsen, 2002; Chenhall, 2003; Baxter & Chua, 2003).

Една пълна теория в социалните науки трябва да притежава четири групи елементи (Whetten, 1989):

1. Фактори, обекти, променливи, концепции, които участват в теорията с цел обяснение на дадено явление; този елемент отговаря на въпроса „кой/що“;
2. Връзки, влияния, въздействия, зависимости между тези фактори, променливи, концепции; този елемент отговаря на въпроса „какво прави: на кого и как въздействия, от кого и как е повлиян“;

Двата елемента формират предмета на теорията (или нейния домейн). На тази база се формират т. нар. **предметни теории (наричани също обектови теории или домейн теории), концентрирани върху обектите и връзките между тях**, върху предметното поле на една наука. Обикновено това са частно научните теории (Lukka & Vinnari, 2014).

3. Обяснение на избора на фактори и връзките между тях; този елемент отговаря на въпроса „защо“;
4. Представяне на контекста, на условията, които поставят ограничения на предполагаемите обяснения чрез предложената теория; този елемент отговаря на въпроса „кой, къде, кога, на кого“.

Тези два елемента формират **методологическата част на теорията**. Когато те са акцент в определени теории се смятат за методологически теории, предоставящи **контекста и обяснението на явленията, тяхната логика**. При управленско-счетоводните изследвания методологическите (мета) теории обикновено се заимстват от други науки. Това което е методологическа теория в една област може да е домейн теория в друга област. Засега управленското счетоводство има известни успехи в своята предметна теория, но няма своя собствена методологическа теория.

В международните проучвания по въпросите на управленско счетоводство има **относителен консенсус по повод възможните групи теории, приложими днес** – като основа за научно изследване, а конкретните им проявления са неизброими. Те са главно методологически теории, заимствани от други науки. Това са следните

групи теории (Hesford et al., 2007; Lindquist & Smith, 2009; Narris & Durden, 2012; Trapp et al., 2014)²:

- **Икономически теории:** Приема се, че всички явления в управленското счетоводство са обективно обусловени и рационално обясними, защото всички субекти в процеса се стремят да правят рационален избор, най-често за максимизиране на печалбата, на полезността и то на база на пазарните принципи на икономиката, т.е. това е основно неокласическа икономическа концепция. В общия случай се приема, че има стремеж за постигане на поставените цели с минимум ресурси, а отгук следва, че е наличен стремеж за ефективност и ефикасност. Ползват се: Теория на търсенето и предлагането (Supply and demand theory); Маржинална теория (Marginal theory); Теория за рационалния избор (Rational choice theory); Теория за ценността, полезността (Value theory); Производствена теория (Production theory); Теория на предприятието (Theory of the firm); Контролна теория за организацията (Control theory of organization); Теория за транзакционните разходи (Transaction cost theory); Агентска теория (Agency theory); теориите, свързани с Индустриална организация (Industrial organization), Бизнес икономика (Business economics), Управленска икономика (Managerial economics), Информационна икономика (Information economics), Финансова икономика (Financial economics), Финансово управление (Managerial finance), Политическа икономия (Political economy), Разходна структура на компанията (Firm cost structure), Несигурност (Uncertainty), Трансферно ценообразуване (Transfer Pricing), Остатъчен доход (Residual Income). Всички изброени са примери за прилагане на икономически и/или финансови³ теории в управленското счетоводство.⁴ Изборът на икономически теории като основа за научни изследвания е преобладаваща тенденция в наши дни в САЩ и немско говорещите държави, но приложението им намалява (Wagenhofer, 2006; Lindquist & Smith, 2009). Този икономически подход е бил преобладаващ за научните изследвания по управленско счетоводство в световен план до 70-те г. на XX век. След това все повече изследователи започват да забелязват критично, че рационалният икономически избор е компрометиран като единствена теоретична основа за обяснение на феномените в бизнес света (Bromwich, 2007). Натрупват се доказателства чрез практически изследвания за липса на икономическа аргументация при избор на управленско счетоводни инструменти в отделните компании. Това води до усилено търсене на други теории. Така се достига до социологическите, психологическите и комплексните теории, ползвани в управленското счетоводство.
- **Социологически теории.** В наше време тези теории са преобладаващи като приложение в научните изследвания по управленско счетоводство в развитите държави в Европа и са почти на същото ниво на употреба като икономическите теории в САЩ (Lindquist & Smith, 2009; Scapens & Bromwich, 2010; Chenhall &

² Посочените автори са групирани теориите или са ползвали тази групировка, но никой не е представил подробно изброяване.

³ Смята се, че финансовите теории са подвид икономически теории.

⁴ Изброяването не е изчерпателно за нито една група, тъй като разновидностите са много.

Smith, 2011). Основно се ползват: Теория за социалния конструктивизъм (Social constructionism theory), Теория за социалния функционализъм (Structural functionalism theory), Теория за символичния интеракционизъм (Symbolic interactionism theory), Теория за актьорските мрежи (Actor network theory), Интерпретивна теория (Interpretive theory), Институционална теория (Institutional theory), Теория за влияние на факторите на средата (Contingency theory), Теория за зависимост от ресурсите (Resource dependence theory), Културна теория (Culture theory); теориите, свързани със Социология на културата (Culture sociology) и Институционална социология (Institutional sociology), Критична теория (Critical theory), Организационни теории (Organizational theories), Теории за организационната структура и реструктурирането (Organizational structure and restructure theories), Теория за дискурса на Foucault (Foucault Discourse theory), Политически модели на организациите (Political models of organizations), Политически перспективи (Political perspectives), Социология на професиите (Sociology of professions) (Covalesski et al., 1996);

- **Психологически теории.** Макар, че те не са преобладаващи в изследванията по управленско счетоводство, се появяват като база за изследване от самото начало на научните управленско-счетоводни проучвания и заемат относително постоянно място досега. Примери за такива теории са: Ролева теория (Role theory), Теория за вероятностния функционализъм (Probabilistic Functionalism theory), Теория за човешките отношения (Human relations theory), Теория за груповата динамика (Group dynamics theory), Когнитивна психологическа теория (Cognitive psychology theory), Теория за психологическата мотивация (Motivation psychology theory), Теория за очакванията (Expectancy theory), Социално когнитивна теория (Social cognitive theory), Поведенчески теории (Behavior theories), Теории, свързани с пола (Gender theories), Теория за социалната идентичност (Social identity theory), Теория за целеполагането (Goal setting theory), Когнитивно дисонансна теория (Cognitive Dissonance Theory), Теория за организационната справедливост (Organizational Justice Theory), Атрибутивна теория (Attribution Theory), Социално психологическа теория (Social psychology theory), Теория за напасване на човек и среда (Person-Environment Fit Theory), Социално сравнителна теория (Social Comparison Theory), Теория за социалната идентичност (Social identity theory), Теория за поведенчески решения (Behavioral Decision Theory), Теория за вероятностните отсъждания (Probabilistic Judgment theory), Евристичност и пристрастност (Heuristics and Biases), Отсъждане и провеждане решенията на практика (Judgment and Decision Performance), Рамкова теория (Framing theory), Поведенчески детерминирани финанси (Behavioral finance), Теория за перспективата (Prospect theory), Ментални модели (Mental Models). Всички психологически теории се свеждат до мотивационни и информационни ефекти в областта на управленското счетоводство (Birnberg et al., 2006);

- **Други.**⁵ В тази група се включват теории, които не могат да се отнесат към предишните три обособени групи. Самото наименование подсказва, че това е много разнородна група и в нея могат да се срещнат всякакви по характер теории. Освен това, тя е потенциално най- динамична. Възможно е да се включват все нови и нови теории, стига да носят теоретична полезност при управленско счетоводните изследвания. Примери за такива теории са: Управленски теории (Management theories), Теории за лидерството (Leadership theories), Теории за корпоративното ръководство (Corporate governance theories), Теория за целта и пътя (Path-goal theory), Стратегически теории (Strategic theories), теории свързани с Продуктов и организационен мениджмънт (Production and Organizational Management), Мениджмънт на операциите (Management of Operations; Operational management), Теория на игрите (Game theory), Етнография (Ethnography), Исторически теории (History theories), Изследване на науката (Science studies), Културологични изследвания (Culture studies⁶) и други.

Огромният кръг теории, ползвани при управленско- счетоводни изследвания е шокиращ на пръв поглед. Това богатство на посоки сочи процес на търсене на подходяща теория или кръг от приложими теории в комплекс. Но голямото разнообразие на теории в тези изследвания и отсъствието на единна утвърдена специална теория подсказва неяснота, несигурност, липса на обща база, и отгук трудна сравнимост на различните изследвания. Макар че методологичните и теоретични въпроси през последното десетилетие активно се обсъждат в престижните чужди издания, няма признаци за консенсус и консолидиране около обща позиция. Относителна надеждност предоставя ползваната оповестена философска база за управленско- счетоводните изследвания.

