

---

# Studiu privind tehnicile de contabilitate creativă în contabilitatea managerială

---

*Flavius-Andrei GUINEA,*  
Academia de Studii Economice din București,  
E-mail: flavius.guinea@cig.ase.ro

## Rezumat

*Un sistem de contabilitate managerială, odată implementat, va atrage și manifestarea unor fenomene de contabilitate creativă, în special în perioadele de criză și de presiune fiscală. Având la dispoziție un set de informații mai relevant, managerii sunt tentați să apeleze la tehnici mai mult sau mai puțin ingenioase, discutabile sau legale, în scopul ameliorării prezentării situațiilor financiare. În contextul economic românesc actual, poate fi sesizată o legătură directă între practicile de contabilitate creativă, incompetența managerilor, declinul activității, perioadele de criză și optimizările fiscale. Accentul este pus la nivel național pe utilizarea contabilității creative în scopul inducerii în eroare a utilizatorilor situațiilor financiare. Studiul sistemelor de contabilitate managerială în România se caracterizează printr-un număr relativ redus de cercetări de teren, în special în ceea ce privește problematica organizării și implementării. De fapt, cercetarea noastră intenționează să avertizeze asupra dificultăților majore de percepție a beneficiilor generate de organizarea unui sistem modern de contabilitate managerială în context național. Deși contabilitatea managerială a evoluat continuu în ultimele decenii, progresul depinde de măsura în care mediul academic și managerii vor fi capabili să îmbunătățească diversele metode și eficiența proceselor decizionale. Dificultățile implementării trebuie identificate de o manieră mult mai clară, iar în acest scop nu trebuie neglijate implicațiile comportamentale și sociale. Accentul trebuie pus pe rolul central al aspectelor comportamentale în contabilitatea managerială.*

**Cuvinte-cheie:** *Contabilitate managerială, contabilitate creativă, cost de producție, schimbarea în contabilitatea managerială, virusare costuri, descărcare din gestiune.*

**Clasificare JEL:** M41.

**Vă rugăm să citați acest articol astfel:**

Guinea, F.A. (2016), Study Regarding the Creative Accounting Techniques in Management Accounting, Audit Financiar, vol. XIV, no. 10(142)/2016, pp. 1136-1148, DOI: 10.20869/AUDITF/2016/142/1136

**Link permanent pentru acest document:**

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2016/142/1136>

## Introducere

Comportamentul managerial poate afecta practicile sistemelor de contabilitate managerială, aspect evidențiat, în mod special, în context național. Deciziile manageriale pot determina forma care trebuie dată informației contabile, în funcție de anumite obiective. Strategia managerială care, în mod eronat, se reorientează spre termenul scurt (și foarte scurt) implică mutații în producerea informațiilor contabile. Tendința de a inventa și de a utiliza tehnici de contabilitate creativă în latura ei nefastă devine o preocupare obligatorie a managerilor români, ridicată la rangul de practică curentă. Percepția unui manager despre sistemul contabil în general se rezumă la ideea că absolut totul este posibil, iar consecințele pot fi minimalizate cu ușurință. În cele din urmă, traseul fluxurilor de lichidități dictează forma informației contabile și nivelul performanței.

Contabilitatea managerială are o istorie bogată, strâns legată de schimbările în strategia organizațională. După Primul Război Mondial, progresele contabilității manageriale au fost practic realizate numai prin prisma creșterii raportării financiare externe. De peste 70 de ani, contabilitatea managerială este subordonată cerințelor întocmirii situațiilor financiare. Reforma contabilității manageriale trebuie să se bazeze pe ideea dezvoltării sale independente, în strânsă legătură însă cu managementul strategic al organizației.

Sistemele de contabilitate managerială trebuie să graviteze în jurul principiului că un produs, prin toate atributele sale, oferă valoare mai degrabă clientului decât producătorului său. Contabilitatea managerială a rămas prea mult timp izolată de celelalte funcțiuni ale organizației. Metodele clasice au parazitizat practic organizațiile prin structuri excesive și rigide, care acționează în medii economice dinamice.

Contabilitatea managerială, prin metodele ei clasice, îndreaptă organizația într-o direcție greșită, recompensează managerii pentru eșecul afacerii și nu oferă niciun stimulent pentru performanța reală (Kaplan, 1988). Profesionistul contabil este blocat în capcana inovațiilor contabilității manageriale, făcute acum 60, 80 și chiar 100 de ani (Kaplan, 1986).

Metodele tradiționale de calcul de cost devin desuete. Pierderea de relevanță a sistemelor tradiționale de calcul de cost se datorează, în principal, existenței unui decalaj între modelul actual de control al întreprinderii și

modelul centrelor de analiză și diferenței dintre modul de compunere a costului real și imaginea redată acestuia de către contabilitatea de gestiune. Viziunea asupra întreprinderii pe care s-a bazat metoda centrelor de analiză nu mai corespunde realității de astăzi.

Capitalul poate avea întrebuintări alternative astfel încât managerii trebuie să se preocupe dacă rentabilitatea capitalului investit depășește costul acestui capital, care poate fi măsurat prin rentabilitatea generată de o altă alternativă de utilizare. Al doilea motiv de măsurare a rentabilității capitalului este reprezentat de promovarea unui control și analize în procesul de organizare a bugetării capitalului. Fără anumite forme de măsurare a rentabilității efective a capitalului, în cadrul procesului de bugetare a investițiilor, poate exista o stimulare redusă pentru managerii de a estima cu acuratețe fluxurile viitoare de trezorerie.

Misiunea principală a contabilității manageriale a fost aceea de „urmărire a adevărului absolut”, unde „adevărul absolut” a fost definit ca obținerea celui mai precis cost. Dar contabilitatea managerială a început să evolueze. Aceasta a remediat multe deficiențe, inclusiv preocuparea pentru determinarea costului unic. Cea mai importantă contribuție a fost concentrarea atenției asupra beneficiilor potențiale provenite din adoptarea unor decizii pe baza informațiilor contabile. Ideea de costuri diferite pentru scopuri diferite a stimulat preocupările pentru definirea adevărului condiționat sau a modelelor decizionale. Modelele decizionale apar la nivelul externalizării informației, în diverse scopuri (Horngren, Foster și Datar, 1997).

Demersul studiului nostru surprinde o problemă complexă și delicată a sistemelor de contabilitate managerială, urmărind ca obiectivele complexului motivațional al dezvoltării tehnicilor de contabilitate creativă și identificarea anumitor tehnici de contabilitate creativă la limita dintre legal și fraudă, inclusiv consecințele asupra calității informației contabile.

