



ИЗВЕСТИЯ

списание на Икономически университет – Варна

<http://journal.ue-varna.bg>

ГЕНЕЗИС, ЕВОЛЮЦИЯ И РЕАЛИЗАЦИЯ НА ВЪЗГЛЕДИТЕ НА СИМА ЗА ГЛОБАЛНИ ПРИНЦИПИ В УПРАВЛЕНСКОТО СЧЕТОВОДСТВО

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:

глобални принципи в управленското счетоводство (Принципите), Chartered Institute of Management Accountants (СИМА), управленско счетоводство

Целта на статията е да представи генезиса и развитието на идеята за прилагане на глобални принципи в управленското счетоводство, както и нейното реализиране в Документа за глобални принципи в управленското счетоводство (Принципите), разработен от Chartered Institute of Management Accountants – СИМА (Асоциацията) и представителите от партниращите ключови заинтересовани страни. В него Принципите се представят като основа за информационно осигуряване и оптимизиране на процеса на вземане на управленски решения. Утвърждава се възгледът, че те са продукт на един дълъг и всеобхватен процес в развитието на теорията и практиката в управленското счетоводство. Приемат се и като консенсус между представители от ключовите заинтересовани страни (в т. ч. СИМА), който обуславя тяхното прилагане като унифицирани насоки с цел оптимизиране на процеса на вземане на управленски решения и утвърждаване ролята на управленския счетоводител във финансовата и управленската функция на широк кръг от предприятия.

© 2022 Икономически университет – Варна

Цитиране: ГЕОРГИЕВ, Д., ХРИСТОВ, И. (2022) Генезис, еволюция и реализация на възгледите на СИМА за глобални принципи в управленското счетоводство. *Известия. Списание на Икономически университет – Варна*, 66 (2), с. 185 – 202.

Въведение

В последните няколко десетилетия на глобалните пазари се наблюдава силна конкуренция между малки и големи, публични и частни организации. На лице е изобилие от информация, която е сложна, неструктурирана и все по-трудна за интерпретиране, което вместо да води до по-висока степен на сигурност, поставя организациите пред сериозни предизвикателства в процеса на вземане на оптимални управленски решения (СИМА 2017). Те трябва да реагират по подходящ начин на рисковете и да защитават стойността, която генерират. Не го ли направят, това ще доведе до пропускане на ползи от това, че не се избира правилната алтернатива на дадено управленско решение. Необходимо е да се прилага професионален подход в процеса на генериране на информация за вземане на ефективни решения, защото то извежда на преден план най-подходящата информация за анализ и създаване на стойност в предприятието.

Целта на статията е да представи генезиса и развитието на идеята за прилагане на глобални принципи в управленското счетоводство, както и нейното реализиране в Документа за глобални принципи в управленското счетоводство (Принципите), разработен от СИМА и представителите от партниращите ключови заинтересовани страни, като средство за оптимизиране на процеса на вземане на управленски решения и неговото информационно осигуряване. В изпълнение на поставената цел са заложили следните по-конкретни задачи:

- да се очертаят установените от организацията актуални ключови проблеми в процеса на генериране на информация за целите на вземане на решения, които се явяват причина за търсене на решение за преодоляването им чрез въвеждане на универсални принципи в управленското счетоводство, както и за осъществяване на инициативите, предприети до момента на публикуване на Документа за глобални принципи в управленското счетоводство;

- да се изследват възгледите на представители от различните заинтересовани страни, участвали в разработването на Принципите, относно очаквания принос на последните за управленското счетоводство и за оптимизирането на процеса на вземане на управленски решения;

- да се представят целта и задачите на Принципите, с имплементирането на които се очаква да се преодолеят констатираните сублимни аспекти и да се отговори на очакванията на заинтересованите страни за постигане на модел за ефективно управленско счетоводство.

За реализиране на поставената цел е проведен обзор на актуалните публикации на СИМА относно развитието на концепцията за прилагане на глобални принципи в управленското счетоводство и автори, които излагат своите възгледи

по разглежданата тема. Настоящото изследване има амбицията да очертае основните етапи в еволюцията на глобалните принципи и действия за тяхното реализиране в управленското счетоводство.

Извеждане на инициативите, обуславящи създаването на глобални принципи в управленското счетоводство

В днешно време все по-голямо значение придобива комбинацията от икономическа и неикономическа информация, като това определя съществена роля на управленските счетоводители в организациите (Saghafi and Barzgar 2012). Управленското счетоводство трябва да наблюдава събитията и процесите, протичащи в икономиката, да изследва промените в заобикалящата среда и да предотвратява евентуални идеологически и методологически пропуски относно проблемите, които трябва да бъдат разбрани и решени на практика (Kristanto 2010). Необходимостта от утвърдени принципи в управленското счетоводство все повече се засилва в съвременните условия на работа на предприятията. Единодушно е мнението на международната научна и професионална общност, че не може тази липса да бъде преодоляна с индивидуални вътрешни подходи, различни за всяко предприятие.