2. Философски основи при избора на методология в управленско-счетоводните изследвания: направления и подходи

Онтологията е философия на изучаване на съществуващото, на обективната реалност – описва **какво** познаваме такова каквото е, а **епистемологията** е философия на науката, на знанието – описва **как** познаваме действителността (Fertier, 1854). Епистемологията е свързана с избор на изследователски методи, а те са повлияни от субективния избор на изследователя, но и от различни фактори на средата и изучавания обект. Онтологията и епистемологията взаимно се обуславят и влияят, но водеща е онтологията, защото се основава на реалната действителност,

⁵ Тъй като в тази група има твърде разнородни теории е възможно тяхното последващо групиране и отделяне и/или причисляване на някои от изброените теории в горните три групи, поради комплексния характер на някои от теориите.

⁶ Културологични изследвания (Culture studies) не са хомогенна теория, а включват множество елементи от различни области на науката: социология, антропология, етнография, културология, национална психология, политика, икономика, история, медии и др. Но те са вече утвърдени като основа за множество изследвания, особено при сравнителен подход (компартивистки), в т. ч. и при управленското счетоводство.

която подлежи на изучаване на предмета на изследване (Wickramasinghe, 2011). Епистемологията от своя страна повлиява на избора на методология, която пък оказва влияние върху констатациите и изводите от изследването. При съвременното развитие на социалните науки са се оформили две големи направления в онтологията: **материализъм (реализъм) и идеализъм (номинализъм)** и две големи направления в епистемологията: **позитивизъм и конструктивизъм**. Концепцията на онтологията е добре позната. При материализма се смята, че първична е материалната действителност и всички явления могат да се обяснят с взаимодействия във физическия свят; при идеализма – действителността е психически създадена ментална конструкция, че идеите са първични спрямо материалния свят. По слабо са познати постановките на епистемологията, а именно те имат значение за изграждане на научна основа в дадено изследване.

Конструктивизмът като направление в научното познание се основава на убеждението, че знанията са изградени от научната общност на базата на логични ментални конструкции, които са създадени с цел разясняване на сетивен опит или измервания на естествения свят. Смята се, че хората натрупват знания чрез взаимодействие между практическия опит и техните собствени идеи. За да се изгради подобна конструкция трябва да има определена цел, идеал, ценности, принципи в дадената област. **При финансовото счетоводство проява на конструктивизма е нормативната теория.**⁷ Според нея счетоводството следва да се базира на идеи, оформени като стандарти, закони, директиви. Въз основа на това се достига до заключението, че научното познание в областта на счетоводството е свързано главно с разяснения на тези (нормативно) оформени идеи с цел тяхното най-добро приложение, или с усъвършенстването на вече създадените правила (норми) за да се достигне едно оптимално състояние на еволюирала идея, вълпътена в норма, или със създаване на нови по добри норми (закони, стандарти, директиви, утвърден модел). Този подход при финансовото счетоводство е силен до днес в държавите с континентален тип финансово счетоводство, вкл. и България. При развитите англо-саксонски държави той е бил доминантен във финансовото счетоводство до средата на XX век, след което плавно започва да се измества от позитивизма в научните изследвания, особено засилен след 70-те години.

При управленското счетоводство нормативна теория в тесен смисъл няма, поради факта, че то не е нормативно регламентирано нито със закони, нито със стандарти и директиви. **Но е възможно да се ползват като синоним „нормативна теория“ и „теория базирана на конструктивизма“.** В този широк смисъл е допустимо наличието на нормативна теория в управленското счетоводство. Например, възможно е създаване на нов конкретен метод на управленско счетоводство, който не е извлечен пряко от практиката, но даден изследовател смята, че може да бъде полезен за достигане на дадена управленска цел и споделя тази своя хипотеза. Или изграждане на дадена теория с цел да се постигне по-добро управленско счетоводство, като критерия за това е отново субективната управленска

⁷ Вместо „нормативна теория на счетоводството“ в англо-саксонски източници се ползва дори терминът „негативна теория на счетоводството“ – израз, който съдържа очевиден оценъчен елемент (Christenson, 1983).

цел. Този подход е рядкост при управленското счетоводство, поради неговата същност и силната връзка на управленското счетоводство с практиката на всеки етап на създаване, прилагане и изучаване. Но интересът към този теоретичен подход се засилва, поради прекомерната емпиричност в управленското счетоводство, невъзможността да се обяснят и прогнозираят множество практически феномени с наличните теории и липсата на единна теория в това счетоводство. При него се наблюдава обратно движение спрямо това при финансовото счетоводство по повод интереса към прилагане на даден теоретичен подход на научно познание. Приблизително по същото време, когато финансовото счетоводство започва да проявява интерес към позитивния/емпиричен подход, управленското счетоводство започва да проявява интерес към конструктивния/нормативен подход. Това обобщение не се отнася за България. При нас развитието на управленското счетоводство започва след 1989 г., макар че елементи от него са се развивали от зората на счетоводната отчетност у нас (някои методи на калкулация, бюджетиране, контрол, анализ, маржинална теория след 70-те години на XX век).⁸ Развитието на управленското счетоводство в България се изразява в публикуване на учебници, статии, монографии, които имат по-скоро конструкторски/нормативен характер. Научни разработки в тази област се издават от 90-те години на XX век, като в последното десетилетие процесът се интензифицира.⁹ Развитието на управленското счетоводство в България е противоположно по характер на логиката на развитие, което то има в останалите напреднали държави. Онова, което тези държави се стремят да преодолеят днес в областта на управленското счетоводство – прекалено силния уклон към емпиризм, позитивизъм у нас тепърва трябва да се разшири, поради недостига именно на такива емпирични изследвания. Твърде вероятно е това да е свързано с непълно развитата теория и практика в областта на управленското счетоводство в България и липсата на взаимно стимулиране в интересите и информационните нужди между теория и практика.

Позитивизмът като направление в научното познание се основава на убеждението, че информацията, получена от логически и математически процедури и точна регистрация на сетивен опит е изключителен източник на всички знания и че е налице истинно знание получено само по този начин. Положителното знание се основава на природните и социални явления и техните свойства, като зависимостите са били проверени чрез емпирични способности (Comte, 1855). Проверените данни получени от действителността са известни като емпирични доказателства. Поради тази причина, **макар че се различават, често се ползват като синоними позитивизмът като направление на научно познание и емпиричният подход. Позитивното познание може да ползва и теоретични подходи**, но базирани на някакви предходни реални доказуеми изследвания на действителността. Такъв конкретен метод е изграждане на аналитична теоретична рамка, която може да

⁸ От съвременните утвърдени изследователи, този който работи най-дълги години – от 70-те години на XX век, в сферата на управленското счетоводство, в областта на маржиналната теория и оптимизация на активи и пасиви, е професор Трифон Трифонов.

⁹ Най новите издания на студии и монографии по управленско счетоводство, на утвърдени автори в България за периода 2008 – март 2015 г. са представени в библиографията.

почива на математико- статистически анализ (чрез формализирани симулации или доказване по математически път на дадена логическа конструкция) или на логически анализ на вече събрани доказателства от емпирични данни, без да се извършва първична обработка в момента на тези данни. Позитивизмът смята, че обществото, както и физическият свят, работи в съответствие с общи обективни закони. Този свят е независим от нашите убеждения, идеи, теории и следва да се изучава с научни методи, регистриращи действителността. Интроспективното, интуитивно, абстрактно, общо логическо, умозрително познание, без реално документиран факти се отхвърля, тъй като се смята за метафизика и теология. Индуктивният и емпиричен метод се предпочитат пред дедуктивния и теоретичен (Kholeif, 2011). Ако трябва да обобщим разликата между **конструктивизма** в епистемологията (**с нормативен подход**) и **позитивизма** в епистемологията (**с емпиричен подход**), то тя е, че при **първия- концептуалният модел е създаден преди емпиричното изследване**, без да се базира на такова, следвайки идеята **какво трябва да е състоянието** (философска онтологична основа – идеализъм); а при **втория- концептуалният модел се създава след емпиричното изследване**, следвайки фактите, доказващи **какво е състоянието** (философска онтологична основа-материализъм). Както навсякъде в действителността на научното социално познание и при изучаване на счетоводни и управленски счетоводни проблеми **не е гравитно да се приложи само единия подход**. По-видимо сътрудничество между двата подхода се забелязва при прилагането на методите на научно изследване. **При нормативния подход тези методи включват** експертно мнение, използване на модели, литературен обзор, техники на планиране, дърво на целите, дърво на връзките, морфологически анализ, маршрутна карта, метод Delphi, мозъчна атака, „обратно леене“ (back casting). Сравнително нови методи са "сценарии за успех" и "уъркшопове по желателни сценарии", където участниците се опитват да установят обща визия за желаното бъдеще и да определят начините, по които това може да бъде постигнато (Exploratory versus normative methods (2007) JRC, European commission).

Главното предимство на нормативния поход (конструктивистко направление в науката) е основен недостатък на емпиричния подход (позитивистко направление в науката): оценка на състоянието спрямо оптимална база за сравнение (норма) и възможността/невъзможността да се предоставят идеи, инструкции, правила как да се подобри състоянието, т.е. да се даде перспектива за развитие до достигане на желано състояние, а не само ретроспекция на минал опит или възможни сценарии за развитие без оценка и избор на най-добър такъв. Позитивизмът разчита на статуквото и го възпроизвежда, ако в резултат на научно изследване установи и разпространи модел. Ако се ограничим само до това, ще бъдем лишени от перспективата за бъдещето, възпроизвеждайки стари модели на икономическа действителност. И обратно, **главното предимство на емпиричния поход (позитивистко направление в науката) е основен недостатък на нормативния подход (конструктивистко направление в науката):** възможността/невъзможността да се предоставят факти и доказателства от практиката за обективната реалност на изучавания обект или явление. Позитивизмът разчита на опита и емпиричните доказателства за оформяне на концепции, модели, теории. Но част от логическите конструкции не подлежат на емпирично доказване, особено в

социалните науки: причини за събитията, време, пространство. Освен това, ако се разчита само на нормативния подход е възможно да се откъснем от действителността и научните изследвания да бъдат силно субективно повлияни.