Contribuțiile proprii ale studiului sunt evidențiate, în special, la nivel aplicativ, aspect evident datorat tipurilor de cercetări desfășurate. Unul din obiectivele fundamentale ale studiului nostru este de a suscita interesul privind posibilitățile practice de „protejare” de pericolele creativității unui sistem de contabilitate managerială.

Limitele studiului sunt generate tocmai de caracteristicile cercetărilor de teren, amintind în acest sens posibila subiectivitate a cercetătorului în contextul accesului

direct la subiectul cercetării și numărul mai redus de organizații care pot fi analizate într-o anumită perioadă de timp.

Importanța studiului vizează profesioniștii contabili și auditorii, în special prin prisma fiabilității și realității informațiilor prezentate în situațiile financiare.

Ca structură, în următoarea secțiune se prezintă stadiul cunoașterii în domeniul tehnicilor de contabilitate creativă specifice contabilității manageriale. Secțiunea a doua evidențiază metodologia cercetării utilizată în studiu, urmând prezentarea rezultatelor studiului în secțiunea a treia. Ultima secțiune surprinde concluziile noastre.

## 1. Revizuirea literaturii în domeniul contabilității manageriale

Literatura internațională abundă în descrierea multitudinilor de abordări și explicarea modelelor ce pot fi utilizate într-un sistem eficient de contabilitate managerială. Majoritatea studiilor relevă ideea experimentării unei crize prelungite a contabilității manageriale, depășită de transformările mediului intern și extern al organizației. De asemenea, sunt evidențiate numeroase modalități de reformare a contabilității manageriale, prin practici și procedee care să susțină schimbările organizaționale.

Studiile empirice efectuate de specialiști, în special din Marea Britanie, SUA, Japonia și Franța, se concentrează asupra tranzițiilor în contabilitatea managerială din mai multe țări. Aceste studii încearcă să explice implicațiile recentelor evoluții tehnologice, a procedurilor organizaționale și de management asupra sistemelor de contabilitate managerială.

Stadiul cunoașterii la nivel internațional oferă o prezentare detaliată a celor mai recente tehnici. Sunt evaluate necesitățile utilizării acestor tehnici, punctele lor slabe și forte în contextul actual organizațional și economic, abilitatea de a face față provocărilor viitoare. De fapt, multe dintre aceste tehnici reprezintă un progres în managementul organizației.

În mod invariabil, cele mai relevante lucrări surprind provocările actuale ale contabilității manageriale (Bromwich și Bhimani, 1989, 1994; Bhimani și Bromwich, 1996; Armstrong, 1987; Albu și Albu, 2003a, 2003b; Aston, Hopper și Scapens, 1995; Clemens, 1991; Coates și Longden, 1989; Drucker, 1990;

Johnson, 1992; Johnson și Kaplan, 1987; Kaplan, 1985, 1994; Scapens și Roberts, 1993; Woods, 1989; Drury, 2000; Horngren, Foster și Datar, 1997; Bromwich și Hopwood, 1986; Vámosi, 2000; Bartolomeo ș.a., 2000):

- Aservirea la obiectivele contabilității financiare, prin utilizarea procedeele de repartizare arbitrară, care nu reflectă realitatea inductorilor de cost dintr-un sistem modern de producție, și, de aici, apariția sindromului contabilității negre (sau a evidenței duble), în scopul obținerii de rapoarte care să fie utile adoptării unor anumite decizii;
- metodele tradiționale de determinare a costurilor nu reflectă relațiile de cauzalitate ale consumurilor de resurse în organizațiile care utilizează tehnologii moderne de producție și aprovizionare, distorsionează valoarea costurilor de producție și a profiturilor. Sistemele de remunerare managerială stimulează deciziile eronate, degajate de tehnicile clasice;
- focalizarea excesivă asupra sistemelor de cost existente și incapacitatea acestora de a genera informații relevante și utile în procesul decizional;
- studiile empirice privind utilizarea metodei ABC confirmă ezitățile organizațiilor privind implementarea unor noi sisteme de contabilitate managerială;
- menținerea ipotezelor clasice privind percepția conceptului de performanță și orientarea excesivă și exclusivă asupra obiectivelor pe termen scurt;
- poziționarea contabilității manageriale în lanțul organizațional astfel încât să poată exercita un rol mai important;
- monitorizarea și planificarea performanței pot fi îmbunătățite dacă indicatorii non-financiari sunt utilizați alături de cei financiari. Anumite costuri sunt dificil de definit și măsurat, deși există un set semnificativ de informații non-financiare disponibil. Performanța sistemelor just-in-time este măsurată, de exemplu, prin termeni ca timp rămas, distanță parcursă, grad de ocupare a spațiului, complexitatea produsului. Alte exemple sunt reprezentate de tabloul de bord și de balanced scorecard;
- introducerea dimensiunii strategice în contabilitatea managerială. Se afirmă din ce în ce mai pregnant necesitatea determinării de costuri asociate cu strategia organizației și cu monitorizarea structurii de cost a concurenților. În prezent, costurile

operațiunilor care adaugă valoare în optica clientului (flexibilitatea producției, calitatea, termenele de livrare, serviciile post-vânzare) sunt invizibile, fiind ascunse în masa cheltuielilor indirecte și suportând, ulterior, repartizări arbitrare. Contabilitatea managerială strategică are avantajul de a face ca aceste costuri să devină vizibile pentru managementul organizației;

- adoptarea tehnicilor utilizate în contextul altor țări este, în general, problematică. Cu toate acestea, anumite tehnici japoneze au fost implementate cu succes de către firmele britanice (tabelele de cost, costul țintă). Numeroase organizații rămân fidele metodelor tradiționale. Noile tehnici par a nu suscita un interes universal, existând diferențe între organizațiile din același spațiu geografic privind riscurile asumate prin implementarea unor tehnici moderne. Studiile nord-americane și cele britanice relevă faptul că există o deschidere pronunțată spre progres acolo unde organizarea este una informală și simplă, fapt ce conferă flexibilitate și adaptabilitate la un mediu dinamic.

Literatura națională poate fi caracterizată numai în ultimii ani printr-o producție de lucrări care surprind anumite problematice ale contabilității manageriale, printre care cele în strânsă legătură cu studiul nostru vizează tehnicile de contabilitate creativă (Malciu, 1999; Feleagă și Malciu, 2002; Ionașcu, 2003).

