



ИЗСЛЕДВАНЕ НА СЪСТОЯНИЕТО И РАЗВИТИЕТО НА УПРАВЛЕНСКОТО СЧЕТОВОДСТВО НА БАЗА НА ПУБЛИКАЦИИТЕ В СПЕЦИАЛИЗИРАНИТЕ СЧЕТОВОДНИ СПИСАНИЯ

Драган ГЕОРГИЕВ¹, Илиян ХРИСТОВ²

¹ Катедра Счетоводна отчетност, Икономически университет – Варна, България. E-mail: dragan.georgiev@ue-varna.bg

² Катедра Счетоводна отчетност, Икономически университет – Варна, България. E-mail: ilian.hristov@ue-varna.bg

JEL M41

Резюме

Ключови думи:

Изследвания в управленското счетоводство, Литературен обзор, Изследователска класификация, Анализ на цитиранията, Бъдещи теми за проучване.

Статията разглежда проучвания, в които се прилагат методите анализ на цитиранията и литературен обзор спрямо публикациите в специализираните списания в областта на управленското счетоводство. Целта е да се очертае тяхната роля като многоаспектни методи и тяхната полезност в определянето на тематичния фокус на публикациите в разглежданото направление. Резултатите от приложените методи очертават новите тенденции и осигуряват възможности за бъдещи изследвания в областта на управленското счетоводство.

© 2017 Икономически университет – Варна

Цитиране: ГЕОРГИЕВ, Д., ХРИСТОВ, И. (2017) Изследване на състоянието и развитието на управленското счетоводство на база на публикациите в специализираните счетоводни списания. *Известия. Списание на Икономически университет – Варна*. 61 (4). с. 291 - 301.

Въведение

Управленското счетоводство, като теоретично и практико-приложно направление, бележи началото си през 50-те години на XX век в САЩ. Краткият исторически път, който извървява научната дисциплина се характеризира с изключително бурно и динамично развитие, посрещнато с особено внимание и интерес от теоретиките и практиците в тази област. Благодарение на множеството изследвания по различни теми, извършени в различни страни, се формира научната основа, върху която се изгражда научната дисциплина управленски счетоводство. Тя е изключително многообразна и интердисциплинарна, включваща множество постижения на други научни области, като икономика, финанси, мениджмънт, социология и др.

Целта е да се разкрие приносът на анализа на цитиранията и литературния обзор, като инструменти с многоаспектно приложение. Статията се фокусира върху най-популярните (по цитирания и разглеждания) проучвания, в които се прилагат посочените методи за изследване на публикациите в специализираните списания в областта на управленското счетоводство. Очертават се основните ползи от провеждането на подобен тип изследвания в областта на управленското счетоводство, които в по-голямата си част са валидни и за други научни области.

1. Методи за изследване на научните публикации

1.1. Анализ на цитиранията и прилагането му от изследователи в областта на счетоводната наука

Биохимикът Eugene Garfield (1964) пръв прилага анализ на цитиранията, като твърди, че по този начин се осъществява „концептуално обединение от научните идеи, признати от изследователите“ и че „чрез референциите, които цитират в своите статии, авторите построяват изрични връзки между текущите им изследвания и предходните научни постижения, отразени вече в специализираната литература“ (Garfield, 1994). Анализът на цитиранията може да се използва, за да се опише исторически изследователската мрежа в съответната област, като се очертаят нейните съставни части и се установи как различните статии или списания си взаимодействат (Badua, F.A., 2011).

Подробен исторически преглед на изследвания чрез анализ на цитиранията на статии в областта на управленското счетоводство извършва Daryl Guffey (2014). Той посочва, че за първи път анализ на цитиранията в счетоводната литература се използва като изследователски метод от McRae (1974), който заимства методологията от медицинските и социалните науки, за да анализира 17 списания, издавани в 6 страни. Той определя колко често статиите от тези 17 списания са цитирани или взаимно се цитират. Освен това, той изследва връзката между академичните и практическите списания, както и цитиранията от или към други научни области. След McRae, Brown и Gardner (1985a) също прилагат анализ на цитиранията за да оценят изследователския принос на счетоводните факултети, докторските програми и на отделни изследователи. Те използват броя на цитиранията на ключови статии, публикувани в четири американски списания¹ за периода от 1976 до 1982 година.