3. Методи ползвани при позитивистко управленско- счетоводно изследване

През последното столетие в пазарните общества при развитието на научното социално познание се е наложил позитивизмът и в сферата на финансовото счетоводство, и в сферата на управленското счетоводство. Първите публикации, аргументиращи необходимостта позитивната теория да се прилага широко при финансовото счетоводство (Watts & Zimmerman, 1978; Watts & Zimmerman, 1986) са били посрещнати особено негативно. Към момента преобладаващите позитивистки/емпирични проучвания във финансовото счетоводство са в две насоки: управление на финансовия резултат и изследвания, базирани на информация от фондовите борси, сравнена чрез някакъв модел с тази от финансовото счетоводство (Kabir, 2005). В резултат на това през последните години финасово-счетоводните емпирични изследвания търпят силни критики за ограничаване на своя предмет и методи. Zimmerman (2001) отправя критики и към управленското счетоводство, но за неговия прекален емпиризъм, в посока дескриптивност, без обвързване с конкретна икономическа или финансова теория. Критиките на автора са противоположни по характер към финансовото и управленско счетоводство, поради разликата в тяхното практическо и научно развитие. Очевидна е нуждата от баланс в научните изследвания. Като реакция на тази критика има бум на публикации по отношение на теорията и методологията на управленското счетоводство през следващите години. В тази дискусия се обосновава нуждата да се ползва не само икономическата теория като основа за управленско-счетоводни изследвания, да има диверсификация на методи, подходи, теории. Дискусията не е приключила, но позитивизмът се смята за трайно установено и преобладаващо направление при счетоводните изследвания в развитите държави, особено в англо-саксонските, които са водещи в областта на управленското счетоводство. Изборът на позитивизма като основа на научното познание по управленско счетоводство е предопределил и избора на методология за изследвания, като съвкупност от логически издържани методи на познание. **Научните методи на изследване, ползвани преобладаващо от позитивизма са:**

- **Експериментални** – провежда се научен експеримент (в т. ч. и в социалните науки, и в счетоводството) и се регистрират резултатите от него. Експериментът е в контролирана среда и може да се повтори няколкократно за потвърждаване на резултатите. Този метод широко се използва в управленско счетоводните изследвания по света, но засега не е прилаган в България. Поради етични и нормативни причини той рядко се ползва във финансовото счетоводство, а в управленското – главно в университетска среда със студенти;
- **Неекспериментални методи, вкл.:**

- **Статистически методи.** Тук се включва събирането и обработката на големи съвкупности от данни или поне достатъчно големи за да подлежат на статистическа обработка, макар че е условно се приема, че обработката е обоснована да бъде статистическа, ако наблюденията са над определен брой¹⁰. В тази категория методи може да се отнесат проучванията чрез въпросници (структурирано интервю или анкета), ако получените отговори са достатъчно голям брой за да могат да бъдат обработени статистически (статистическа обработка на качествена информация); събирането и обработката на големи архивни бази данни като финансови отчети например (статистическа обработка на количествена информация); статистическата обработка на архивни публикувани изследователски материали (статистическа обработка на качествена и количествена информация).
- **Метод на аналитичен модел (аналитична рамка).** При него се изгражда модел или аналитична рамка на базата на математически изчисления, симулации и други формализирани и логически процедури, които почиват на данни и зависимости, извлечени от действителността. Реални данни се ползват в хода на доказване и изграждане на аналитичния модел, но рядко на ниво първична обработка. Може да се приеме, че това е заключителната логическа фаза на едно позитивистко изследване, което започва от емпиричните данни и завършва с изграждането на модел. При нормативните изследвания това най-често е начален момент в изследването.
- **Метод на сравнението.** Изучава се подробно дадено явление, като се сравнява с друго сходно. Възможно е в тази категория да се включат полевите изследвания, при които се обхваща и сравнява повече от един практически случай (но по-малко на брой от тези, които дават възможност за статистическа обработка – в противен случай, данните ще бъдат обработени статистически). Информацията може да се събере чрез анкета, пряко наблюдение/участие от изследвателя или чрез интервю (структурирано, полуструктурирано, неструктурирано); Може да се включи сравняване на даден практически случай с регистрирани в литературни източници предходни емпирични данни; Може да се включи и сравняване на регистрирани в литературата данни. Ситуационен и вариационен анализ с реални данни също може да попадне в тази категория методи, както и литературен обзор, при който имаме анализ, но той е по-скоро логически.
- **Метод на конкретния случай, казуси (case study).** При този метод се изучава задълбочено дадена конкретна ситуация, явление, предприятие, с оглед на поставената цел. Данните се регистрират и описват, след което се анализират. Смята се, че би било по-достоверно, ако времевият период е по-дълъг, за да се изключат случайни явления.

Всички изброени неекспериментални методи на научно познание се ползват и във финансовото, и в управленското счетоводство. Повечето от изброените конкретни

¹⁰ Срещат се различни мнения за необходимия минимален брой наблюдения: 30; 75; 100.

методи и към позитивния, и към нормативния подход могат да се ползват и при алтернативния подход, респ. нормативен или позитивен. Това, което е различно според подхода (позитивен или нормативен) при приложение на конкретни методи е поставената цел, задълбочеността и обхвата на приложение, конкретната база данни, етапа в изследването на който се прилага методът, начинът на задаване на въпроси и събиране на данни, формата и съдържанието на крайните данни, гъвкавостта на изследователския модел. Представените методи на изследване са групирани към позитивисткия или нормативен подход по най-честа употреба. Но те взаимно се допълват и се ползват в повечето случаи и при двата подхода.

Методологията като обособена съвкупност от методи, прилагана при изследване от една наука, е свързана и с логиката на избор на научен метод, и с йерархията на методи (Jakobsen, 2013). **Експериментите** се смятат за най-добрият метод при позитивисткото изследване, поради способността им да определят причинно-следствената връзка. Въпреки това този метод често е трудно да се приложи в областта на социалните науки, вкл. счетоводството, поради практически и етични причини. Той се прилага при изучаване на управленско счетоводни въпроси, но доколкото на нас е известно не е прилаган при изучаване на финансово счетоводни проблеми. **Статистическите методи** са на второ място по значимост при социалните науки, вкл. счетоводството. Те са много подходящи като основа за обобщения. Прилагат се широко при управленско-счетоводните изследвания и при изследванията в сферата на финансовото счетоводство в развитите пазарни икономики, особено тези с англо-саксонски тип счетоводна и правна система, пазарен модел на икономиката и корпоративен модел на предприятия. **Аналитичната рамка** се ползва за създаване на нова теория, хипотеза като обобщаване на данни или като основа за последващо изучаване. **Сравнителните методи**, както и **казусите** се използват основно за тестване на дадени теоретични конструкции.

Тук са представени в сравнителен план теориите, методите и темите на научно изследвания по управленско счетоводство в САЩ, Великобритания, Австралия, немско говорещите държави, Китай, Бразилия, Испания и България.¹¹ Данните за другите държави са от обобщени библиографски изследвания, цитирани при представеното сравнение, а за нашата страна са на база публикуваните на български език студии и монографии за периода 2008 – март 2015 г. България се различава от посочените държави в областта на управленско-счетоводните изследвания. В българските изследвания трудно се открива позоваване на някаква теория. Без позоваване при изследванията на база разходи обем – печалба (CVP), или на разходи и калкулации се предполага приложение на икономическа теория, но този факт не е оповестен в разгледаните публикации.¹² Среца се позоваване на социологическата теория (в частност, отчитане влиянието на вътрешната и външна среда – contingency theory). Емпиричните методи малко се ползват – прилага се главно изследване на конкретен случай и по рядко – проучване чрез въпросник. Разчита се повече на

¹¹ Приложение 2.

¹² Изключение са множеството публикации на проф. Трифон Трифонов, в които ползваната икономическа теория е оповестена в явен вид и подробно обоснована.

модели, концептуални рамки, методика при разгръщане на научните изследвания по управленско счетоводство. Прилага се сравнителен способ, научен логически анализ и синтез, исторически способ, преглед на литература; преобладава използването на нормативния (теоретичен) и дедуктивен подход. Разработваните теми са характерни за начален етап от развитието на управленското счетоводство. Темите за контрола, които са най-разработваните в научните изследвания по света, почти не присъстват при управленско-счетоводните изследвания в България. В световен план вече се установява, че има спад на интереса към изследвания по контролни теми, макар, че са преобладаващ дял почти във всички национални школи. Вниманието на изследователите се пренасочва към авангардни теми, групирани в комплексната група „други“. Но националното ни научно развитие едва ли може да си позволи да прескочи напълно тази „контролна“ фаза в управленско-счетоводните разработки. Това е етап и в научното развитие по управленско счетоводство, и в практиката, който все още на национално ниво не е извървян.