## 2. Metodologia cercetării

Poziția privilegiată în cadrul studiului este reprezentată de cercetarea de tip experiment, care a presupus accesul direct la subiecții analizați și cercetarea de tip studiu de caz, implicând analiza și interpretarea anumitor particularități existente. Altfel spus, s-a apelat la o cercetare de tip clinic sau o cercetare de tip acțiune. Acestea reprezintă cercetări de teren, avantajul major fiind reprezentat de o mai bună percepție a relațiilor și proceselor din cadrul unei organizații. Colectarea și analiza informațiilor au fost efectuate de la un număr de 20 de societăți românești din domeniul construcțiilor civile și industriale. Durata cercetărilor de tip experiment și de tip studiu de caz a vizat, în mod efectiv, cinci exerciții financiare, în perioada 2010-2015, subiectul procesului de cunoaștere participând activ la acest proces. Experimentele și studiile de caz au fost construite pe baza unor surse reale de informații.

Prin cercetările de teren desfășurate s-au urmărit:

- identificarea și, eventual, soluționarea problemelor legate de posibilitățile de implementare a unui sistem de contabilitate managerială sau de schimbare a celui existent (în situațiile în care deja exista un sistem);
- proiectarea unui sistem de contabilitate managerială, prin implicarea întregii organizații în acest proces și alegerea unui instrument adecvat mediului în care va fi implementat;
- percepția și înțelegerea schimbării de către actorii implicați;
- deficiențele și reticențele apărute în urma procesului de implementare;
- tendințele de manipulare a informațiilor produse prin implementarea sistemului.

Ipoteza cercetării noastre a fost reprezentată de faptul că, în contextul economic românesc actual, poate fi sesizată o legătură directă între practicile de contabilitate creativă, incompetența managerilor, declinul activității, perioadele de dificultate economică generală și necesitățile stringente de optimizare fiscală. Este, de fapt, ce amintea cercetătorul britanic Argenti încă din 1973. Accentul la nivel național este pus pe utilizarea contabilității creative în scopul inducerii în eroare a utilizatorilor situațiilor financiare. Malo și Giot (citați de Malciu, 1999) afirmă că, la origine, contabilitatea creativă este virtuoaasă, oferind contabilității mijloacele care să-i permită să țină pasul cu dezvoltarea crescândă a piețelor și proliferarea produselor financiare. Problema majoră este generată de manifestarea rapidă a perversității instinctive a oamenilor de afaceri.

## 3. Rezultatele cercetării

Prin analiza tehnicilor sau pseudo-tehnicilor de contabilitate creativă în contextul cercetării de teren întreprinse s-au depistat următorii factori motivaționali:

- a. *costurile rezultate din conflictul de interese.*  
Managerii români sunt tentați să impună folosirea acelor tehnici care reduc rezultatele, în scopul evitării presiunii fiscale privind impozitul pe profit. Ipoteza lui Zimmerman conform căreia firmele mari suportă costuri politice mai mari decât firmele mici se verifică întotdeauna.

- b. *incompetența managerilor*. Atunci când societățile nu obțin o performanță reală, recurg la diverse tehnici de contabilitate creativă în scopul menținerii clientelei, a creditelor comerciale acordate de furnizori, a indicatorilor financiari solicitați de finanțatori. În această situație, acest tip de comportament sugerează implicații psihologice de neacceptare a eșecului și de amânare a colapsului financiar.
- c. *incertitudinea și riscul*. Condițiile manifestate într-un mediu economic slăbit constituie un factor indiscutabil al utilizării pe scară largă a politicilor de contabilitate creativă, chiar până la nivelul fraudelor. Salustro și Lebrun (citați de Feleagă și Malciu, 2002) consideră că perioadele de criză reprezintă probe de încercare pentru întreprinderi. Acestea le afectează trezoreria și sunt generatoare de riscuri pe care contabilitatea le traduce de o manieră imperfectă. În consecință, managerii sunt tentați să utilizeze procedee mai mult sau mai puțin ingenioase în scopul ameliorării prezentării poziției financiare și a performanței.
- d. *varietatea activităților economice*. Obiectul de activitate al setului de societăți analizat este preponderent în domeniul construcțiilor civile și industriale. Activitatea de construcții reprezintă un domeniu deosebit de complex și complicat, greu de controlat, fapt ce permite în permanență o ajustare a rezultatelor. Utilizarea tehnicilor de contabilitate creativă în acest domeniu de activitate este uneori foarte greu detectabilă.
- e. *punctele nevralgice ale conceptului de cost de producție*. Utilizarea costului de producție ca bază de evaluare a stocurilor de produse și lucrări în curs de execuție este întotdeauna suspectabilă. Majoritatea instrumentelor de determinare a costurilor sunt criticabile. Nu există cost de producție calculat cu exactitate, fiecare cost reprezentând doar o opinie (Ionașcu, 1997).
- f. *insuficiența normelor contabile naționale* în materie de contabilitate și control de gestiune.

Ionașcu (2003) insistă asupra distincției între contabilitatea creativă și fraudă contabilă. Adaptarea politicilor contabile la evoluțiile economice nu trebuie confundată cu acele tehnici care ocolesc mai mult sau mai puțin normele contabile. Frontiera între creativitate și ilegalitate este uneori greu de stabilit. Această

demarcație confuză este adeseori întreținută de către cei care promovează și utilizează partea negativă a contabilității creative.

Tehnicile de contabilitate creativă identificate pot fi apreciate ca fiind mai mult sau mai puțin sofisticate și discutabile, unele fiind plasate în zona obscură dintre creativitate și ilegalitate. Acestea au fost depistate în cadrul sistemelor de contabilitate managerială implementate la nivelul societăților analizate din câmpul de cercetare.

**I. Tehnica virusării costurilor aferente producției vândute** presupune denaturarea informațiilor privind valoarea descărcărilor de gestiune în scopul atingerii unui anumit obiectiv. Obiectivul este realizat prin anumite oscilații ale rezultatului induse de suma descărcărilor de gestiune. Această virusare a valorilor reale este foarte bine mascată în contextul proiectelor de anvergură, cu o structură de cost deosebit de complexă și ale căror descărcări de gestiune sunt, în mod implicit, la fel de complexe. Devirusarea sau corecția va fi ascunsă în descărcările de gestiune ale perioadelor următoare.