Други автори (Chow et al., 2007) изследват всички статии, публикувани в девет списания, индексирани към SSCI, през 1992, 1994, 1996 и 1997 г. Те установяват, че статиите, публикувани в the Journal of Accounting and Economics,

Journal of Accounting Research и The Accounting Review са цитирани много често, отколкото статиите от други списания. Установяват се съществени класификационни грешки при анализ на публикациите на водещи специализирани списания. Авторите твърдят, че всяка статия трябва да бъде оценявана по съдържанието и по собствените ѝ качества, а да не се разчита единствено на класациите на списания, като показател за нейния принос.

Chan and Liano (2009) използват анализ на цитиранията при пет водещи счетоводни списания² за периода от 2000 до 2004 година, за да ги класират, като включват в изследването си само статии, които са цитирани най-малко пет пъти. Авторите класират освен това и учебните програми по счетоводство и най-влиятелните статии.

Класиране на счетоводните списания въз основа на анализ на цитиранията на дисертационните трудове извършват Chan et al. (2009). Те извеждат петте водещи списания по критерии метод на изследване и направление на областта на проучване. Освен това, авторите определят петте най-добри списания от „Тор 20 докторски програми“ за публикации по дисертации – публикувани, непубликувани, от частни и от публични институции.

Факторите, които обуславят вероятността да се цитира дадена статия, са обект на изследване от Reinstein, Hasselback, Riley, and Sinason (2011). Те откриват, че множество фактори въздействат върху избора за цитиране на дадена статия. Основно влияние, според повече от 80% от интервюираните автори, оказва връзката на дадена статия с нейната тема. В рамките на изследването авторите детайлно описват многобройните ограничения на анализа на цитиранията.

Едно от направленията за прилагането на анализ на цитиранията представлява H-index, чиято стойност се определя въз основа на най-цитираните публикации, като между тях се преброяват онези h на брой, които са били цитирани поне h пъти. O’Leary (2008) определя H-index за класирането на факултетите по компютърни науки към Newsweek за 2007 и 2008 година. Той установява статистически значим коефициент на корелация между размера на факултет и H-index.

Можем да обобщим, че анализът на цитиранията е приложим в две основни направления :

- използва се като измерител за определяне на влиянието на списание или статия върху изследователите и техните публикации;
- използва се като средство за описване на степента на интеграция на дадено изследване в научната литература (badua, f.a., 2011).

Цитатите, отнасящи се към статиите в списанията, са измерител за броя на официалните послания, предавани между системите от знания. Те също така да-

ват възможност за измерване на влиянието на една система от знания върху друга.

Анализът на цитиранията може да се използва и като показател за определяне на качеството на дадено списание; влиянието, което оказва върху даден факултет; въздействието на самата статията и др., за класиране на докторските програми.

Анализът осигурява количествен измерител за влиянието и/или въздействието на даден автор, статия, факултет или докторска програма върху изследователската парадигма.

Всичко това определя значимостта на индивидуалния списък на цитиранията на отделните статии, който, според Smith (2004), може да е по-полезен от списъка с публикации на даден автор.

Според Reinstein и колектив (Reinstein *et al.*, 2011), редица автори се консолидират и очертават следните шест ограничения и допускания (отклонения) при използването на метода анализ на цитиранията. На първо място, ограничението, свързано с изразяване пристрастия чрез цитиране в полза на популярните автори. Според Brown and Gardner (Brown and Gardner, 1985), популярните автори се радват на т. нар. „ефект на ореола“, при който техните изследвания са често цитирани, спрямо тези на други изследователи, като по този начин цитиращите автори се стремят да легитимират и популяризират своите изследвания. На второ място, счита се, че броят на позоваванията служи за оценка на авторите и измерва обективно въздействието на дадена научната работа, но за сметка на това се пренебрегва същността на разработката, както нейното влияние и полезност. По тази причина се прилагат анализи на съдържанието и рецензирането, които намират отговорите на тези въпроси. Анализът на цитиранията не трябва да заменя тези похвати, а да ги допълва и направи по-обективни и проницателни (Brown and Gardner, 1985). На следващо място, е необходимо да се отбележи пристрастността към цитиране на публикации от същото списание, в което цитиращият автор публикува своята статия. Списанията често „изискват“ цитиране на други статии от същото списание (Redman, Manakyan and Tanner, 1999). На четвърто място, броят на статиите, публикувани от дадено списание, въздейства върху резултатите от анализа на цитиранията. При списанията, които публикуват по-голям брой статии всяка година, се увеличава вероятността на цитирането им, което се дължи на по-големия обем от обозначени статии (Redman, Manakyan and Tanner, 1999). Посоченото ограничение е в пряка връзка и зависимост с предходното (трето). На пето място, изследователите Brown and Gardner (Brown and Gardner, 1985) отделят специално внимание на феномена „гореща тема“. Дискусионните актуални въпроси могат да генерират много ци-