Още през 2007 г. А. Van der Merwe (Van der Merwe 2007) в стремежа си да идентифицира принципите, които ще послужат за утвърждаването на управленското счетоводство, като научна и практико-приложна дейност, и ще се интегрират в съществуващата рамка за управленско счетоводство, формулира два основни принципа: „причинно-следствена връзка“ и „аналогия“. „Причинно-следствената връзка“ олицетворява закона за рационално заключение и е универсален принцип в индуктивната логика. Тя изразява двойния характер на информацията, от която се нуждаят ръководителите – стойността, представена в паричен измерител, и количествен модел на оперативните причинно-следствени връзки в предприятието. Според Van der Merwe определението за причинно-следствена връзка и интеграцията на веригата на стойността оказват влияние, като:

- повишават полезността на управленското счетоводство;
- отделят го от процеса на представяне на резултатите от дейността за външни потребители;
- намаляват разходите за генериране на достоверна счетоводна информация, необходима за управлението;
- правят методологическите подходи към управленското счетоводство остарели.

Вторият принцип – „аналогия“, е свързан с изводите в резултат на прилага-

нето на причинно-следствените връзки. Чрез него се подпомагат анализът, представите относно финансовите резултати и насоките, свързани с бъдещи събития в предприятието. Следователно двата принципа са общи закони на логиката, които най-добре и най-точно описват приложимите подходи към управленското счетоводство (Атанасова 2021: 35).

През 2009 г. IFAC (International Federation of Accountants) издава Наръчник на добрите практики (IFAC 2009), който утвърждава двата принципа на A. Van der Merwe и ги определя като „добра практика“. Наръчникът засяга по-скоро практическите аспекти на управленското счетоводство, отколкото теоретичните, като в него са формулирани шест основни принципи (Атанасова 2014): 1. Калкулирането, като основа за финансовото управление; 2. Съответствие на разходите с управленската цел; 3. Бизнес модел, базиран на действителността; 4. Същественост и ефективност на разходите; 5. Сравнимост и постоянство във времето; 6. Прозрачност и контролируемост. В Наръчника се подчертава, че тези принципи са разработени за прилагане в цялата организация, особено в предприятията, където има специални изисквания, свързани с процеса на калкулиране. Защо именно калкулирането е поставено в основата на тези принципи? Отговорът се дава в предговора, т.к. „калкулирането е основен инструмент за създаване на стойност за акционерите и всички заинтересовани страни“, защото в него се включва съвкупността от разходи, която дава възможност да се изясни начинът, по който се генерират печалбите и стойността в компанията. Освен това, чрез калкулирането се показва начинът, по който ресурсите ефективно се трансформират в продукция.

IMA (Institute of Management Accountants) през 2014 г. издава преработен Наръчник (IMA 2014) за изграждане на концептуална рамка за калкулиране за целите на управленското счетоводство. В него се подчертава, че калкулирането се нуждае не само от методи, но и от концептуална рамка. По този начин се подчертава различието между счетоводното отчитане на разходите и калкулирането на себестойност за целите на финансовото счетоводство, от една страна, и целите на управленското счетоводство в процеса на вземане на управленски решения за стимулиране на постигнатите резултати от организацията, от друга. Счетоводителите се насърчават да вземат предвид въпросите, които имат отношение към дадено решение, и да приложат правилно техниката на калкулиране на себестойността, която най-добре извежда информацията, необходима за вземане на ефективни решения и последващата им оценка.

Пет години по-късно IMA публикува продължение на концептуална рамка за калкулирането за целите на управленското счетоводство – Conceptual Framework for Managerial Costing (IMA 2019). Целта на калкулирането за целите на управлен-

ското счетоводство е да осигури стойностно отражение на използваните бизнес ресурси и свързаните с тях причинно-следствени връзки за минали, настоящи и бъдещи икономически дейности на предприятието. Калкулирането помага на ръководителите при вземане на решения и анализ на ситуацията, а също така насърчава постигането на стратегическите цели на предприятието. Водещият принцип за моделиране на операциите е „причинно-следствена връзка“ – този принцип е характерен за входа на информационно-ресурсната система в организацията, който описва операциите, протичащи в организацията и обяснява получените финансови резултати. Водещият принцип за вземане на решения е „аналогия“, който е характерен за изхода на информационно-ресурсната система. Мениджърите използват информацията за разходите, като прилагат принципа на аналогията, за да изведат последствията от минали събития и начертаят насоки за бъдещи действия. Това обуславя възможността да се учи от минал опит, да се съставят планове за бъдещето и да се осигурят ресурси и решения за постигане на стратегически цели на организацията.

В края на 2014 г. СИМА и AICPA (Association of International Certified Professional Accountants) представят Глобалните принципи в областта на управленското счетоводство, но те са и логично продължение на еволюцията в тяхното разработване. Може да кажем, че изложените четири основни принципа – влияние, съответствие, стойност и доверие, са логически закони и качествени характеристики на информацията, които съществено се различават от познатите ни принципи във финансовото счетоводство. Трябва да се отбележи, че по отношение на заложената методология има значително припокриване между професионалните инструменти, представени в този документ и най-добрите практики, описани в професионални наръчници и обучения на IMA за сертифициране на управленските счетоводители (Borker, 2016). Това, което отличава документа на СИМА и AICPA, е, че в него се разработват набор от ключови концепции и принципи по начин, който е много сходен с този на IASB (International Accounting Standards Board) при разработване концепции и стандарти за целите на съставяне на финансовите отчети. Принципите също така са тясно свързани с професионалната дейност на СИМА и програмата за сертифициране на Chartered Global Management Accountant (CGMA).