**II. Tehnica inducerii simultane în eroare a utilizatorilor de informație contabilă prin intermediul costurilor de producție.** Modalitatea de manipulare a costurilor este derivată din tehnica virusării costului aferent producției obținute. Obiectivele alese depind de ceea ce se dorește să se prezinte anumitor utilizatori de informație contabilă, iar obiectivele trebuie atinse simultan. Acești utilizatori solicită informații financiare prin intermediul situațiilor financiare și, din acest motiv, nu se poate construi o imagine pentru fiecare utilizator. Din punct de vedere tehnic, este preferată manipularea informației privind descărcarea de gestiune a producției facturate către beneficiar, profitând de complexitatea anumitor proiecte, de gradul de inteligibilitate al informațiilor tehnice și de deficiențele perpetuate în sistemul de contabilitate managerială implementat.

**III. Sindromul costurilor de producție cadou.** Mediul economic românesc este departe de a beneficia de efectele unei concurențe loiale. Costurile de producție reale ale unui proiect nu iau în considerare și costurile obținerii contractului pentru acest proiect. Nu ne referim la costurile vizibile implicate de procesul unei licitații și al concepției unei oferte, ci la costurile care remunerează eforturile mai mult sau mai puțin legale ale intermediarilor. Aceste costuri sunt vizibile însă în evidența contabilă, dar nu sunt conectate cu veniturile

care ar trebui generate în mod normal. Costurile cadou vor fi considerate întotdeauna nedeductibile, majorând costul fiscal al societății. În consecință, aceste costuri vor fi ascunse și împrăștiate în proiectele pentru a căror obținere au fost angajate sau în proiectele care oferă marje lunare generoase de profit. Costul de producție contabil este astfel puternic denaturat, mascând performanța reală a societății.

**IV. Tehnica manipulării prețurilor de transfer.** Prețul de transfer reprezintă prețul plătit pentru un produs sau serviciu furnizat de o altă societate care aparține aceluiași grup. Societățile din câmpul de analiză nu sunt legate între ele prin participării de capital decât în câteva situații. De fapt, se consideră că anumite societăți sunt afiliate prin intermediul acționarului majoritar, persoană fizică. Limitarea prețului de transfer acționează astfel atât la nivelul societăților din cadrul unui grup, cât și la nivelul societăților afiliate. Această tehnică reprezintă o variantă a tehnicii de tip suveică, amintită în literatura de specialitate de Pastré și Vigier (citați de Ionașcu, 2003). Tehnica suveică presupune majorarea cifrei de afaceri prin tranzacții cu produse între societăți din același domeniu, fără plată, fără schimb efectiv de produse. În cazurile studiate în contextul cercetării de teren, majorarea artificială a cifrei de afaceri a fost și o consecință a sumelor de bani vehiculate între societățile afiliate. Nu numai cifra de afaceri devine fictivă, ci și costurile generate artificial în celelalte societăți.

**V. Tehnica manipulării coeficientului de repartizare a cheltuielilor indirecte de producție.** În contextul implementării unui sistem de contabilitate managerială, managementul anumitor societăți nu a fost în totalitate de acord cu varianta de determinare a costurilor de producție derivată din metoda costurilor directe. Aceste societăți au impus identificarea cheltuielilor indirecte de producție și repartizarea lor asupra obiectelor de cost. Riscul și dezavantajele asumate se referă la identificarea dificilă a cheltuielilor indirecte de producție, delimitarea anumitor cheltuieli între cele indirecte de producție și cele generale de administrație, convenționalismul bazelor de repartizare. Determinarea coeficientului de repartizare este afectată atât de valoarea mai mult sau mai puțin reală a cheltuielilor indirecte de producție, cât și de baza de repartizare aleasă – valoarea costurilor directe de producție. Sau poate că tocmai vulnerabilitatea coeficientului de repartizare a condus la adoptarea și implementarea unui astfel de sistem. Tehnica utilizată constă în stimularea

derapajelor anumitor cheltuieli între spațiul celor indirecte de producție și cel al cheltuielilor administrative. Altfel spus, este vizată includerea sau nu a anumitor cheltuieli în costul de producție. În mod evident, performanța societății și costul fiscal vor fi diferite de la caz la caz. În acest scop se efectuează diferite simulări ale valorii coeficientului de repartizare, obținându-se mai multe imagini privind costul de producție și alegându-se cea care convine cel mai mult la un anumit moment dat.

**VI. Tehnica intenționat eronată a conturilor de regularizare.** Performanța întreprinderii poate fi manipulată și prin operația denumită *gestiunea strategică a rezultatului* (Ionașcu, 2003). Pârghiile utilizate sunt reprezentate de cheltuielile și veniturile calculate sau care nu generează fluxuri de trezorerie și de cheltuielile și veniturile amânate sau înregistrate în avans. Veniturile și cheltuielile amânate sunt afectate în faza inițială bilanțului, urmând a fi transferate integral la un anumit moment dat sau treptat în decursul unei anumite perioade de timp contului de profit și pierdere. Metoda conturilor de regularizare ascunde performanța reală sub masca aplicării fictive a principiului conectării cheltuielilor la venituri. Costurile de producție aferente contractelor de construcție se înregistrează lunar în contul „332 Servicii în curs de execuție”. Producția facturată beneficiarului se înregistrează eronat în contul „472 Venituri înregistrate în avans”, sub forma mascată a unor avansuri acordate de beneficiar sau sub pretextul imposibilității determinării cu acuratețe a gradului de avansare a lucrărilor. De fapt, practica demonstrează că acest grad de avansare este totuși determinat la anumite intervale de timp, de regulă cele care necesită calculul impozitului pe profit (coincidență sau nu). Argumentele vehiculate se referă la faptul că rezultatul este greu măsurabil pe baza estimărilor privind lucrările realizate. În realitate, rezultatul este ajustat în funcție de imaginea care trebuie furnizată diferiților utilizatori prin jocul descărcărilor de gestiune și al constatării veniturilor prin transfer din bilanț în contul de profit și pierdere.