тати за кратък период от време, след което интересът към тях намалява и постепенно се забравят. Това довежда и до последното ограничение при използването на метода анализ на цитиранията, а именно, че някои статии и области са обект на засилено цитиране за даден период. Обстоен анализ на статиите, които са обект на силно цитиране, са извършили Woodward and Henson (Woodward and Henson, 1976). Според авторите, научните области с множество изследователи, използващи приложни методи, е по-вероятно да бъдат цитирани.

Съобразно посочените ограничения на анализа на цитиранията, някои автори (Brown and Gardner, 1985) не подкрепят самостоятелното му използване, а го препоръчват само като полезно допълнение към цялостно изследване. Освен това, не е желателно използването му като метод за сравняване на научната дейност на автори в различни научни направления, защото степента на цитиранията зависи от особеностите на областите в които работят, като обем фундаментална литература, нейната степен на интеграция с други области и период на развитие на съответната дисциплина (Garfield, 1979). Възможни са и нежелани ефекти в ситуации, при които рецензентите на статии са по-благоклонни към изследвания, в които са цитирани (May, 1967). Авторите много често цитират своите познати, като това се явява взаимно разменяне на услуга – взаимно цитиране.

Всичко изложено до тук ни дава основание да считаме, че методът анализ на цитиранията не следва да бъде прилаган самостоятелно, като представител на количествените оценъчни показатели, а в комбинация с качествени такива, за да може по-точно да се оценят постиженията на авторите в техните научни области.

1.2. Литературен обзор на статиите за даден период

За целта авторите избират класификационни критерии, по които систематизират статиите и извършат съответния анализ. Важен момент при този обзор е какви квалификационни групи се формират в рамките на даден критерий, например, тематично направление на статията; обект на изследване, основополагащи теории; методи на изследване; резултати.

Във времето авторите заимстват класификации от предходни изследвания (напр. тематични направления на статиите) и ги актуализират към състоянието им в момента на провеждане на изследването. Когато се извършва анализ на статиите, освен литературния обзор, е препоръчително този метод да се комбинира с анализ на цитиранията по изследваните статии. Така, при използване на единна база от данни, могат да се постигнат резултати, които са присъщи за анализа по съдържание чрез литературния обзор и по количествени характеристики за изброените по-горе направления на използване.

2. Популярни изследвания на статиите в областта на управленското счетоводство, публикувани в специализираните списания

Най-ранната публикация, в която се извършва систематизиран литературен обзор в областта на управленското счетоводство е на Shields (1997). Авторът си поставя две задачи: да извърши преглед на състоянието на научните изследвания в сферата на управленското счетоводство и въз основа на критичния преглед на публикациите, да открие и предложи възможности за бъдещи научни изследвания по темата. Shields (1997) преглежда 152 научни изследвания, публикувани от седем северноамерикански списания през периода между 1990 и 1996 г. Авторът констатира, че по-голяма част от изследваните статии се основават на една от трите основни науки: икономика, психология и социология. Основният акцент при тези публикации се поставя върху краткосрочния контрол на управлението (напр. годишно планиране и контрол), отчитане и управление на разходите. Авторът отчита липсата на изследвания, занимаващи се с проблемите на капиталовото бюджетиране, инвестиционните решения и други. Като най-често използвани изследователски методи, приложени в тези проучвания, се очертават аналитичният, изследователският и експерименталният подход.