Не съществува единен „най-добър“ набор от методи, приложими при научните изследвания по управленско счетоводство. Конкретният избор на методи зависи от много фактори: целта на изследването, факторите на средата, наличието на бази данни, обекта и предмета на изследването, авторови предпочитания. Интелектуалното любопитство и научна почтеност насърчават апробирането на резултатите, прилагането и на алтернативни методи, извън контекста на основния изследователски поток. Придържането към утвърдени или модерни методи в дадена област може да осигури научен комфорт, но рядко научен прогрес.

4. Инструментарии, ползван в практиката от управленското счетоводство

Всички подходи и методи на научни изследвания в управленското счетоводство са насочени под една или друга форма, пряко или косвено към неговия инструментарии, ползван на практика. Това е съвкупността от конкретните практически приложими методи, техники, способности. Много често те се наричат инструменти на управленското счетоводство, за да се разграничат по очевиден начин от методите на научно изследване. Аналогично на широкото разнообразие по отношение подходите и методите в научните изследвания по управленско счетоводство, се наблюдава огромен кръг от инструменти и при практическото му прилагане.

Най-престижната професионална организация в тази област в света към момента CIMA (Chartered Institute of Management Accountants)¹³ прави периодични проучвания за ползването на различни управленско-счетоводни инструменти. Организацията обобщава представените най-широко инструменти в учебниците по управленско счетоводство и в научните публикации за да съпостави дали на практика те се познават и прилагат. Изводите, особено по отношение на малките и средните предприятия (99.8% от всички предприятия в Европа), не са особено обнадеждаващи. Акцент е контролната насоченост на ползване на управленско-счетоводни инструменти, а не вземането на управленски решения; собствениците-мениджъри са склонни да извършват управленско-счетоводни функции, но това е твърде скъпо за предприятията, ако се имат предвид алтернативните разходи; много често решения се вземат без проучване на никаква икономическа информация; върху прилагането на управленско-счетоводни инструменти оказва влияние размерът на компанията, вида дейност, средата, икономическата подготовка на мениджърите, кризисни или напрегнати икономически обстоятелства, изискванията на външните (а не само на вътрешните) потребители на информация. В изследването по отношение на малките и средните предприятия са взети под внимание следните управленско-счетоводни инструменти (CIMA (2010)): различни методи на калкулиране; бюджети за планиране и контрол; вариационен анализ на нормативна себестойност; анализ на база разходи – обем – печалба, в това число и анализ на критична точка; отчетност на база центрове на отговорност; техники за оценка на дългосрочни инвестиции (нетна настояща стойност, вътрешна норма на възвръщаемост, рентабилност на инвестицията, срок на откупуване на инвестицията); показатели, свързани с работния капитал (среден период на събиране на вземанията, среден период на изплащане на задълженията, средно дневна наличност на парични средства, обръщаемост на материалните запаси); инструменти за вземане на краткосрочни решения (съответстващи разходи, инструменти за анализ при риск и несигурност); инструменти на стратегическото управленско счетоводство (калкулация по веригата на стойността, управление на стойността по веригата на доставки, счетоводство на база сравнения с конкурентите, анализ на рентабилността на клиенти, бенчмаркинг, балансирана карта за оценка, калкулиране на база жизнен цикъл на изделието, калкулиране на целева себестойност, калкулиране на установяване на качеството, калкулиране на база производствен цикъл, калкулиране след завършване на процеса).

¹³ Основание за подобно твърдение ни дава фактът, че организацията има най-широко разпространение по света – филиали и/или обучавани в 179 държави; фактът, че CIMA (Chartered Institute of Management Accountants) заедно с AICPA (American Institute of Certified Public Accountants) са създали през 2012 г. световна сертифицираща програма за управленски счетоводители CGMA (Certified Global Management Accountant); фактът, че изследванията за приложение на управленско-счетоводни инструменти на организацията е с най-голям брой посочени инструменти от всички публикувани досега проучвания.

Същата организация (CIMA (2009) при изследване на всички предприятия- малки, средни и големи по целия свят, е **групира**ла **управленско-счетоводните инструменти** както следва¹⁴:

- **Оперативно управленско-счетоводни инструменти:** инструменти, свързани с **калкулирането** (вариационен анализ на елементите на себестойността; разпределение на непреки непроизводствени разходи; нормативна себестойност; пълна производствена себестойност; калкулиране по процеси, калкулиране по поръчки; себестойност на база променливи разходи; ABC метод за калкулиране; ABC метод за калкулиране на база време; интегрирано водене на разходите за целите на финансовото и управленско счетоводство; целева себестойност; себестойност на база жизнен цикъл; изчисляване на себестойност на качеството; Keizen подход към себестойността; себестойност на база производствен цикъл; себестойност след края на процеса); **инструменти, свързани с ценови решения** (ценообразуване на база себестойност; ценообразуване на база пазарна цена; сегментно ценообразуване; ценообразуване „обиране на каймака“; проникващо ценообразуване; трансферно ценообразуване); **инструменти, свързани с бюджетирането** (допълващи (нарастващи) бюджети; бюджети на нулева база, постоянно възобновяващи се бюджети; гъвкави бюджети; отвъд бюджетирането; бюджетиране, основано на приоритети; ABC бюджетиране; прогнозиране на паричните потоци; прогнозиране на показателите за финансовата година); **инструменти, свързани с анализ на рентабилността** (печалба от продукт (услуга); печалба от клиент; печалба от регион; икономическа добавена стойност от клиент; анализ на база разходи – обем – печалба (критична точка); съответстващи разходи за вземане на решения); **инструменти, свързани с инвестиционни решения** (одити след завършване на проекта; реални опции; САМР- бета анализ; анализ на чувствителността; нефинансови измерители; нетна настояща стойност; вътрешна норма на възвръщаемост; счетоводна норма на възвръщаемост; срок на откупуване; срок на откупуване на база на дисконтиран паричен поток); **други оперативни инструменти** (теория на ограниченията; линейно програмиране; криви на обучение; бенчмаркинг; анализ по дървото на решенията; управление на връзките с клиенти; 360 градусов преглед; анализ по веригата на стойността; тотално управление на качеството);
- **Тактически управленско-счетоводни инструменти:** инструменти за **измерване и оценка представянето на предприятието** (финансов резултат преди данъци; рентабилност на капитала; паричен поток на възвръщаемост на инвестициите; остатъчен доход; икономическа добавена стойност); **инструменти за управление представянето на предприятието** (ABC мениджмънт; реинженеринг на бизнес процеси; Балансирана карта за оценка; система шест-Сигма; карта на стойността; карта за оценка на тоталното представяне; стойностно базирано управление; призма на представянето); **системи за възнаграждение** (стимули за висшите мениджъри; стимули за мениджърите;

¹⁴ Тук и навсякъде в текста понятията са превеждани по смисъл, а не буквално.

схеми за споделяне на печалбата с персонала; опции за придобиване на акции и дялове);

- **Стратегически управленско-счетоводни инструменти:** инструменти за докладване представянето на предприятието (брутна печалба на база себестойност, включваща променливи разходи; брутна печалба на база себестойност, включваща оновни производствени разходи; брутна печалба на база себестойност, включваща всички разходи; пределен доход по сегменти; добавена стойност); **стратегически техники** (стратегическо планиране; SWOT анализ, управление на риска; формулиране на мисия; анализ на конкурентите; дългосрочно бизнес планиране; ключови компетентности; оценка на ефекта върху околната среда; анализ по веригата на стойността; карта на стратегиите; одит на нестопански дейности за оценка ефективността и ефикасността; Бостънска матрица; стойностен инженеринг и анализ на стойността; екологично счетоводство; CIMA стратегическа карта, EVA (икономическа добавена стойност)).

Най-използваните инструменти от всички групи са: прогнозиране на показателите за финансовата година, финансов резултат преди данъци, прогнозиране на паричните потоци, вариационен анализ, стратегическо планиране, брутна норма на печалба, разпределение на непреките непроизводствени разходи, постоянно възобновящи се бюджети, SWAT анализ, нетна норма на печалба. **Преобладават оперативните инструменти, макар, че се ползват и някои стратегически.** Интересен факт е, че размерът на предприятието не оказва влияние върху прилагането на стратегическите инструменти. **Показателно е, че предприятията, които имат намерение да въведат нови инструменти са се насочили към стратегически комплексни инструменти като ABC калкулиране и мениджмънт, Балансирана карта за оценка.** Но това предстои в бъдещето на компаниите, дори в развитите пазарни икономики.

Сходни са и нашите изводи от емпирично проучване, проведено в България през 2013 г. (Атанасова, 2015¹⁵). Изследвани са около 30 конкретни инструмента на управленско счетоводство. Допълнително по-подробно са проучени различни аспекти на класификация на разходите, калкулиране, анализа на база разходи – обем – печалба (критична точка); планиране и бюджетиране, трансферни цени, измерване и оценка на представянето на предприятието, вкл. Балансирана карта за оценка и EVA. За част от управленско-счетоводните инструменти липсва практическо прилагане, познание и/или висока оценка на тяхната значимост и това се отнася в по-силна степен за съвременните, сложни и със стратегическа насоченост технически способности на управленско счетоводство. Традиционните инструменти като калкулиране и бюджетиране се ползват, но и за тях има значителна неяснота в практиката. Най-големи противоречия съдържат отговорите, свързани с разходите, калкулациите, трансферното ценообразуване. Българската практика не познава и

¹⁵ Доколкото ни е известно това е първото и единствено засега проучване на управленско-счетоводната практика в България, затова не са включени други.