През 2016 г. СИМА спонсорира създаването на първия в света стандарт по управленско счетоводство: PAS 1919: 2016 Ръководство за прилагане на принципите по управленско счетоводство (CGMA 2016). Стандартът, публикуван от Британския институт по стандартизация, кодифицира универсална рамка от най-добрите практики при вземане на управленски решения. Компании като Sky, The Environment Agency, Fujitsu, NHS и Siemens участват дейно в неговото разрабо-

тване. Създаден като ръководство с най-добрите практики по управленско счетоводство, той позволява на организациите да сравняват финансовата си функция с тези на най-добрите (бенчмаркинг) и да „отключат“ пълния принос, който може управленското счетоводство да донесе на мениджмънта.

Необходимо е да се отбележи, че паралелно с еволюцията на идеята за глобални принципи в управленското счетоводство се развиват разбиранията на СИМА и водещите заинтересовани страни относно изграждането на ефективното управленско счетоводство като система, където Принципите са ключов компонент, но не единствен. Асоциацията и нейните сътрудници полагат усилия, като провеждат изследвания и представят своите доклади относно останалите компоненти:

- концепциите за бизнес модел на организацията и понятието „стойност“;
- уменията, знанията и компетенциите, поведението и етиката от страна на специалистите в сферата на управленското счетоводство;
- оптимизиране на инструментариума, който се прилага в отделните области на практиката на управленското счетоводство.

Във връзка с единия от посочените компоненти на ефективното управленско счетоводство – специалистите, през 2015 година е публикувана нова Рамка от компетенции за CGMA. Тя е проектирана така, че управленските счетоводители и техните работодатели да придобият представа какви са изискваните знания и да преценят кои са необходимите умения за съответната длъжност както към дадения момент, така и за в бъдеще (CGMA 2019). Тя представя набор от технически, счетоводни и финансови умения, които управленските счетоводители е необходимо да притежават, за да изпълняват своите професионални ангажименти. Основана се на принципите на етиката, почтеността и професионализма, както и концепцията за професионално обучение и трупане на опит през целия живот. Тя подробно описва необходимите професионални умения за изграждане на доверие към финансовите специалисти (СИМА 2017).

СИМА дава висок приоритет на етиката в управленското счетоводство, като очевидно я поставя във фундамента на своята компетентностна рамка. Организацията публикува преди повече от четвърт век своите „Етични насоки“, които се явяват първото възплъщение на това, което днес познаваме като Етичен кодекс на организациите (Steel 2019). Последните редакции на съвременния Кодекс на СИМА са преразглеждани и обновявани в съответствие с Етичния кодекс на Международния съвет по етични стандарти за счетоводители (International Ethics Standards Board of Accountants – IESBA). През 2019 година е публикувано последното издание на Кодекса, като той инкорпорира всички насоки в развитието на възгледите на IESBA относно етиката и независимостта на специалистите в един единствен документ. В Кодекса СИМА застъпва целите и принципите на равните

възможности, както и основните човешки права в световен мащаб. Институтът поставя най-високи етични и бизнес стандарти и насърчава неговите членове да бъдат добри и отговорни професионалисти (СИМА 2020).

Ефективното управленско счетоводство не се осъществява в отделните области на практиката изолирано, напротив – необходимо е да споделят знания и информация с други области към съответните специалисти, които оказват съдействие (АИСПА 2017). Това предполага използването на широк интердисциплинарен инструментариум, като такъв е предложен от СИМА като набор от основни подходи в областта на управленското счетоводство – The CGMA Essential Tools for Management Accountants (СИМА 2013). Публикацията представя 20 водещи инструмента, използвани в управленското счетоводство, в т.ч. стратегическата карта на резултатите, балансираната карта за оценка, бюджетирание и калкулиране на базата на дейности, анализ на веригата на стойността и управлението на риска в предприятието.

Третият ключов компонент за изграждането на ефективно управленско счетоводство е разбирането за бизнес модела. Той се явява нишката, около която се представя имплементирането на Принципите в управленското счетоводство на предприятието. В най-общ план бизнес моделът описва начина, по който дадена организация генерира стойност. В тази дефиниция, прекарана като логическа нишка в съдържанието на целия Документ, се открояват две ключови понятия – „*бизнес модел*“ и „*стойност*“. Тъй като и двете могат да бъдат изследвани от различни гледни точки, придавайки им различно съдържание, е от съществено значение да се изясни какво Асоциацията „вижда“ в тях. В доклад на организацията ясно си проличава нейната гледна точка относно двете понятия. Според СИМА бизнес моделът „показва как една организация непрекъснато определя, създава, доставя и улавя стойност за, със и към нейните ключови заинтересовани страни доколкото е необходимо с течение на времето“ (АИСПА 2018). СИМА възприема един по-широк възглед за стойността от този, който се има предвид в счетоводството обичайно. Според организацията стойността е свързана с хората – как техните нужди се удовлетворяват. Тя се създава от хората, заедно с хората и за хората, а това зависи от конкретните условия и натрупания опит (АИСПА 2018).