**VII. Tehnica evidenței duble a costurilor de producție.** Este o realitate că informațiile privind costurile de producție nu relevă o performanță reală, nici individual (pentru fiecare obiect de cost) și nici la nivel global (pentru companie/proiect). Cu toate că această realitate este acceptată și chiar impusă de către manageri, ei resimt nevoia unei imagini corecte a rentabilității proiectelor. Drept urmare, aceștia vor solicita construcția unei alt sistem de determinare și prezentare

al costurilor, împingând profesionistul contabil în capcana evidențelor duble, chiar dacă departamentele de contabilitate suferă de restricții privind resursele umane și de timp alocate. În urma analizelor desfășurate au fost identificate câteva dintre motivele recursului la evidența dublă:

- decalajul dintre momentul obținerii producției și momentul facturării acesteia către beneficiari;
- facturarea de servicii fictive, care sunt incluse în costul de producție ale anumitor proiecte;
- includerea costurilor cadou în costul de producție al altor proiecte;
- folosirea diferitelor tehnici de ajustare a rezultatului, cum ar fi tehnicile de virusare a costurilor, inducerea în eroare a utilizatorilor de informație contabilă, conturile de regularizare;
- includerea forțată a anumitor cheltuieli generale de administrație în costurile de producție;
- folosirea de servicii pentru care nu s-au încheiat contracte și ale căror costuri sunt invizibile sau absente în contul de profit și pierdere.

#### VIII. Metoda costurilor de producție de tip căpușă.

Metoda căpușării reprezintă deja un model de făcut avere în România, experimentat cu succes după anul 1990 și bazat pe principiul „căpușează și falimentează ce conduci”. Metoda s-a bucurat de un mare succes în contextul afectării companiilor de stat, dar s-a extins și în mediul privat, cu toate riscurile aferente. Această tehnică generează devalizarea unei societăți comerciale prin deturnarea contractelor, prin inducerea unor costuri de producție ireale, mutarea veniturilor în alte societăți comerciale, utilizarea de prețuri de transfer sub sau supraevaluate. Cea mai interesantă modalitate este aceea prin care contractele sunt derulate de o anumită societate, care încasează și veniturile, iar costurile sunt transferate în societatea căpușată. De fapt, proiectele sunt realizate cu mijloacele de producție ale societății devalizate. Acest lucru este permis de inexistența unui sistem eficient de contabilitate managerială, care să asigure transparența și controlul tranzacțiilor dubioase. Se mai adaugă o organizare haotică a evidenței contabile, refuzul de a furniza informații privind rețetele de fabricație, modalitățile de calcul ale costurilor de producție, principalele contracte cu partenerii comerciali, situațiile de lucrări executate de furnizori sau decontate beneficiarilor.

#### IX. Paradoxul costurilor de producție aferente proiectelor de tip clonă.

În principiu, realizarea unor proiecte identice de către aceeași organizație ar trebui să angajeze aproximativ aceleași eforturi de producție și ar trebui să genereze aceleași venituri. Cererea de ofertă, proiectul lucrării, bugetul, graficele de execuție sunt identice. În realitate, s-au constatat diferențe mai mult sau mai puțin justificabile în ceea ce privește costurile de producție aferente unor obiecte de cost identice. Printre factorii explicativi ai variației costurilor de producție s-ar putea enumera: locațiile geografice diferite în care se realizează proiectele; perioada de timp și condițiile de mediu diferite; utilizarea unor materiale, echipamente și servicii diferite; condițiile logistice; costuri de achiziție fluctuante, în funcție de furnizor; gradul de calificare al forței de muncă; competențe profesionale diferite ale managerilor de proiect; condiții diferite de gestionare a proiectelor; calitatea serviciilor asigurate de subantreprenori diferiți; remunerare diferită a personalului direct productiv; consumuri diferite de materiale și de timp de manoperă; durate de execuție diferite pentru fiecare proiect.

#### X. Metoda costurilor invizibile și necesitatea

evidenței duble. Considerăm că această tehnică este una discutabilă, întrucât depășește prea mult limitele creativității contabile în sensul ei pozitiv. Există situații în care o societate comercială efectuează cheltuieli (și ne referim la cele pentru activitatea productivă) care nu sunt certificate prin documente justificative. Motivele sunt evident de natură fiscală, evitându-se impozitarea ca și cheltuielă nedeductibilă sau ca și remunerație salarială. Au fost identificate situații în care o parte a remunerației salariale nu este declarată, costul fiscal fiind deosebit de ridicat (acest lucru nu reprezintă însă o justificare); situații în care se efectuează achiziții de materiale și echipamente fără documente justificative; situații în care sunt remunerate anumite servicii efectuate de terți, fără contracte, fără facturi; situații în care efortul celor care facilitează anumite tranzacții trebuie răsplătit. Toate aceste cheltuieli reprezintă un efort de producție din punct de vedere al managerului, chiar dacă acest efort nu este prevăzut în buget, în fișa limită de consum sau în situațiile de lucrări decontate beneficiarului. Acestea sunt considerate cheltuieli invizibile, întrucât nu figurează în contul de profit și pierdere, ci în bilanț. Existența lor în bilanț este una temporară, pentru că în cele din urmă tot vor fi imputate contului de profit și pierdere (prin întocmirea unor contracte de achiziții sau de servicii fictive sau reale, dar supraevaluate) sau vor fi

justificate sub masca distribuirii de dividende. Din punct de vedere contabil, aceste cheltuieli sunt ascunse, de regulă, în conturile „409 Furnizori-debitori”, „461 Debitori diverși”, „542 Avansuri de trezorerie”. Din punctul nostru de vedere, plasarea în conturile 461 și 542 este mai riscantă, fiind unele dintre cele mai solicitate conturi în contextul diverselor controale și verificări. Situația contabilă a costurilor de producție nu va include aceste costuri invizibile, însă managementul societății consideră că situația este una incompletă. În consecință, se va

solicita ajustarea situației contabile a costurilor și, de aici, din nou, recursul la sindromul evidenței duble.

În scopul exemplificării tehnicii virusării costurilor aferente producției vândute, prezentăm în cele ce urmează bilanța cheltuielilor (înaintea calculării impozitului pe profit), bilanța veniturilor și situația costului de producție aferente lunii septembrie, anul N pentru societatea M1. Obiectivul este unul fiscal și anume obținerea pentru trimestrul III al unui impozit pe profit de plată de maxim 50.000 lei. Toate sursele de informații sunt reale.