слабо ползва богатия комплекс управленско-счетоводни инструменти на този етап на развитие на икономиката ни.

В практическите изследвания (от които цитираните са най-представителни, но не са единствените¹⁶) **е очевидно преплитането на управленско-счетоводните инструменти с тези на финансовото счетоводство, финансово-счетоводния анализ, планирането, мениджмънта, маркетинга, корпоративните финанси и други икономически дисциплини. Сходна е ситуацията и в чуждестранните научни проучвания** в областта на управленското счетоводство. Wagenhofer (2006), Duh et al. (2008), Lindquist and Smith (2009), Scapens and Bromwich (2010), Chenhall and Smith, (2011), Lunkas et al. (2013) оформят пряко или непряко три групи теми, характерни за управленско-счетоводните изследвания: Контрол; Калкулации и разходи; Други.¹⁷ Посочените в тях подтеми в по-голямата си част изразяват различни управленско-счетоводни инструменти, които са били обект на внимание на изследователите. При групирането на инструментите от различните изследователи няма пълно съвпадение. Представената обобщена класификация се базира на цитираните публикации, но там където те се разминават една с друга, отразява нашето разбиране за ползваните инструменти, изброени в научните публикации:

- **Контрол:** бюджетирание (бюджетирание на нулева база, извън бюджетирание, постоянно възобновяващи се бюджети, ABC бюджетирание, буферно бюджетирание, бюджетен контрол), капиталово бюджетирание (нетна настояща стойност; вътрешна норма на възвръщаемост; счетоводна норма на възвръщаемост; срок на откупуване; срок на откупуване на база на дисконтиран паричен поток, алтернативни разходи), организационен контрол (вътрешен контрол, контрол по центрове на отговорности), международен контрол (контрол в различните култури и организации по света).
- **Калкулации и разходи:** класификация на разходите, отчитане на разходите, различни методи на калкулации, разпределение на непреките разходи, анализ на база разходи – обем – печалба (критична точка), разходо- определящи фактори, ABC калкулиране, ползване информация от калкулирането за вземане на решения и други.
- **Други:** главно със стратегическа насоченост – тотално управление на качеството, бенчмаркинг, точно навреме, теория на ограниченията, трансферно ценообразуване, ключови индикатори за дейността, ABC мениджмънт, инструменти за измерване и оценка на представяне на предприятието- комплексни стратегически карти за оценка, Tableau de Bord, Балансирана карта за оценка, EVA и др.

¹⁶ Luther and Longden, 2001; Haldma and Laats, 2002; Szychta, 2002; IMA and Earnest and Young, 2003; O'Connor, Chow and Wu, 2004; Abdel-Kader, Luther, 2006; Tayles, Pike and Sofian, 2007; Van Triest and Elshahat, 2007; Kallunki, Moilanen and Silvola, 2008; Neely, Yaghi and Youell, 2008; Zarda, 2009; Volkan, 2010; Uyar, 2010; Albu and Albu, 2012; Mayr, 2012; Jinga, Dumitru, Dumitrana and Vulpoi, 2012.

¹⁷ Първоначалната класификация в тези три групи е на Hesford et al. (2007).

Българските изследвания и учебници са по-сдържани по отношение обхванатите инструменти на управленското счетоводство.¹⁸ **Включени са всички основни инструменти от група „Калкулиране и разходи“**, вкл. ABC метод (липсват някои нови като калкулиране на база производствен цикъл, калкулиране след завършване на процеса, целево калкулиране, калкулиране на база жизнен цикъл на изделието) и **повечето от група „Контрол“** (липсват най-новите като бюджет на нулева база, извън бюджета, постоянно възобновяващи се бюджети, буферни бюджети и такива за инвестиционни решения), но **слабо са застъпени тези със стратегическа насоченост от група „Други“** (в някои източници присъства трансферното ценообразуване (Трифонов (2009), Йонкова (2008)), Балансирана карта за оценка (Йонкова (2012), Павлова (2013))). Възможно е това да е обвързано с липсата на разграничаване на различни нива на сложност при изучаването на дисциплината „Управленско счетоводство“. В българските университети тя се изучава на едно ниво в бакалавърска степен на обучение. Така за най-сложните, модерни, стратегически инструменти обикновено не се отделя време – те остават непознати. Едновременно с това българската практика в областта на управленското счетоводство е все още в процес на разитие. Липсва ѝ зрялост, която да провокира бързо, новаторско търсене и приложение на управленско-счетоводни инструменти.

Като **най-типични инструменти на управленското счетоводство** се очертават, от една страна, традиционни инструменти или техни съвременни варианти, свързани с:

1. Различни аспекти на **класификация на разходите и методи на калкулиране**;
2. Приложение на анализа на база **разходи – обем – печалба (критична точка)**;
3. **Планиране, бюджетиране и контрол на тяхна база**, включително по центрове на отговорности. От друга страна, се оформя групата на относително новите, стратегически, комплексни управленско-счетоводни инструменти:

4. **Измерване, оценка, управление на представянето на предприятието**, вкл. чрез ключови индикатори за оценка на дейността и трансферно ценообразуване; 5. **Балансирана карта за оценка, ABC мениджмънт, EVA** и други комплексни инструменти.

Заключение

В България по-голяма част от научните изследвания в областта на финансовото счетоводство все още се базират на нормативния метод и рядко са с реални емпирични данни. **Изследванията в областта на управленското счетоводство също рядко боравят с емпирични данни.** Най-често тези изследвания са **конструктивистки/концептуални**, както в повечето бивши социалистически страни и значителна част от европейските държави. В българските изследвания често направените изводи почиват на западни изследвания или модели, известни от теоретични публикации и учебници и/или от практически автори наблюдения, които не са регистрирани като обективна информация. **Това е необходимо, но не достатъчно условие за развитието на съответното научно познание.**

¹⁸ Виж библиографията на български език.

Същевременно при представяне на научно управленско-счетоводно изследване в България почти никога не е оповестена **теорията (икономическа, социологическа, психологическа, друга) и/или философската основа върху която се изгражда изследването (позитивизъм или конструктивизъм)**. Рядко се уточнява **метода** на научно проучване в счетоводството. Публикациите в Българии нас в тази област все още са много **ограничени като обем и теми**. Последните са почти изравнени по отношение на общи концептуални въпроси и публикации в областта на калкулирането и разходите, с лек превес на първата група. Темите за **контрол**, които са водещи в публикациите по управленско счетоводство във всички развити държави, рядко и лаконично присъстват в изследваните литературни източници в България.¹⁹ При сравнение с тенденциите на публикуване в развитите държави, стигаме до извода, че **българските изследвания в областта на управленското счетоводство са все още в начален стадий като избор на теми, методи и подходи**. Смятаме, че след преодоляване на голяма част от културния шок, свързан с адаптирането към напълно нов икономически и счетоводен модел след 1989 г., усвояване принципите на финансовото счетоводство за действащите счетоводители и изследователи, вече е дошъл момента за **по-задълбочен подход към научните изследвания с уточнени конкретни цели, епистемологична основа, теория, методи и емпирични данни**. Същевременно в развитите държави се отчита прекомерното залитане по позитивизма като направление на научно познание. Дори в такава прагматична наука като управленското счетоводство има призови за включване и на конструктивистко направление (нормативен подход), за повече теория, за изграждане на нови идеи, концепции, модели, които да отговарят на различни стратегически цели на ръководство и управление в предприятието (Zimmerman, 2001; Lukka & Mourisen, 2002; Hopwood, 2008; Kakkuri-Knuuttila et al., 2008; Malmi & Granlund, 2009; Quattrone, 2009; Seal, 2010; Lukka, 2010; Parker, 2012; Broadbent, 2012; Wai Fong Chua, Habib Mahama, 2012; Alhtaybat & Larissa von Alberti-Alhtaybat, 2013). Във връзка с това трябва да отбележим, че се правят опити за някаква нормативна регламентация на управленското счетоводство (като изключваме командно административния подход към това). Например IFAC публикува ръководство на най-добри практики по калкулационно счетоводство (Evaluating and Improving Costing in Organizations, Professional Accountants in Business Committee (2009) IFAC). От престижни професионални организации се прави опит за създаване на система от принципи за това счетоводство (Conceptual Framework for Managerial Costing (2014) IMA), както и за управленското счетоводство (Global Management Accounting Principles (2014) CIMA). Не затихва дискусията в развитите пазарни икономики какво точно да съдържа теорията на управленското счетоводство, на какви философски и методологически основи да се изгражда, кои интереси и критерии да отчита като определящи – на практикуващите специалисти или на научната общност, кои са инструментите, характерни за него. В България дискусия по въпроса не е започвала. Възможно е именно тази публикация да провокира такава.