Първият универсален набор от глобални принципи за управленско счетоводство, които дават насоки за управленската счетоводна практика, е публикуван през 2017 година като продукт от представеното развитие на идеята за тях и управленското счетоводство като цяло. Документът с принципите се основава на проучвания, проведени в над 20 страни на пет континента. Изследванията са осъществени в рамките на 90-дневни консултации с различни групи от заинтересовани лица (над 400 души), представляващи различни по размер организации от

разнообразни индустрии. Принципите са разработени в сътрудничество с изпълнителни и финансови директори, представители на академичната област, регулаторни органи, правителствени органи и други професионалисти. Включването на подобен широк кръг от заинтересовани лица в процеса на тяхното изготвяне обуславя тяхната универсална насоченост и приложимост.

В пълния вариант на документа се разглеждат важни аспекти, като обуславяне на необходимостта от подобряване на процеса на вземане на решения, цел и задачи на Принципите, ползватели и фактори за успех при тяхното прилагане, представяне на тяхната същност и ключовите им характеристики, приложение на принципите спрямо компонентите на модела за ефективно управленско счетоводство и други.

В новата динамична реалност на глобализация на бизнеса, икономически кризи и глобална пандемия компаниите все по-трудно ще съхраняват и създават стойността си, все по-трудно ще вземат ефективни управленски решения и все по-трудно ще печелят доверието на всички заинтересовани лица. Това обуславя необходимостта от изграждането на цялостна стратегия за изграждане на ефективно управленско счетоводство, чиято спояваща субстанция да бъдат създадените в рамките на професионален консенсус глобални универсални принципи. **За да се изясни по-конкретно какви актуални проблеми се преодоляват чрез прилагането им и какви са очакванията, които им се възлагат, е необходимо да проследим споделените от съставителите им виждания по въпроса.**

Обуславяне на необходимостта от създаване на глобални принципи за управленско счетоводство и очакванията на създателите им към тях

Като основен източник на проблемите и предизвикателствата в развитието на управленското счетоводство се счита липсата на интегритет в принципите на управленското счетоводство (Abednazari, F. Nikoumaram and Pourzamani 2018). Тъй като управленското счетоводство се основава на парадигма и различни теории, то трябва да бъде приведено в съответствие с набор от глобални принципи. Липсата на подобни принципи и липсата на представа за техните фактори на влияние не позволява на организацията да се трансформира в интуитивна такава, като по този начин губи пътя си в системата на корпоративното управление (Vakili Fard, Mousavi and Salim 2014).

През август 2014 година от Longitude Research е проведено глобално проучване, инициатирано от CIMA и AICPA, сред 1100 мениджъри на високо равнище, което разкрива, че организациите преосмислят своите процеси на вземане на решения и се надяват да използват в бъдеще по-добре информацията, с която разполагат (Amato 2014). Изследването разкрива и други важни тенденции, които

обуславят необходимостта от имплементиране на Принципите, като се очаква те да осигурят своеобразен план за ефективен анализ с универсална приложимост (CGMA 2014). По-конкретно, необходимостта от въвеждането им се дължи на:

- преосмисля се начинът на вземане на решения – 73% от анкетираните ръководители споделят, че успешните компании все повече ще делегират правомощия на работниците да вземат автономни решения;
- на мениджърите им липсва концептуална рамка, която да осигури качество – само 36% посочват, че могат лесно да се обезпечат последователни и качествени решения на всички нива на организацията;
- необходимо е по-ефективно да се оползотворява наличната информация – 91% желаят процес, който да извлича по-задълбочена представа от финансовите и нефинансовите данни, която да обезпечавя решенията в информационен аспект;
- те търсят подкрепа от финансовата функция – 89% споделят, че по-силното партньорство с финансовите функции в процеса на вземане на решения ще им помогне да управляват по-добре своите организации през следващите години.

Освен в представеното проучване, в Документа за Принципите също се очертават актуални и съществени проблеми, пред които е изправено управленското счетоводство. Целта е на тяхна база да се аргументира прилагането на концепцията на предложените Принципи и тяхната очаквана роля като средство за преодоляването на проблемите (AICPA 2017). Последните са свързани предимно с информацията, която е необходимо да се набави от управленското счетоводство за вземане на ефективни и ефикасни решения, които водят до генериране на стойност и устойчив растеж в дългосрочен план.

На първо място, Асоциацията вижда заплахата, влияеща върху дългосрочното конкурентно предимство на организациите, предимно в два фактора, които действат едновременно – нарастващите обем и скорост на информационните потоци. За да бъдат уверени в своя успех, на организациите им се налага да вземат все по-бързо по-точни решения, а глобализацията и технологичният напредъкът прави този процес все по-сложен. Трябва да се отчете и влиянието на **силната конкуренция между организациите (малки и големи, публични и частни) в рамките на глобалните пазари**. В Документа се привеждат примери и фактически данни, които очертават необходимостта **от професионален подход в процеса на вземане на решения**. На този етап тя никога не е била по-значима и трудна за удовлетворяване, тъй като (AICPA 2017):

- От доклада *Beyondspreadsheets: How the new breed of CFO makes decisions* на The Economist Intelligence Unit става ясно, че 47% от финансовите директори в Азия смятат, че вземането на решения е възпрепятствано от големия обем информация. 52% споделят, че точността на данните е най-голямото препятствие

в тяхната работата. Респондентите посочват като други съществени проблеми достъпът до данни в реално време (46%) и интегрирането на сложни данни от различни източници (43%) (International Finance 2014).