**Tabelul 1. Balanța de verificare clasa 6 conturi de cheltuieli, luna septembrie, anul N, societatea M1**

Simbol cont	Denumire cont	Rulaj curent		Total sume	
		Debit	Credit	Debit	Credit
<i>Clasa 6</i>					
602	Cheltuieli cu materialele consumabile	1.067.226,23	1.067.226,23	3.147.901,01	3.147.901,01
6021	Cheltuieli cu materialele auxiliare	1.067.226,23	1.067.226,23	3.147.890,81	3.147.890,81
6028	Cheltuieli privind alte materiale consumabile	0,00	0,00	10,20	10,20
603	Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar	3.202,48	3.202,48	39.902,46	39.902,46
604	Cheltuieli privind materialele nestocate	4.294,60	4.294,60	16.571,91	16.571,91
605	Cheltuieli privind energia și apa	771,92	771,92	1.005,06	1.005,06
607	Cheltuieli privind mărfurile	118,40	118,40	27.509,83	27.509,83
611	Cheltuieli de întreținere și reparații	60,00	60,00	11.988,12	11.988,12
612	Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune și chirii	58.209,60	58.209,60	111.390,21	111.390,21
613	Cheltuieli cu primele de asigurare	10.157,56	10.157,56	22.786,22	22.786,22
622	Cheltuieli privind comisioanele și onorariile	3.347,70	3.347,70	12.391,70	12.391,70
623	Cheltuieli de protocol, reclamă și publicitate	485,36	485,36	3.797,27	3.797,27
623.01	Protocol factură	218,81	218,81	1.864,81	1.864,81
623.02	Protocol bon fiscal	266,55	266,55	1.401,21	1.401,21
623.03	Reclamă și publicitate	0,00	0,00	531,25	531,25
624	Cheltuieli cu transportul de bunuri și de personal	4.178,08	4.178,08	40.041,14	40.041,14
625	Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferări	482,10	482,10	1.482,51	1.482,51
626	Cheltuieli poștale și taxe de telecomunicații	68,32	68,32	397,26	397,26
626.1	Cheltuieli poștale	68,32	68,32	392,16	392,16
626.2	Cheltuieli telefoane	0,00	0,00	5,10	5,10
627	Cheltuieli cu serviciile bancare și asimilate	2.025,68	2.025,68	56.354,74	56.354,74
628	Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți	2.233.186,94	2.233.186,94	5.410.754,29	5.410.754,29
635	Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate	2.045,00	2.045,00	34.160,07	34.160,07
641	Cheltuieli cu salariile personalului	14.702,00	14.702,00	133.349,00	133.349,00
615	Cheltuieli cu pregătirea personalului	0,00	0,00	400,00	400,00
645	Cheltuieli privind asigurările și protecția socială	4.124,00	4.124,00	37.121,00	37.121,00
645.01	Contribuția unității la asigurările sociale	3.006,00	3.006,00	26.983,00	26.983,00
645.02	Contribuția unității pentru ajutorul de șomaj	147,00	147,00	1.332,00	1.332,00
645.03	Contribuția unității pentru asigurările sociale de sănătate	809,00	809,00	7.337,00	7.337,00
645.04	Contribuția unității pentru concedii boală	125,00	125,00	1.134,00	1.134,00
645.09	Contribuția unității la fondul de garantare salarii	37,00	37,00	335,00	335,00
658	Alte cheltuieli de exploatare	22.528,17	22.528,17	79.767,82	79.767,82
6581	Despăgubiri, amenzi și penalități	817,13	817,13	24.845,60	24.845,60
6583	Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital	-83,06	-83,06	-83,06	-83,06
6588.01	Alte cheltuieli de exploatare	872,80	872,80	7.664,66	7.664,66
6588.02	Alte cheltuieli de exploatare nedeductibile	20.921,30	20.921,30	47.340,62	47.340,62
6651	Cheltuieli din diferențe de curs valutar	25,89	25,89	555,33	555,33

Simbol cont	Denumire cont	Rulaj curent		Total sume	
666	Cheltuieli privind dobânzile	11.953,74	11.953,74	42.866,86	42.866,86
668	Alte cheltuieli financiare	-129,00	-129,00	578,20	578,20
681	Cheltuieli de exploatare privind amortizările	20.598,95	20.598,95	80.575,62	80.575,62
6811	Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor	20.598,95	20.598,95	80.575,62	80.575,62
691	Cheltuieli cu impozitul pe profit	0,00	0,00	31.845,00	31.845,00
<b>Total clasa 6</b>		<b>3.463.663,72</b>	<b>3.463.663,72</b>	<b>9.345.492,63</b>	<b>9.345.492,63</b>

Sursa: prelucrările autorului.

<b>Tabelul 2. Balanța de verificare clasa 7 conturi de venituri, luna septembrie, anul N, societatea M1</b>					
Simbol cont	Denumire cont	Rulaj curent		Total sume	
		Debit	Credit	Debit	Credit
<i>Clasa 7</i>					
704	Venituri din servicii prestate	3.085.846,28	3.085.846,28	8.348.931,45	8.348.931,45
706	Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii	9.000,00	9.000,00	9.000,00	9.000,00
707	Venituri din vânzarea mărfurilor	123,00	123,00	28.392,43	28.392,43
708	Venituri din activități diverse	22.083,32	22.083,32	32.707,96	32.707,96
712	Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție	3.376.244,13	3.376.244,13	9.009.925,21	9.009.925,21
722	Venituri din producția de imobilizări corporale	2.248,50	2.248,50	77.768,93	77.768,93
758	Alte venituri din exploatare	0,00	0,00	751,74	751,74
7588	Alte venituri din exploatare	0,00	0,00	751,74	751,74
7651	Venituri din diferențe de curs valutar	0,00	0,00	173,31	173,31
766	Venituri din dobânzi	208,64	208,64	256,99	256,99
<b>Total clasa 7</b>		<b>6.495.753,87</b>	<b>6.495.753,87</b>	<b>17.507.908,02</b>	<b>17.507.908,02</b>

Sursa: prelucrările autorului.

Situația inițială și reală a determinării impozitului pe profit aferent trimestrului III, anul N se prezintă astfel:

Venituri totale balanță (clasa 7)	17.507.908,02
- Variația stocurilor (total sume)	- 9.009.925,21
- Debit variația stocurilor (D712)	- 6.825.347,56
+ Credit variația stocurilor (C712)	+ 8.640.871,36
= Venituri totale	= 10.313.506,61
- Cheltuieli totale (clasa 6)	- 9.345.492,63
= Rezultat (121)	= 968.013,98
Cheltuieli nedeductibile:	
+ Cheltuieli cu impozitul pe profit (691)	+ 31.845,00
+ Cheltuieli cu alte impozite și taxe (635)	+ 295,87
+ Cheltuieli cu amenzi, penalități (6581)	+ 458,00
+ Alte cheltuieli de exploatare (6588.01)	+ 1,93
+ Alte cheltuieli de exploatare nedeductibile (6588.02)	+ 47.340,62
= Total cheltuieli nedeductibile	= 79.941,42
Rezultat impozabil	1.047.955,40
Impozit pe profit datorat	167.673,00
Impozit pe profit înregistrat	31.845,00
Impozit pe profit de înregistrat	135.828,00