Впоследствие Mensah, Hwang & Wu's (2004) анализират въздействието на изследванията в управленското счетоводство, публикувани през периоди 1986 – 2000 г. в четири американски списания, за да се определи дали управленските счетоводни изследвания оказват влияние извън собствената научна област. Констатациите показват, че значителна част от изследванията в областта на управленското счетоводство са цитирани в неспециализирани списания (несчетоводни), насочени към областта на икономиката, психологията, социологията, организационно поведение и стратегическото управление. Тези резултати предполагат, че не е задължително икономиксът да бъде доминираща основополагаща дисциплина за всички изследвания в разглежданата сфера. В заключение, авторите установяват намаление на степента на цитиране на изследвания от областта на управленското счетоводство в счетоводните и несчетоводните дисциплини.

Hesford et. al. (2007) разглеждат състоянието и развитието на управленското счетоводство по отношение на темите, използваните методи на изследване, както и изходните дисциплини, позовавани в 916 статии в областта на управленското счетоводство в 10 научни списания в период от 20 години (1981-2000 г.). Той установява, че 28% от статиите в анализираните десет списания през посочения период са насочени към теми, свързани с управленското счетоводст-

во. Отчита се увеличение на броя на статиите в областта на управленското счетоводство през второто десетилетие на периода, което до голяма степен се дължи на въвеждането на четири нови издания и увеличаване на броя на статиите в едно от анализирания списания. Останалите списания публикуват относително малко на брой статии в областта на управленското счетоводство през анализирания период. Всичките анализирани статии по управленско счетоводство са категоризирани в три направления: по тема, по методи и по направление. Това е извършено, за да може да се установи дали увеличеният брой на публикациите води до разширяване на идеите по отношение на изследваните теми.

По съдържание, 70% от статиите за корпоративното управление са фокусирани върху контрола, 20% – върху разходите и 10% – върху редица други счетоводни проучвания. В областта на контрола, през второто анализирано десетилетие се наблюдава значителна промяна в темите на изследване – от бюджетирането и организационния контрол фокусът се измества към измерването и оценката на представянето. Направената констатация е сигурен знак за осъществяващия се преход от оперативна към стратегическа насоченост на проучванията в тази област.

Hesford et. al. (2007) очертават рамка от проучвания, включващи разработването на нови концепции и перспективи, осигуряваща нов поглед към дискуссионните и спорните въпроси, съществуващи в областта на управленското счетоводство. Рамката от изследвания се проследява внимателно чрез аналитични механизми, изследване и експериментални методи в тяхната популярност.

Икономиксът се очертава като ясно доминиращата теория, като фундаментална дисциплина на групата от изследвания в областта на управленското счетоводство (43%), следвана от социология (40%) и психология (15%). През втория период на изследването, намаляват публикациите, базирани на психологията, което довежда до изместване на акцента към икономикса и социологията.

Lindquist 2009 също провежда литературен обзор на изследваните статии, но включва в методологията и анализ на цитиранията. Към основните данни за статиите (автори (и), година на публикуване, заглавие, принадлежност на автора към датата на публикуване) се извежда класификация на темата, използвана теория, вид на изследвания обект и метод на изследване. Допълнителни кръстосани таблици са: съставяне по класификация на метод и обект на изследване. При положение, че изследването използва архивни данни, базата данни отразява дали информацията е публична или частна. Събира се допълнителна информация за автора – съдържа настояща образователна институция и институция, присъдила докторска степен. Разглежда се и редакторският принос: съдържа международни

редактори, асоциирани редактори, членове на редакторския екип, определени по принадлежност към организацията към дата на публикуване на списанието.

Авторът допълва изследването с анализ на цитиранията, като за всяка статия се събира следната информация: автор (и), година на публикуване, тип на публикацията (списание, книга, глава, работен документ и т.н.), както и наименование на списанието/книгата, за общо 13 403 цитирания. В анализа се включват и статии на JMAR, цитирани в осем известни списания, които не са в сферата на управленското счетоводство.

Linquist & Smith's (2009) прилагат специфична таксономия спрямо 186 статии в областта на управленското счетоводство, публикувани в JMAR от 1989 до 2008 г., като същата е адаптирана по таксономията на Shields (1997). В проучването е изследван приносът на препратките с цитирания, като не са включени представянията, посвещенията и коментарите на статиите.