¹⁹ Монографии и студии, публикувани в периода 2008 – март 2015 г. – виж Приложение 2. В настоящото изследване не са взети под внимание публикувани статии и доклади в България в областта на управленското счетоводство.

Управленското счетоводство е **възможно най-разнообразно, най-специфичното по отношение на теми и методи** в сравнение с финансовото счетоводство, одита, данъците и другите свързани със счетоводството въпроси, но и **най-желано като възможност за публикации в неспециализирани в тази област издания в чужбина** (Dunbar & Weber, 2014). Не се наблюдава подобна тенденция в България – управленско счетоводните теми са скептично посрещнати като възможност за публикация. Широките професионални среди вероятно **не познават или не ползват възможностите на управленското счетоводство и това предизвиква липса на интерес за научни изследвания и публикации у нас**. Същевременно в световен план се отчита нарасналата му роля като инструмент за създаване на стойност за компаниите и за изграждането на т. нар. интегрирана отчетност (World Congress of Accountants, 2014). Всички счетоводни изследвания, особено в областта на управленското счетоводство, са в една или друга степен **интердисциплинарни**.

Навлизат **нови теми в международните изследвания** по управленско счетоводство: форми на контрол, управление на интелектуалните ресурси, стратегическо управленско счетоводство, комплексно измерване, оценка и управление на представянето, управление на риска (Narris & Durden, 2012). Очевидно е, че идва време на **преосмисляне на подходите, методите, теориите в управленското счетоводство и тяхното балансиране – между позитивизма и конструктивизма, с цел създаване на собствен метод, принципи, теория и инструментариум на това счетоводство, които все още липсват**. За целта се търси такава постановка, която да отчита неговите специфики, да отговаря на критериите за теория, да има едновременно обяснителна и прогностична функция, както и практическа и научна приложимост. По този път предстои да се върви усилено години наред в международен и в национален план, където глобални, догонващи и мимикрични механизми да се съчетаят с новаторство, креативност и уникални локални решения.

Използвана литература

- Атанасова, А. (2014). Счетоводна политика в управленското счетоводство – да или не. Годишник на ИДЕС, София.
- Атанасова, А. (2015). Състояние на управленското счетоводство в България – резултати от емпирично изследване. Стено, Варна.
- Илиев, Г. (2010). Отчитане на разходите за неефективни дейности, свързани с природата и отрасловите особености на производствата от нефинансовата сфера. Фабер, Велико Търново.
- Илиев, Г., Аверкович, Е., Симеонова, Р., Алекандров, С., Иванова-Кузманова, Г., Михайлова, Р., Кръстева-Христова, Р., Крумова, Д. (2012). Управленско счетоводство. Академично издателство Ценов, Свищов.
- Йонкова, Б. (2008). Управленско счетоводство. Ромина, София.
- Йонкова, Б. (2010). Екологичното счетоводство – предизвикателство пред счетоводната теория и практика в България. Годишник на ИДЕС, София.
- Йонкова, Б. (2012). Интегрираното отчитане – отговорност и отчетност. ИК Стопанство, УНСС, София.

- Йонкова, Б., Григоров, Б., Мишев, Г., Асенова, К., Александрова, М., Пейчева, М., Симеонов, О., Башева, С., Бонева, С. (2009). Управленски анализи и счетоводство. ИК Стопанство, УНСС, София.
- Йонкова, Б., Орешаров, Н., Рупска, Т. (2010). Основен курс по управленско счетоводство. ИК Стопанство, УНСС, София.
- Колев, Н. (2008). Съвременни концепции в управленската отчетност. Янита ЯС, Казанлък.
- Колев, Н. (2009). По-обстойно за предметната област на управленската отчетност. Годишник БСУ.
- Колев, Н. (2011). Опит в проектирането на системи за калкулиране на издръжката на дейности (ABCosting). Годишник на БСУ.
- Колев, Н. (2011). Проектиране на системи за калкулиране. Жажда, Сливен.
- Личев, И., Атанасов, Б., Серафимова, Д. (1997). Управленско счетоводство, Университетско издателство, ИУ – Варна, Варна.
- Павлова, М. (2010). Управленско счетоводство- оценка и анализ на дейността. ЛБМ Инвест, Велико Търново.
- Павлова, М. (2013). Висшите училища, конкурентната среда и ролята на управленското счетоводство. Университетско издателство Св. св. Кирил и Методий, Велико Търново.
- Рупска, Т. (2011). Приложни аспекти и проблеми на управленското счетоводство в аграрния сектор при членството на България в Европейския съюз. ИК Стопанство, УНСС, София.
- Рупска, Т. (2014). Управленското счетоводство в аграрните предприятия– проблеми и решения. ИК Стопанство, УНСС, София.
- Симеонова, Р. (2009). Калкулирането на себестойността - инструментариум за управление на разходите. Фабер, Велико Търново.
- Трифонов, Т. (1998). Управленско счетоводство. Сиела, София.
- Трифонов, Т. (2002). Управленски счетоводен анализ. Тракия-М, София.
- Трифонов, Т. (2003). Счетоводна оптимизация на активи и пасиви. Тракия-М, София.
- Трифонов, Т. (2003). Системи и методи за анализ на разходите и калкулиране на себестойността. Тракия-М, София.
- Трифонов, Т. (2004). Стратегическо счетоводно бюджетиране. Тракия-М, София.
- Трифонов, Т. (2008). Теория на счетоводството: Философско-икономически основи и моделиране. ИК Стопанство, УНСС, София.
- Трифонов, Т. (2009). Управленско счетоводство (за финансов мениджмънт). ИК Стопанство, УНСС, София.
- Abdel-Kader, M., Luther, R. (2006). IFAC's Conception of the Evolution of Management Accounting. – *Advances in Management Accounting*, Vol. 15, p. 229-247.
- Albu, N., Albu, C. N. (2012). Factors Associated with the Adoption and Use of Management Accounting Techniques in Developing Countries: The Case of Romania. – *Journal of International Financial Management & Accounting*, 23:3.
- Alhtaybat, Khaldoun & Larissa von Alberti-Alhtaybat. (2013). Management Accounting Theory Revisited: Seeking to Increase Research Relevance. – *International Journal of Business and Management*; Vol. 8, N 18.
- Baxter, J. A. & Chua, W. F. (2003). Alternative management accounting research – whence and whither. – *Accounting, Organizations and Society*, 28 (2-3), p. 97-126.
- Birnberg, J., Luft J., Shields, M. (2006). Psychology Theory in Management Accounting Research. – *Handbooks of Management Accounting Research*, Volume 1, p. 113-135.
- Broadbent, J. (2012). Commentary on Parker: Groundhog Day and optimism. – *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 23, N 1, p. 71-77.
- Bromwich, M. (2007). Economics in Management Accounting. – In: Chapman, C. S., Hopwood, A. G. and Shields, M. D. (eds.). *Handbook of Management Accounting Research*. Elsevier Ltd, p. 137-162.

- Burrell, G. & Morgan, G. (1979). *Sociological Paradigms and Organisational Analysis: Elements of the Sociology of Corporate Life*, Ashgate.
- Chambers, R. J. (1995). In quest of a framework. – *Asia Pacific Journal of Accounting*, December, p. 2-12.
- Chenhall, R. H. (2003). Management control system design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. – *Accounting, Organizations and Society*, 28 (2-3), p. 127-168.
- Chenhall, R. H., Smith, D. (2011). A review of Australian management accounting research: 1980-2009. – *Accounting and Finance*, 51, p. 173-206.
- CIMA. (2009). Kovachev, Ivan and Louise Ross. Management accounting tools for today and tomorrow. www.cimaglobal.com/Documents/Thought_leadership_docs/CIMA%20Tools%20and%20Techniques%2030-11-09%20PDF.pdf, ползвано на 26.01.2015.
- CIMA. (2010). Lucas, M., Prowle, M., Lowth, G. Management accounting practices of UK SMEs. <http://www.cimaglobal.com/Thought-leadership/Research-topics/Management-and-financial-accounting/Management-accounting-practices-of-UK-SMEs/>, ползвано на 26.01.2015.
- CIMA. (2014). Global Management Accounting Principles. <http://www.cimaglobal.com/About-us/The-Global-Management-Accounting-Principles/>, ползвано на 26.01.2015.
- Comte, A. (1855). *Positive Philosophy of Auguste Comte*, translated by Harriet Martineau, London George Bell & Sons, 1896, available from the McMaster Archive for the History of Economic Thought, <http://socserv2.mcmaster.ca/~econ/ugcm/3ll3/comte/Philosophy1.pdf>, ползвано на 26.01.2015.
- Covaleski, M. A., Dirsmith, M. W., Samuel, S. (1996). Managerial Accounting Research: the contributions of organizational and sociological theories. – *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 8, p. 1-35.
- Christenson, C. (1983). The methodology of positive accounting. – *The Accounting Review*, January, p. 1-22.
- Dudovskiy, J. (2015). Research Methodology: Necessary Knowledge to Conduct a Business Research, <http://research-methodology.net/research-philosophy/ontology/>, ползвано на 26.01.2015.
- Duh, R.-R., Xiao, J. Z., Chow, C. W. (2008). An overview and assessment of contemporary management accounting research in China. – *Journal of Management Accounting Research* 20, p. 129-164.
- Dunbar, A. & Weber, D. (2014). What Influences Accounting Research? A Citations-Based Analysis. *Issues in Accounting Education*: February 2014, Vol. 29, N 1, p. 1-60, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2129827, ползвано на 26.01.2015г.
- Exploratory versus normative methods. (2007). JRC European commission, http://forlearn.jrc.ec.europa.eu/guide/4_methodology/meth_explo-norma.htm, ползвано на 26.01.2015.
- Ferrier, J. F. (1854). *Institutes of Metaphysics: The Theory of Knowing and Being*, William Blackwood and Sons, Edinburgh and London, <https://archive.org/details/institutesofmeta00ferrooft>, ползвано на 26.01.2015.
- Haldma, T. and Laats, K. (2002). Influencing contingencies on management accounting practices in Estonian manufacturing companies, *Management Accounting Research* 13, p. 379-400.
- Hesford, J. W., Lee, S.-H., Van der Stede, W. A., Young, S. M. (2007). Management accounting: a bibliographic study. – In: Chapman, C. S., Hopwood, A. G., Shields, M. D. (eds.). *Handbook of Management Accounting Research*, Vol. 1, Elsevier, Amsterdam et al., p. 3-26.
- Hopper, T. & Powell, A. (1985). Making Sense of Research into the Organizational and Social Aspect of Management accounting: a Review of its Underlying Assumptions. – *Journal of Management Studies*, 22:5, September.