- В статията The Digital Universe Decade – Are You Ready Международната Корпорация за Данни се прогнозира, че до 2020 г. бизнес трансакции в интернет (бизнес-бизнес и бизнес-потребител) ще достигнат 450 млрд. на ден (Gantz and Reinsel, 2010). Те не само ще увеличат обема си, но ще поставят предизвикателството как да бъдат управлявани и как да се гарантира тяхната сигурност.

- На конференция в Калифорния през 2010 Eric Schmidt – главен изпълнителен директор на Google, твърди, че към момента обществото създава толкова нова информация на всеки два дни, колкото е генерираната информация от зората на цивилизацията до 2003 г. (Sieglar 2010).

- Среднестатистическият американски потребител трябва да взема повече от 70 решения на ден (Yuengar 2014). В проучване, проведено сред главни изпълнителни директори, се установява, че те изпълняват 139 задачи и вземат 50% от решенията си за 9 или по-малко минути. Само 9% от решенията отнемат повече от час.

На второ място, обръща се внимание на парадокса, че изобилието от информация, вместо да дава свобода в процеса на вземане на решения в дадена организация, на практика може да води до изтощение, до парализиране на процеса или до предприемане на прибързани действия. Притеснителен е фактът, че прекалено много организации генерират неоправдани разходи, които се дължат на неефективни решения или още по-лошо – за да се оправдаят подобни решения. При втория вариант, освен осъществените разходи, се пропускат и ползи от това, че не е взето по-подходящо решение.

Обикновено се счита, че наличието на по-голям обем информация води до по-ниска степен на несигурност, но тази взаимовръзка се променя. Въпреки че се подобряват възможностите за обработка на информацията, в **по-голямата си част данните са неструктурирани** (AICPA 2017). В крайна сметка се утвърждава виждането, че наличната информация никога **не е била по-изобилна, сложна, неструктурирана и по-трудна за интерпретиране**. Организацията трябва да реагира по подходящ начин на рисковете и да защитава стойността, която генерират.

Във връзка с разглеждания проблем Асоциацията цитира Herbert Hawkes, бивш декан на Колумбийския колеж, който твърди, че „половината от проблемите в световен план са причинени от хора, които се опитват да вземат решения, преди да имат достатъчно знания, с които да ги обосноват“ (Johnston 2012: 207). Стига се до важното заключение, че **данни без анализ, без представа и обмен на**

информация не са знания – числата изискват интерпретиране. Ето защо управленското счетоводство трябва да помага на организациите да превърнат числата в смислен анализ с изводи. За да постигнат успех в условията на висока несигурност, организациите трябва да изградят ефективно управленско счетоводство, което да допълва тяхната счетоводна система по начин, който да подsigури осъществяването на подобен тип анализ (AICPA 2017). Финансово-счетоводната информация, макар и важна, не предоставя необходимия обем данни от знания за вземане на решения относно бъдещето, тъй като нейният фокус е предимно върху осъществената дейност.

В представените мнения на част от водещите професионалисти (таблица 1), участвали пряко или косвено в инициативата по създаване на концепцията за глобални принципи в управленското счетоводство към момента на тяхното публикуване, проличават техните възгледи и очаквания за ролята на Принципите за преодоляване на част или изцяло на гореописаните проблеми и изграждането на модел за ефективно управленско счетоводство.

Таблица 1

Възгледи и очаквания на водещи специалисти, участвали в създаването на Принципите (CGMA 2014)

Представител	Длъжност / Позиция	Възгледи и очаквания
Charles Tilley	FCMA, CGMA, изпълнителен директор на CIMA	„Ние работим с редица организации по целия свят и можем да забележим, че вземането на решения става все по-трудно , тъй като сложната като характер информация протича много по-бързо .“ „Твърде често импулсивността измества задълбочената представа – нуждаем се от сериозно подобрене в начина на вземане на решения на всички нива . Тези принципи ще помогнат на изпълнителните директори и техните екипи да постигнат по-качествено вземане на решения в своите организации.“
Barry C. Melancon	CPA, CGMA, президент и изпълнителен директор на AICPA	„Публикуването на тези принципи е нещо значимо. Те ще спомогнат за изграждането на структурата от хаотичната сложност (на управленското счетоводство) и ще дадат възможност за вземане на решения, основани на факти , които да дават приоритет на дългосрочния успех пред краткосрочните печалби .“ „При прилагането на принципите ръководството, заинтересованите страни , инвеститорите и обществеността могат да имат по-голямо доверие в действията, които предприемат организациите.“