În scopul atingerii obiectivului de maxim 50.000 de lei impozit pe profit aferent trimestrului III, se efectuează raționamentul invers:

Target impozit pe profit	maxim 50.000,00
Impozit pe profit datorat	50.000 + 31.845 = 81.845,00
Rezultat impozabil	81.845 / 0,16 = 511.531,25
Rezultat (121)	511.531,25 – 79.941,42 = 431.589,83
Total venituri	431.589,83 + 9.345.492,63 = 9.777.082,46
Venituri de redus	9.777.082,46 – 10.313.506,61 = 536.424,15

**Tabelul 3. Situația costului de producție luna septembrie, anul N, societatea M1**

CONT	PROIECT										SEDIU	TOTAL CONT
	X2	X3	X5	X6	X7	X8	X9	X10	X11	X12		
602	533.082,36		6.810,69	204.612,31	48.139,59		123.965,48	107.601,81	1.528,50	27.536,39	13.949,10	1.067.226,23
603	363,90							640,38			2.198,20	3.202,48
604					337,08	92,41		1.157,30			2.707,81	4.294,60
605	771,92											771,92
607											118,40	118,40
611											60,00	60,00
612	16.896,70			37.364,78	1.200,00			2.445,12			303,00	58.209,60
613				8.383,32				611,28			1.162,96	10.157,56
622											3.347,70	3.347,70
623				50,21							435,15	485,36
624	1.178,08			2.000,00				1.000,00				4.178,08
627											2.025,68	2.025,68
628	184.878,42			1.974.672,94	23.704,60			49.516,98			414,00	2.233.186,94
635											2.045,00	2.045,00
625											482,10	482,10
626											68,32	68,32
641											14.702,00	14.702,00
645											4.124,00	4.124,00
6581	56,63										760,50	817,13
6588				872,80								872,80
6589											20.921,30	20.921,30
6583				(83,06)								(83,06)
665											25,89	25,89
666											11.953,74	11.953,74
668											(129,00)	(129,00)
681	754,04	2.248,50		244,48							17.351,93	20.598,95
<b>TOTAL</b>	<b>737.982,05</b>	<b>2.248,50</b>	<b>6.810,69</b>	<b>2.228.117,78</b>	<b>73.381,27</b>	<b>92,41</b>	<b>123.965,48</b>	<b>162.972,87</b>	<b>1.528,50</b>	<b>27.536,39</b>	<b>99.027,78</b>	<b>3.463.663,72</b>

Sursa: prelucrările autorului.

Veniturile aferente lunii septembrie nu se pot ajusta decât prin intermediul contului „712 Venituri aferente costurilor serviciilor în curs de execuție”, fie prin majorarea descărcărilor de gestiune, fie prin majorarea costurilor de producție obținute. O variantă de majorare a costurilor este reprezentată

de includerea unei părți din cheltuielile generale de administrație în cheltuielile aferente activității direct productive. După cum este evidențiat în situația costului de producție (**Tabelul 3**) suma cheltuielilor generale de administrație este mai mult decât insuficientă (99.027,78 lei).

Singura variantă rămasă la dispoziție este alterarea valorii descărcărilor de gestiune. Proiectul ales pentru această operațiune este cel mai complex și cel mai mare ca valoare și anume proiectul X6. Tot din situația costului de producție aferent lunii septembrie se remarcă valoarea semnificativă a serviciilor prestate de terți: 1.974.672,94 lei, din care 1.344.537,81 lei reprezintă servicii aferente lunii iulie, dar facturate în luna septembrie. Producția lunii iulie aferentă proiectului X6 a fost facturată în luna septembrie. În consecință, descărcarea de gestiune aferentă producției lunii iulie facturată beneficiarului în septembrie este deja puțin mai nuanțată și conține:

- valoarea de 402.077,95 lei, care reprezintă costul real de producție aferent lunii iulie (exclusiv serviciile furnizate de terți în iulie, dar facturate în septembrie în valoare de 1.344.537,81 lei);
- valoarea de 1.344.537,81 lei, reprezentând servicii efectuate de un furnizor în luna iulie, dar care s-au facturat în luna septembrie.

Această structură a descărcării de gestiune incită la o majorare artificială în scopul atingerii obiectivului stabilit,

mizându-se pe diferența în masa serviciilor prestate de terți în valoare de 1.974.672,94 – 1.344.537,81 = 630.135,13 lei (de fapt, servicii primite și facturate de furnizori aferente strict lunii septembrie). Majorarea se efectuează cu suma de 560.413,89 lei (o valoare aleatorie puțin peste cea rezultată din calcule de 536.424,15 lei, întrucât o sumă foarte rotundă a impozitului pe profit poate fi considerată oricând suspectă). Tehnica se bazează foarte mult pe deficiențele generate de necorelarea nomenclatoarelor și unităților de măsură utilizate în elaborarea fișelor limită de consum, situațiilor de lucrări primite de la furnizori, situațiilor de lucrări emise pentru beneficiari.

Valoarea eronată a descărcării de gestiune este corectată în luna octombrie, prin stornarea suplimentării din septembrie. Se evită efectuarea acestor operații (majorarea și corecția) la început sau la sfârșit de perioadă. Efectul tehnicii este valabil pe un termen foarte scurt, fiind evident faptul că, în cele din urmă, valoarea impozitului pe profit va înregistra o creștere accentuată.

Varianta finală a determinării impozitului pe profit aferent trimestrului III este următoarea:

Venituri totale (10.313.506,61-560.413,89)	9.753.092,72
– Cheltuieli totale (clasa 6)	– 9.345.492,63
= Rezultat (121)	= 407.600,09
+ Total cheltuieli nedeductibile	+ 79.941,42
Rezultat impozabil	487.541,51
Impozit pe profit datorat	78.007,00
Impozit pe profit înregistrat	31.845,00
Impozit pe profit de înregistrat	46.162,00

## Concluzii

Informația contabilă necesară procesului decizional nu se regăsește întotdeauna în decizia adoptată. Sunt situații în care, în urma adoptării unei decizii, se solicită contabilității manageriale suportul justificativ al deciziei deja adoptate. În aceste condiții, contabilității manageriale i se atribuie un rol nedorit, acela al „îngropării numerice” a unui proces decizional. Raționamentul este unul „răsturnat” și, uneori, apare chiar în cadrul sistemelor moderne de contabilitate managerială implementate, fie din cauza necesității realizării unor obiective care trebuie să ocolească realitatea, fie din cauza unei reacții de respingere a noului sistem.