- Hopwood, A. G. (2002). If only there were simple solutions, but there aren't. Some reflections on Zimmerman's critique of empirical management accounting research. – *European Accounting Review*, 11 (4), p. 777-785.
- Hopwood, A. G. (2008). Management accounting research in a changing world. – *Journal of Management Accounting Research* (20), p. 3-13.
- IMA. (2014). Conceptual Framework for Managerial Costing. Ползвано на 26.01.2015, от http://www.imanet.org/PDFs/Public/Research/MCCF_2014.pdf.
- IFAC. (2009). Evaluating and Improving Costing in Organizations, Professional Accountants in Business Committee. <https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/IGPG-Evaluating-and-Improving-Costing-July-2009.pdf>, ползвано на 26.01.2015.
- Ittner, C. D. and Larcker, D. F. (2001). Assessing empirical research in managerial accounting: A value-based management perspective. – *Journal of Accounting and Economics* (December): p. 349-410.
- Ittner, C. D. and Larcker, D. F. (2002). Empirical managerial accounting research: Are we just describing management consulting practice?. – *The European Accounting Review* 11(4): p. 787-794.
- Jakobsen, T. G. (2013) Theory of Science – What is Positivism?, <http://www.popularsocialscience.com/2013/02/15/theory-of-science-what-is-positivism/>, ползвано на 26.01.2015.
- Jinga, G., Dumitru, M., Dumitrana, M. and Vulpoi, M. (2010). Accounting systems for cost management used in the Romanian economic entities. – *Accounting and Management Information Systems* 9, p. 242-267, цитирано през Albu, N., Albu, C. N. (2012). Factors Associated with the Adoption and Use of Management Accounting Techniques in Developing Countries: The Case of Romania. – *Journal of International Financial Management & Accounting*, 23:3.
- JRC European commission. (2005). Exploratory versus normative methods, http://forlearn.jrc.ec.europa.eu/guide/4_methodology/meth_explo-norma.htm, ползвано на 26.01.2015.
- Kabir, M. H. (2005). Normative Accounting Theories, http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=765984, ползвано на 26.01.2015.
- Kallunki, J. P., Moilanen, S. and Silvola, H. (2008). Western Management Accounting and Controls in Russian Firms: an Analysis of the Extent of the Use and its Influences. – Faculty of Economics and Business Administration, University of Oulu working papers, 27 December.
- Kakkuri-Knuuttila, M., Kari Lukka, Jaakko Kuorikosk. (2008). No premature closures of debates, please: A response to Ahrens. – *Accounting Organizations and Society* 02/2008; 33(2-3):298-301.
- Kholeif, A. (2011). The Positivist Approach to Management Accounting: Resent Development and Future Directions. – In: *Review of Management Accounting Research*, ed. Magdy G. Abdel Kader, Palgrave Macmillan, p. 523-542.
- Lewin, K. (1952). Field theory in social science: Selected theoretical papers by Kurt Lewin. London: Tavistock, p. 169.
- Lindquist, T., Smith, G. (2009). Journal of Management Accounting Research: content and citation analysis of the first 20 years. – *Journal of Management Accounting Research* 21, p. 249-292.
- Luft, J. and Shields, M. D. (2002). Zimmerman's contentious conjectures: Describing the present and prescribing the future of empirical management accounting research. – *The European Accounting Review* 11(4): p. 795-803.
- Luft, J. and Shields, M. D. (2003). Mapping management accounting: Graphics and guidelines for theory-consistent empirical research. – *Accounting, Organizations and Society* 28(2-3), p. 169-249.
- Lukka, K. (2002). Debate Forum on Zimmerman's conjectures on management accounting research. – *European Accounting Review* 02/2002; 11(4): p. 775-775.

- Lukka, K. and Mouritsen, J. (2002). Homogeneity or heterogeneity of research in management accounting?. – *The European Accounting Review* 11(4), p. 805-811.
- Lukka, K. (2010). The roles and effects of paradigms in accounting research. – *Management Accounting Research* 06/2010; 21(2), p. 110-115.
- Lukka, K., Vinnari, E. (2014). Domain theory and method theory in management accounting research. – *Accounting Auditing & Accountability Journal* 11/2014; 27(8), p. 1308-1338.
- Lunkes, R. J., Feliu, V., Silva da Rosa, F. (2013). Study of Published Articles on Management Accounting in Brazil and Spain, R. *Rev. contab. finanç.* vol.24 no.61 São Paulo Jan./Apr. 2013, http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S1519-70772013000100003&script=sci_arttext&tlng=en, ползвано на 26.01.2015.
- Luther, R. G. and Longden, S. (2001). Management accounting in companies adapting to structural change and volatility in transition economies: a South African study. – *Management Accounting Research* 12, p. 299-320.
- Malmi, T., Granlund, M. (2009). In Search of Management Accounting Theory. – *European Accounting Review*, Vol. 18, N 3, p. 597- 620.
- Mayr, S. (2012). Management Accounting in Eastern Europe: Cultural influences and Empirical Evidences from Slovakia. – *International Journal of Business Research*. 01/2012; 12(3), p. 161-169.
- Narris, C., Durden, J. (2012). Management Accounting Research: An Analysis of Recent Themes and Directions for the Future. – *JAMAR*, vol.10, N2, p. 21-41.
- Observatoire de l'Evolution des Metiers de l'Assurance. (2008). Les métiers de la Comptabilité et du Contrôle de gestion, Profil Statistique & Prospectif, Octobre, http://www.metiers-assurance.org/pdf/Profil_Compta.pdf, ползвано на 26.01.2015.
- Neely, A. D., Yaghi, B. and Youell, N. (2008). Enterprise Performance Management: The Global State of the Art. Oracle and Cranfield School of Management.
- O'Connor, N. G., Chow, C. W. and Wu, A. (2004). The Adoption of "Western" Management Accounting/Controls in China's State-owned Enterprises During Economic Transition. – *Accounting, Organizations and Society* 29, p. 349-375.
- Tayles, M., Pike, R. H. and Sofian, S. (2007). Intellectual capital, management accounting practices and corporate performance. Perceptions of managers. – *Accounting, Auditing and Accountability Journal* 20, p. 522-548.
- Parker, L. D. (2012). Qualitative management accounting research: Assessing deliverables and relevance. – *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 23, N 1, p. 54-70.
- Professional Accountants in Business Committee, IFAC. (2009). Evaluating and Improving Costing in Organizations, <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/IGPG-Evaluating-and-Improving-Costing-July-2009.pdf>, ползвано на 26.01. 2015.
- Quattrone, P. (2009). 'We have never been Post-modern': On the search of management accounting theory. – *European Accounting Review*, 18(3), p. 621-630.
- Reckers, P. M. J. (2006). Perspectives on the proposal for a generally accepted accounting curriculum: A wake-up call for academics. – *Issues in Accounting Education*, February, p. 31-43.
- Richardson, A. J. (2012). Paradigms, theory and management accounting practice: A comment on Parker "Qualitative management accounting research: Assessing deliverables and relevance". – *Critical Perspectives on Accounting*, 23, p. 83-88.
- Research Methodology: Necessary Knowledge to Conduct a Business Research. (2015). <http://research-methodology.net/research-philosophy/ontology/>, ползвано на 26.01.2015
- Scapens, R., Bromwich, M. (2010). Management Accounting Research: 20 years on. – *Management Accounting Research* 21, p. 278-284.
- Seal, W. (2010). Managerial discourse and the link between theory and practice: From ROI to value-based management. – *Management Accounting Research*, 21(2), p. 95-109.