Направените изводи в статията са представени в шест секции: национално и международно присъствие на списанието, анализ на съдържанието на статиите, методи на изследване, автори, анализ на цитиранията, мултикултурно въздействие. В резултат на извършения литературен обзор на публикациите в специализираните списания в областта на управленското счетоводство, се установява, че фокусът на съвременните изследвания, според авторите Shields (1997) и Hesford et. al. (2007), както и Linquist & Smith's (2009), е насочен към икономическата теория, която се очертава като доминираща в теорията на посочената област. Трите изследвания също установяват, че и други теории се прилагат често в изследванията по управленско счетоводство, а именно психология и социологи. Това съвпада със заключението на Mensah, Hwang & Wu's (2004), че не е задължително икономикът да бъде доминираща основополагаща дисциплина за всички изследвания в разглежданата сфера. Въпреки това, икономическата теория се очертава като доминираща в анализираните изследвания по управленско счетоводство, докато използването на психологическата теория намалява през последното десетилетие.

Harris & Durden's (2012) изследват 138 статии по управленско счетоводство, публикувани през периода 2008 – 2010 г. в четири водещи списания. Обзорът в статията на най-новата литература в областта на управленското счетоводство е продължение на един непрекъснат процес, в който таксономията на изследваните теми и проблеми, е разработена и подобрена чрез преразглеждане и допълване. Обследвани са предходни обзорни статии в рамките на този процес, за допълнителни гледни точки. В рамките на прегледа, класификациите са подобрени и адаптирани спрямо новите области и появилите се прозрения.

Статията на Harris & Durden's (2012) реализира следните приноси: осигурява задълбочен анализ върху публикуваните изследвания, позволява на учениците да получат по-добра ориентация за направлението на развитие на съвременните изследвания в посочената област; подчертава острата нужда от управление на интелектуалните ресурси, като ключова сфера за изследванията в областта на управленското счетоводство; обръща внимание на ключовите нововъзникващи изследователски теми в литературата, включително тези, касаещи доверието, лидерството и организационната справедливост; разкрива нарастващия акцент върху приложните изследвания и признаците за редуциране на празнотата между счетоводните изследвания и практиката.

Заклучение

Задълбоченият анализ чрез литературен обзор и/или анализ на цитиранията на публикуваните разработки в областта на управленското счетоводство позволява на изследователите да получат по-добра ориентация за направлението му на развитие като научна и практико-приложна дисциплина. Авторите използват анализ на цитиранията основно в следните насоки: за определяне на влиянието на списание или статия върху изследователите и техните публикации, за определяне на степента на интеграция на дадено изследване в научната литература, като показател за определяне на качеството на дадено списание, за определяне влиянието, което оказва върху даден факултет въздействието на самата статията и др. Литературният обзор, понякога прилаган съвместно с анализ на цитиранията, служи за очертаване актуалните теми, при които ясно се откроява необходимостта от допълнителни проучвания, към които да се насочат авторите в съответната област. Литературният обзор служи за установяване на ключовите нововъзникващи изследователски теми и идеи в литературата. Освен това, чрез него се разкрива наличието и обхвата на евентуални пропуски и разминавания между счетоводните изследвания и практиката. За да изпълнят своите цели, подобен тип изследвания изискват постоянно ревизиране, като се адаптира и допълва прилаганият инструментариум, въз основа на постиженията на предходните аналогични проучвания в съответната област.

Бележки

- ¹ The Accounting Review, Journal of Accounting Research, Journal of Accounting and Economics, и Accounting, Organizations and Society
- ² The Journal of Accounting Research, Journal of Accounting and Economics, The Accounting Review, Accounting, Organizations and Society и Contemporary Accounting Research