Jean-Marc Huët	Главен финансов директор на Unilever	<p>„От решаващо значение е всички компоненти на една организация – финансови и нефинансови – да споделят информация.“</p> <p>„Приемането на холистичен подход е най-добрият съвет, който мога да дам на всеки нов финансов директор. В моите очи нефинансовите фактори, като качеството на нашите служители, са също толкова важни, колкото и цифрите. Тези принципи ще подпомогнат финансовите директори в изграждането на по-мошен подход за по-добро управление на техния бизнес.“</p>
Julian Kelly	Директор по публични разходи и финанси, Министерство на икономиката и финансите на UK	<p>„Доброто финансово управление при обществени услуги е от решаващо значение за постигането на по-ефективен публичен сектор, като то води до по-добри решения относно разходите и по-добро управление.“</p> <p>„Тези Принципи са една добре дошла стъпка за една по-добра система и имам удоволствието да споделя, че Министерството на финансите напълно подкрепя начинанието.“</p>
Stephen Haddrill	Изпълнителен директор на Съвета за финансово отчетане	<p>„Глобалните принципи за управленско счетоводство осигуряват рамка от високи стандарти за управленска информация и финансов контрол, които са от съществено значение при вземането на решения.“</p> <p>„Насърчавам съветите на директорите да вземат предвид тази най-добра практика изцяло, за да подкрепят дългосрочното управление на своите организации.“</p>
Paul Druckman	Изпълнителен директор на Международния съвет за интегрирана отчетност	<p>„Вземането на решения в организациите трябва да се фокусира върху създаването на стойност в краткосрочен, средносрочен и дългосрочен план.“</p> <p>„МСИО приветства тази нова рамка, която да помогне на организациите да събират важна информация от всички области на бизнеса и да насърчи интегрираното мислене и интегрираните действия.“</p>

Основните проблеми, които очертават специалистите, са свързани с процеса на вземане на решения, като последният все повече се комплицира, защото се наблюдава все по-бързо протичане на по-сложна по характер информация. Освен това често ръководителите от различни нива на йерархията в организацията вземат импулсивни и прибързани решения, без да са осигурили релевантна информация и без да са придобили по-задълбочен поглед в рамките на целия процес на вземане на решения. Това налага необходимостта от прилагане на принципи, които да повишават неговото качество – да осигурят рамка от високи стандарти за управленска информация и финансов контрол, да дадат възможност за вземане

на решения, основани на факти, с приоритет към дългосрочния успех, а не към краткосрочната изгода. Решения, които да фокусират върху създаването, споделянето и съхраняването на стойност в краткосрочен, средносрочен и дългосрочен план. Принципите дават и възможност на финансовите директори да сравняват собствените си операции спрямо това, което най-добрите организации в сегмента искат да постигнат (CGMA Harding 2017).

Специалистите, ангажирани по един или друг начин със създаването на Принципите, очакват последните да запълнят и една празнина (Tilley 2014), свързана с предоставянето на насоки, които да гарантират последователност в различните похвати на управленското счетоводство в световен план, практика, отдавна установена във финансовото счетоводство. Насоки, които да имат унифициран характер и приложимост, в т.ч. в организации със стопанска и нестопанска цел, в публични организации и други. Смята се, че Принципите ще спомогнат в установяването на ред в една относително сложна проблематика, каквато се явява управленското счетоводство. Във връзка с това те се явяват основа за прилагането на холистичен подход, като осигуряват концептуална рамка, която предполага събирането и обмена на ключова информация (в т.ч. финансова и нефинансова) от всички области на бизнеса и която насърчава интегрирания начин на мислене и активност.

Всичко посочено следва да вдъхне увереност и да изгради доверие у ръководството, заинтересованите страни, инвеститорите и обществеността относно действията, които предприемат организациите, а освен това и да повиши значимостта и ролята в тях на специалистите по управленско счетоводство.

В една или друга степен споделените виждания и очаквания на водещите специалисти са отразени в Документа в частта, в която се представя и аргументира моделът за ефективно управленско счетоводство, изграден съобразно Принципите.

Документът за Принципите: как възгледите на специалистите са имплементирани в краен продукт

Основната цел на Глобалните принципи за управленско счетоводство, според Документа, е да подпомогнат изпълнителните директори, финансовите директори и бордовете на директорите при провеждане на бенчмаркинг и/или при подобряване на системите на управленското счетоводство в организациите. Това ще помогне на изброените лица/органи на управлението, които са отговорни за насочването на организациите по пътя на устойчивия успех (CGMA 2014), да посрещнат нуждите на техните организации ефективно и ефикасно. Принципите

могат да бъдат полезни за инвеститорите и други заинтересовани страни, както и за специалистите по управленско счетоводство, които могат да установят до каква степен генерират стойност за своите организации/клиенти.

Принципите помагат на организациите да вземат по-добри решения, да реагират по подходящ начин на рисковете, пред които са изправени, и да защитават стойността, която създават. В изпълнение на поставената цел са конкретизирани и следните задачи (Amato 2014): да очертаят фундаменталните ценности и качествени характеристики, присъщи за управленско счетоводство; да задълбочат вижданията относно професията на управленския счетоводител; да се увеличи признанието относно ключовата роля на управленското счетоводство в организациите и към факта, че се прилага на най-високите нива в йерархията; да даде възможност да се реализира потенциалът на управленското счетоводство.

Организациите споделят едно и също желание – да постигнат успех с течение на времето. Това може да се постигне чрез специфична комбинация и взаимодействие между компонентите в систематичния модел за ефективно управленско счетоводство, предложен от съставителите – компетентни специалисти, разбираеми Принципи, добро управление на представянето и прилагане на утвърдени практики (AICPA 2017).