- Szychta, A. (2002). The Scope of Application of Management Accounting Methods in Polish Enterprises. – *Management Accounting Research*, Vol. 13, N 4, December.
- Trapp, R. and Endenich, Ch., Hoffjan, A. (2014). Towards Intellectual Monism? An Institutional Perspective on Management Accounting Research. – Working paper series, 2014-ACF-04, IESEG School of Management, Lille Catholic University.
- Uyar, A. (2010). Cost and management accounting practices: a survey of manufacturing companies. – *Eurasian Journal of Business and Economics* 3, p. 113-125.
- Volkan, R. I. (2010). Calculatia costurilor prin prisma teoriei si practicii international Cost calculation in the light of international theory and practice. PhD thesis, Babes Bolyai University, Cluj-Napoca, Romania 2010, цитирано през Albu, N., Albu, C. N. (2012). Factors Associated with the Adoption and Use of Management Accounting Techniques in Developing Countries: The Case of Romania. – *Journal of International Financial Management & Accounting*, 23:3.
- Van Triest, S. and Elshahat, M. F. (2007). The use of costing information in Egypt: a research note. – *Journal of Accounting & Organizational Change* 3, p. 329-343.
- Wagenhofer, A. (2006). Management Accounting Research in German-Speaking Countries. – *Journal of Management Accounting Research*, 2006, 18, p. 1-19.
- Wai Fong Chua, Habib Mahama. (2012). On theory as a 'deliverable' and its relevance in 'policy' arenas. – *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 23, N 1, January, p. 78-82.
- Watts, R. and Zimmerman, J. (1978). Towards a Positive Theory of the Determination of Accounting Standards. – *The Accounting Review* 53, January, p. 112-134.
- Watts, R. and Zimmerman, J. (1986). *Positive Accounting Theory*. Edgewood Cliffs, NJ: Prentice Hall.
- Whetten, D. A. (1989). What Constitutes a Theoretical Contributing?. – *Academy of Management Review*, Vol. 14, N 14, p. 490-495.
- Wickramasinghe, D. (2011). Ontological Dependence on Epistemology Strategy: Interpretive Management Accounting Research Revisited. – In: Magdy, G. Abdel Kader. (eds.). *Review of Management Accounting Research*. Palgrave Macmillan, p. 543-566.
- World Congress of Accountants. (2014). 2.9.Integrated reporting: top challenges and opportunities. Rome, p. 35.
- Zarda, N. (2009). Development of Management Accounting Application at Hungarian Agricultural Enterprises. PhD thesis, Codollo.
- Zimmerman, J. L. (2001). Conjectures regarding empirical managerial accounting research. – *Journal of Accounting and Economics*, December, p. 411-427.

Приложение 1
Направления, подходи, методи при научните изследвания по управленско счетоводство
Таблица 1²⁰

Философска основа – направление в онтологията	Материализъм (реализъм)	Идеализъм (номинализъм)
Философска основа-направление в епистемологията	Позитивизъм (функционализъм; обективизъм)	Конструктивизъм (интерпретивизъм; антипозитивизъм) ²¹
Философска основа-подходи на изследване (методология на научно изследване)	Емпиричен	Нормативен (теоретичен)
	Индуктивен	Дедуктивен
	Номотетен, глобален	Идеографичен, частен
	Обективен (детерминистки – в крайното си проявление)	Субективен (волунтаристки – в крайното си проявление)
Поредност на приложение на съответни елементи при конкретния подход	1. Действителност – събиране на данни	1. Модел, обобщение, норма
	2. Обяснение, разбиране, хипотеза	2. Обяснение, разбиране, хипотеза
	3. Модел, обобщение, норма	3. Действителност – събиране на данни
Резултат	Алтернативни варианти за развитие	Алтернативни варианти за развитие, между които има най-добър
Характер на конкретните методи, приложими при изследванията	Количествени главно; възможни са и качествени	Качествени главно; възможни са и количествени
Характерни черти на изследването	Дескриптивност, информационна роля	Интерпретивност, оценъчна роля
Основен недостатък	Не предлага начини да се подобри практиката; Липсва оценъчният елемент- ориентир, изходна база или критерий за най-добро състояние; Възможно повторение на стари социални модели.	Не предлага емпирични данни – надеждни доказателства от практиката; наличие на опасност от субективизъм.
Основно предимство	Предлага емпирични данни- надеждни обективни доказателства от практиката за потвърждаване или отхвърляне на дадена хипотеза и изграждане на теория.	Предоставя ориентир, изходна база или критерий, норма за най-добро състояние; Предлага начини да се подобри практиката.
Методи, преобладаващо използвани при научни управленско счетоводни изследвания	Експериментални; Неекспериментални- в това число: статистически (анализ на архивни бази данни, анализ на данни от въпросници, анализ на публикации), аналитичен модел/ аналитична рамка, сравнителни (сравняване на литературни източници, на литературен източник и случай от практиката, полево изследване), метод на конкретния случай.	Модели, експертно мнение, литературен обзор, техники на планиране, дърво на целите, дърво на връзките, морфологически анализ, маршрутна карта, метод Delphi, мозъчна атака, „обратно леене“, сценарии за успех, желателни сценарии.

²⁰ Таблицата е изготвена от автора като обобщение на представеното по- горе съдържание. Постановките в нея са дуалистично противоположни и крайни, за да представят по-ясно концепцията, но като такива в чист вид рядко се срещат в научните изследвания.

²¹ Алтернативните термини са ползвани от: Research Methodology: Necessary Knowledge to Conduct a Business Research (2015); Burrell, & Morgan (1979); Hopper & Powell (1985); Richardson (2012).

Приложение 2
Ползвани теории, методи и теми в изследванията по управленско счетоводство
Таблица 2²²

	САЩ - MAR ²³	Европа -MAR ²⁴	Австралия	Немскоезични	Испания	Бразилия	Китай	България ²⁵
Период	1989-2008	2000-2009 ²⁶	1980-2009	1998-2004	2001- 2010	2001-2010	1997- 2005	2008-2014
Източник	Lindquist and Smith (2009)	Scapens and Bromwich (2010)	Chenhall and Smith, (2011)	Wagenhofer (2006)	Lunkas et al. (2013)	Lunkas et al. (2013)	Duh et al. (2008)	Авторово обобщение
Посочена теория	Да	Да	Да	Да	N/A ²⁷	N/A	Около 20% от изследванията	Под 10% от изследванията
Преобладаващи теории в научните изследвания								
1	Икономически	Социологически	Социологически	Икономически	N/A	N/A	Икономически – взети са под внимание само оповестените	Социологически – взети са под внимание само оповестените
2	продуктов и организационен мениджмънт	икономически	психологически	производствен и оперативен мениджмънт	-	-	-	-
Преобладаващ подход	Позитивистки	Позитивистки	Позитивистки	Конструктивистки/ концептуален	Конструктивистки/ концептуален	Конструктивистки/ концептуален	Конструктивистки/ концептуален	Конструктивистки/ концептуален
Ползвани конкретни методи на научно изследване								
1	Аналитични	Конкретен случай	Въпросници	Аналитични ²⁸	Преглед на литературни източници	Конкретни случаи	Нормативни	Литературен обзор
2	Въпросници	Аналитични	Конкретен случай	Нормативни	Конкретни случаи	Концептуална рамка	Експеримент	Концептуална рамка
3	Архивни проучвания на бази данни	Полеви изследвания	Литературен обзор	Емпирични	Полеви изследвания	Въпросник	Конкретен случай	Експертно мнение
4	Научен експеримент	Въпросници	Научен експеримент	-	Въпросници	Преглед на литературни източници	Въпросник	Конкретен случай
5	Концептуална рамка	Експеримент; финансово счетоводен анализ	Аналитични	-	Аналитични	Полеви изследвания	Полеви архивни Проучвания	Въпросници
Теми ²⁹								
1	Контрол	Контрол	Контрол	Контрол	Други	Контрол	Контрол	Други
2	Калкулиране и разходи	Други	Калкулиране и разходи	Калкулиране и разходи	Контрол	Други	Калкулиране и разходи	Калкулиране и разходи
3	Други	Калкулиране и разходи	Други	Други	Калкулиране и разходи	Калкулиране и разходи	Други	Контрол

²² Таблицата е изготвена от автора.

²³ Journal of Management Accounting Research, USA.

²⁴ Management Accounting Research, UK; 49% от изследванията са за Великобритания; 20% са за други европейски държави през посочения период, затова считаме че изследването е представително за европейските англоезични изследвания.

²⁵ Като база за изследване са ползвани посочените в библиографията монографии и студии на утвърдени български автори за периода 2008- март 2015г. (Атанасова, А. (2014) ; Атанасова, А. (2015); Илиев, Г. (2010); Йонкова, Б. (2010); Йонкова, Б. (2012); Колев, Н. (2008); Колев, Н. (2009); Колев, Н. (2011); Колев, Н. (2011); Павлова, М. (2013); Рупска, Т. (2011); Рупска, Т. (2014); Симеонова, Р. (2009)). По наши наблюдения състоянието не е било по различно в предходните години в публикуваните монографии, студии, статии и доклади в областта на управленското счетоводство.

²⁶ Взет е под внимание само втория десетгодишен период.

²⁷ Няма информация в публикацията.

²⁸ Класификацията на методи е на автора на цитираното изследване на немско езични публикации и тя е различна от тези, ползвани в англоезичните публикации.

²⁹ Класификацията на теми е в три големи групи Контрол (в т.ч. планиране, бюджетиране), Калкулиране и разходи и Други, според групировката направена от Hesford et al. (2007).