Литература

1. Harris, J. & Durden, C. (2012). Management Accounting Research: An Analysis of Recent Themes and Directions for the Future. *The Journal of Applied Management Accounting Research*. 10(2). p. 21-41.
2. Hesford, J. et. al. (2007). Management accounting: A bibliographic study. on Chapman, C. et. al. *Handbook of Management Accounting Research*. p. 3-26.
3. Guffey, D. M. (2014). *Citation analysis of advances in management accounting: The first 20 volumes. Advances in Management Accounting (Vol. 23)*. <http://doi.org/10.1108/S1474-787120140000023000>
4. Badua, F.A., Previts, G.J. & Vasarhelyi, M.A., 2011. Tracing the Development of Accounting Thought By Analyzing Content, Communication, and Quality in Accounting Research Over Time. *The Accounting Historians Journal*, 38(1), pp.31–56.
5. Brown, L. D., & Gardner, J. C. (1985a). Applying citation analysis to evaluate the research contributions of accounting faculty and doctoral programs. *The Accounting Review*, 60(2), 262-277.
6. Chow, C. W., Haddad, K., Singh, G., & Wu, A. (2007), On using journal rank to proxy for an article's contribution or value. *Issues, in Accounting Education*, 22(3), 411-427.
7. Chan, K.-, & Liano, K. (2009). A threshold citation analysis of influential articles, journals, institutions, and researchers in accounting. *Accounting and Finance*, 49(1), 59-74.
8. Chan, K. C., Chan, K. C., Seow, G. S., & Tam, K, (2009), Ranking accounting journals using dissertation citation analysis: A research note. *Accounting, Organizations and Society*, 54(6-7), 875-885.
9. Garfield, E. (1964). „Science Citation Index” – A New Dimension in Indexing. *Science*, 144(3619), 649 LP-654. <http://doi.org/10.1126/science.144.3619.649>
10. Garfield, E. (1979) ‘Citation indexing: Its theory and application in science, technology, and humanities’, *Humanities*, p. 1983. doi: 10.1086/601003.
11. Garfield, E. (1994), „The Concept of Citation Indexing: A Unique and Innovative“.
12. Tool for Navigating the Research Literature, *ISI Current Concepts*, Vol. 1: 3-5.
13. LINDQUIST, T. & Smith, G. (2009). Journal of Management Accounting Research: Content and Citation Analysis of the First 20 Years. *Journal of Marmgement Accounting Research*. (21). p. 249-292.

14. May, K. (1967) 'Abuses of citation indexing: A letter to the editor', *Science*, 156, p. 890.
15. McRae, T. W. (1974). A citatioinal analysis of the accounting information network. *Journal of Accounting Research*, 72(1), 80-92.
16. MENSH, Y., HWANG, N. & WU, D. (2004). Does Managerial Accounting Research Contribute to Related Disciplines? An Examination Using Citation Analysis. *Journal of Management Accounting Research*. (16). p. 163-181.
17. O'Leary, D. (2008). The most cited intelligent systems articles. *IEEE Intelligent Systems*, 23(4), 10-13.
18. Redman, A. L., Manakyan, H. and Tanner, J. R. (1999) 'A normalized citation analysis of real estate journals', *Real Estate Economics*, 27(1), pp. 169-182. Available at: <http://www.scopus.com/>.
19. Reinstem, A., Hasselback, J., Riley, M., & Sinason, D. (2011), Pitfalls of using citation indices for making academic accounting promotion, tenure, teaching load, and merit pay decisions. *Issues in Accounting Education*, 26(1), 99-131.
20. Shields, M. (1997). Research in Management Accounting by North Americans in the 1990s. *Journal of Management Accounting Research*. (9). p. 3-61.
21. Smith, S. (2004). Is an article in a top journal a top article? *Financial Management*, 33(4), 133-149.
22. Woodward, A. and Henson, S. (1976) 'Citations to review serials', *The Journal of Documentation*, December, pp. 290–293.

**RESEARCH ON STATE AND DEVELOPMENT OF MANAGEMENT
ACCOUNTING BASED ON PUBLICATIONS
IN SPECIALIZED ACCOUNTING JOURNALS**

Dragan Georgiev, liyan Hristov

Abstract

The article examines researches that apply citation analysis and literature review approaches to publications in specialized journals in the field of management accounting. The aim is to emphasize their role as a multifunctional methods and their value in identifying the thematic focus of current publications in this field. Furthermore literature review results set new benchmarks and provide opportunities for future researches in the field of management accounting.

Key words: *Management Accounting Research, Literature review, Research Classification, Citation Analysis, Future Research Topics.*