Изграждането на ефективно управленско счетоводство подобрява процеса на вземане на решения в организациите. Последният се характеризира с поглед и анализ, насочени към протичане на релевантна информация към лицата, вземащи решения и с проявена ангажираност по социалните и екологичните въпроси (AICPA 2017). Изброеното се постига чрез прилагането на четирите принципа – влияние, съответствие, доверие и стойност, които залагат основните ценности, характеристики, норми и функции, на които следва да се основава управленското счетоводство.

Оценката на отделните компоненти в системата на ефективното управленско счетоводство – уменията, знанията и компетенциите на специалистите в дадената област, на управлението на представянето на организацията и на практическите области спрямо Принципите, може да послужи за определяне на степента, в която то удовлетворява нуждите на организацията, да се идентифицират пропуски в организацията му и да се предприемат действия за тяхното преодоляване (AICPA 2017). За целта е препоръчително да се използва Въпросникът (CIMA 2015) към Принципите, който отразява всички постановки за изграждане на ефективно управленско счетоводство, заложен в Документа. Въпросникът може да даде увереност, че управленското счетоводство осигурява възможност на организацията да постига устойчив успех и генерира стойност с течение на времето, при положение че се използва като *средство за разработване на цялостна стратегия за*

управленското счетоводство.

За да бъдат приложени Принципите ефективно на практика, е необходимо да бъдат спазени три условия (Amato 2014): 1) да се осъзнават необходимостта и приносът на управленското счетоводство за постигане на устойчив успех; 2) да се прилагат подходящи инструменти и техники, които да се адаптират и непрекъснато да се усъвършенстват при изменения в целите на организацията; 3) компонентите на ефективното управленско счетоводство да подпомогнат организациите да оценяват ефективността на функциите на управленското счетоводство и да идентифицират областите за подобрене.

Заклучение

Принципите се явяват продукт на един дълъг и всеобхватен процес в развитието на теорията и практиката в управленското счетоводство. Представители от всички заинтересовани страни с подкрепата на СИМА съумяват да идентифицират най-наболелите проблеми в процеса на генериране информация за целите на вземане на управленски решения и утвърждаване ролята на управленския счетоводител във финансовата и управленската функция на предприятието. Те са консенсус, който обуславя тяхното прилагане като унифицирани насоки за възможно най-широк кръг от предприятия.

Универсалните принципи за управленско счетоводство се основават на разбирането за интегрирано мислене в рамките на предприятието. Принципите спомагат да се анализира развитието на бизнес модела и насърчават поведение, което изгражда доверие, споделя информация и оказва влияние. Те помагат на организациите да вземат по-добри решения, да реагират по подходящ начин на рисковете, пред които са изправени, и да защитават стойността, която създават в краткосрочен, средносрочен и дългосрочен план. Както съставителите на Принципите споделят, последните очертават основните ценности и качества, които са характерни за управленско счетоводство и дават една по-задълбочена представа относно професията управленски счетоводител.

Използвана литература

1. Атанасова, А. (2014). Счетоводна политика в управленското счетоводство – да или не. // Годишник на ИДЕС, 8, с. 437–464.
2. Атанасова, А. (2021). Управленско счетоводство. Наука и икономика, с. 309.
3. Abednazari, M., F. Nikoumaram, H. R. R. and Pourzamani, Z. (2018). A

Critical View of Global Management Accounting Principles. // International Journal of Finance & Managerial Accounting, 3(9), pp. 17–27.

4. AICPA (2017). *Guide to the Global Management Accounting Principles®. Effective management accounting: Improving decisions and building successful organisations*. [Online] Available at: <https://www.cgma.org/content/dam/cgma/resources/reports/downloadabledocuments/global-management-accounting-principles.pdf> [Accessed: 20/09/2021].

5. AICPA (2018). *Rethinking the business model 2018. Business Models Concepts*. [Online] Available at: <https://www.cgma.org/content/dam/cgma/resources/reports/downloadabledocuments/cgma-bus-model-fullreport-051817.pdf> [Accessed: 20/09/2021].

6. Amato, N. (2014). *Global Management Accounting Principles seek to guide better benchmarking, decision-making. Financial Management*. [Online] Available at: <https://www.fm-magazine.com/news/2014/oct/201411001.html> [Accessed: 20/09/2021].

7. Borker, D. (2016). *Global Management Accounting Principles and the Worldwide Proliferation of IFRS*. // The Business and Management Review, 7(3), pp. 258–267.

8. CGMA (2014). *CIMA and AICPA Release New Global Management Accounting Principles to Drive Better Organisational Decision-Making*. [Online] Available at: <https://www.cgma.org/aboutus/press/cimaandaicpareleasenewglobalmanagementaccountingprinciplestodrivebetterorganisational-decision-making.html> [Accessed: 20/09/2021].

9. CGMA (2016). *PAS 1919 guide to management accounting principles*. [Online] Available at: <https://www.cgma.org/resources/reports/globalmanagementaccountingprinciples/pas1919.html> [Accessed: 20/09/2021].

10. CGMA (2019). *CGMA Competency Workframe*. [Online] Available at: <https://www.cgma.org/resources/tools/cgma-competency-framework.html> [Accessed: 20/09/2021].

11. CGMA Harding, A. (2017). *Global Management Accounting Principles – Unlocking Value & Introduction*. [Online] Available at: <https://www.cgma.org/resources/reports/globalmanagementaccountingprinciples/principles-framework.html> [Accessed: 20/09/2021].

12. CIMA (2013). *The CGMA Essential Tools for Management Accountants*. [Online] Available at: <https://www.cgma.org/resources/tools/essential-tools.html> [Accessed: 20/09/2021].

13. CIMA (2015). *Global management accounting principles: Checklist*. [Online] Available at: <https://www.cgma.org/Resources/Reports/DownloadableDocuments/>

Principles-diagnostic-checklist-web.pdf [Accessed: 15/09/2021].

14. CIMA (2017). *Global Management Accounting Principles: Improving decisions and building successful organisations*. [Online] Available at: <https://www.cgma.org/content/dam/cgma/resources/reports/downloadabledocuments/global-management-accounting-principles.pdf> [Accessed: 15/09/2021].

15. CIMA (2020). *CIMA Code of Ethics*. [Online] Available at: <https://www.cimaglobal.com/Professionalism/Ethics/CIMA-code-of-ethics-for-professional-accountants/> [Accessed: 15/09/2021].

16. Gantz, J. and Reinsel, D. (2010). The Digital Universe Decade – Are You Ready? *IDC analiza the future*, pp. 1–16. [Online] Available at: <https://ifap.ru/pr/2010/n100507a.pdf> [Accessed: 20/09/2021].

17. IFAC (2009). *Evaluating and Improving Costing in Organizations. International Good Practice Guidance*. [Online] Available at: <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IGPG-Evaluating-and-Improving-Costing-July-2009.pdf> [Accessed: 20/09/2021].

18. IMA (2014). *Conceptual Framework for Managerial Costing*. [Online] Available at: http://www.imanet.org/PDFs/Public/Research/MCCF_2014.pdf [Accessed: 20/09/2021].

19. IMA (2019). *Conceptual Framework for Managerial Costing*. [Online] Available at: <https://www.imanet.org/-/media/df27d1327c4b4f9dbc0b5a43537bcc7f.ashx> [Accessed: 20/09/2021].

20. International Finance (2014). *47% of Asia's CFOs say decision-making hindered by information overload*. [Online] Available at: <https://internationalfinance.com/47-of-asias-cfos-say-decision-making-hindered-by-information-overload/> [Accessed: 20/09/2021].

21. Iyengar, S. (2014). *Sheena Iyengar: How to make choosing easier*. [Online] Available at: <https://tedsummaries.com/2014/12/06/sheena-iyengar-how-to-make-choosing-easier/> [Accessed: 20/09/2021].

22. Johnston, R. (2012). *Randow Wisdom*. Bloomington: iUniverse INC.

23. Kristanto, S. (2010). *Mapping of management accounting research*. working paper.

24. Van der Merve, A. (2007). *Management accounting philosophy II: The cornerstones of restoration*. *Journal of Cost Management*, 21 (5), pp. 26–33.

25. Saghafi, A. and Barzgar, G. (2012). *Management accounting research, with an emphasis on qualitative research methods*. *Review of Accounting and Auditing*, 1, pp. 4–20.

26. Siegler, M. (2010). *Eric Schmidt: Every 2 Days We Create As Much Information As We Did Up To 2003*. [Online] Available at: <https://techcrunch.com/2010/08/04/>

schmidt-data/?gucounter=1 [Accessed: 20/09/2021].

27. Steel, P. (2019). *New Code of Ethics is true to CIMA's core principles, Financial Management*. [Online] Available at: <https://www.fm-magazine.com/issues/2019/oct/cima-code-of-ethics.html> [Accessed: 20/09/2021].

28. Tilley, C. (2014). *CIMA's Global Management Accounting Principles: Seeking Your Input. – Official Website of International Federation of Accountants*. [Online] Available at: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/preparing-future-ready-professionals/discussion/cima-s-global-management-accounting-principles-seeking-your-input> [Accessed: 20/09/2021].

29. Vakili Fard, H., Mousavi, S. and Salim, F. (2014). Management Accounting and Corporate Governance. // *Accounting and Auditing Research*, 10(5), pp. 1–29.

GENESIS, EVOLUTION AND IMPLEMENTATION OF CIMA'S VIEWS ON GLOBAL PRINCIPLES IN MANAGEMENT ACCOUNTING

Dragan GEORGIEV
Iliyan HRISTOV

Abstract

The aim of the article is to present the genesis and development of the idea of applying global principles in management accounting, as well as its implementation in the Document on Global Management Accounting Principles, developed by The Chartered Institute of Management Accountants (CIMA) and representatives from partner key stakeholders. The Principles are presented in the Document as a basis for information provision and optimization of the management decision-making process. The view that they are a product of a long and comprehensive process in the development of theory and practice in management accounting is confirmed. They are also accepted as a consensus among representatives of key stakeholders (including CIMA), which conditions their implementation as unified guidelines in order to optimize the management decision-making process and strengthen the role of management accountant in the financial and management function of a wide range of enterprises.

Key words: Global Management Accounting Principles, The Chartered Institute of Management Accountants (CIMA), Management Accounting.