Unele dintre cele mai importante probleme ale instrumentelor de contabilitate managerială sunt reprezentate de procesele de trasabilitate și de repartizare rațională a cheltuielilor. Obținerea preciziei este limitată permanent de costul obținerii informației. Acest aspect este tot mai mult contracarat de tehnologia informatică, care elimină barierele în atingerea preciziei. Costul proiectării sistemelor informatice adecvate și adaptate necesităților organizaționale se plasează în prezent sub valoarea avantajelor pe care aceste sisteme le pot genera. Limitele apar însă în ceea ce privește acuratețea costului, mai ales în percepția celor a căror deviză este „costuri diferite pentru obiective diferite”. Costurile considerate a avea utilitate în anumite situații

particulare nu reprezintă costurile reale. Acuratețea costului este privită mai mult din perspectivă decizională decât dintr-una obiectivă. Subiectivitatea criteriilor de repartizare a cheltuielilor indirecte rămâne în vigoare chiar în condițiile tranziției spre sisteme evaluate de producție. Efectul constă în reducerea manoperei directe și creșterea cheltuielilor indirecte. Înlocuirea bazei de repartizare clasice (manopera directă) cu măsuri caracteristice noii tehnologii (orele-mașină, suprafața ocupată, putere instalată etc.) nu rezolvă problema. În continuare, lipsește legătura de cauzalitate dintre valoarea resurselor consumate și elementele generatoare ale acestor consumuri. Metoda ABC nu reprezintă întotdeauna o soluție, fie din cauza dificultăților de implementare, fie din cauza inadaptabilității acesteia la anumite medii organizaționale. În plus, chiar și această metodă păstrează viu un anumit convenționalism în alocarea cheltuielilor indirecte.

Implementările de sisteme de contabilitate managerială în context național suferă, în primul rând, datorită absenței acute a unor profesioniști în domeniu și a unei viziuni manageriale corespunzătoare. Ideile inovatoare ale contabilității manageriale pătrund extrem de greu în mediul practic românesc și sunt privite cu reticență. Mediul academic nu are încă o forță suficient de mare pentru a facilita acest proces de cunoaștere. Contextul economic, politic, legislativ și fiscal reprezintă veritabile stimulente pentru adoptarea unor practici contrare conceptului de performanță reală. Părerea noastră este că o implementare se poate bucura de succes numai în condițiile manifestării autorității societăților multinaționale, cu tradiție în domeniul organizării de sisteme de contabilitate managerială. Numai cunoștințele și abilitățile societăților multinaționale pot „forța” practica românească să acționeze în limita a ceea ce trebuie să fie de fapt un sistem eficient de

contabilitate managerială. Autoritatea legislativă este rudimentară și ușor de învins. Mentalitatea națională creată și întreținută de mediul în care se manifestă este orientată spre câștiguri pe termene extrem de scurte. Mirajul lichidităților imediate și obținute prin orice mijloace distruge orice intenție de funcționare eficientă a unui sistem de contabilitate managerială. Strategiile de supraviețuire în condițiile actuale denaturează complet calitatea și relevanța informațiilor contabile. Rigiditatea, reticența, ostilitatea, inerția, necunoașterea sunt virușii cu care se luptă organismul contabilității manageriale. Implementarea forțată conduce la exploatarea vulnerabilităților sistemelor adoptate și crearea unei imagini de funcționalitate fără reproș. Toți acești factori care conlucrează cu succes ne plasează într-o epocă de piatră în ceea ce privește contabilitatea managerială. La polul opus se plasează doar câteva lumini aprinse într-adevăr cu succes de companiile multinaționale.

Se resimte nevoia stimulării organizațiilor să răspundă mai mult inovațiilor în contabilitatea managerială. Profesioniștii contabili și mediul academic trebuie să acționeze în forță pe această linie, fiind necesare studii empirice și cercetări de teren în plus. Cercetările trebuie să vizeze identificarea și evaluarea noilor sisteme de contabilitate managerială, analiza factorilor motivaționali privind inerția manifestată în procesul schimbării. Aspectele legate de implicațiile laturii umane în procesele de implementare nu ar trebui ignorate, fiind necesar un demers intens de familiarizare cu manifestările comportamentale. Un obiectiv major trebuie să fie reprezentat de „producția” unei viziuni de ansamblu asupra problemelor din domeniul contabilității manageriale, chiar dacă unele nu sunt clarificate încă sau nu vor fi clarificate niciodată. Astfel, prin aceste „avertizări”, vom fi pregătiți pentru combaterea problemelor de natură comportamentală și pentru evitarea acestora înainte de alegerea unui anumit sistem contabil.

## BIBLIOGRAFIE

1. Albu, N. și Albu, C. (2003a), Instrumente de management al performanței, volumul I, Contabilitate de gestiune, București: Editura Economică.
2. Albu, N. și Albu, C. (2003b), Instrumente de management al performanței, volumul II, Control de gestiune, București: Editura Economică.
3. Armstrong, P. (1987), The rise of accounting controls in British capitalist enterprises, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, nr. 5, pp. 415-436, DOI: 10.1016/0361-3682(87)90029-8.
4. Aston, D., Hopper, T. și Scapens, R.W. (1995), *Issues in management accounting*, London: Prentice Hall.

5. Bartolomeo, M., Bennett, M., Bouma, J.J., Heydkamp, P., James, P. și Wolters, T. (2000), Environmental management accounting in Europe: current practice and future potential, *European Accounting Review*, vol. 9, nr. 1, pp. 31-52, DOI: 10.1080/096381800407932.
6. Bhimani, A. și Bromwich, M. (1996), Management accounting: emerging pathways, *Management Accounting Handbook*, Edited by Drury, C., Second Edition, Butterworth Heinemann.
7. Bromwich, M. și Bhimani, A. (1989), Management accounting: evolution not revolution, London: CIMA.
8. Bromwich, M. și Bhimani, A. (1994), Management accounting: pathways to progress, London: CIMA.
9. Bromwich, M. și Hopwood, A.G. (1986), Research and current issues in management accounting, London: Pitman.
10. Clemens, J.D. (1991), How we changed our accounting system, *Management Accounting (USA)*, February.
11. Coates, J.B. și Longden, S.G. (1989), Management accounting: the challenge of technological innovation, London: CIMA.
12. Drucker, P. (1990), *The New Realities*, New York: Harper and Row.
13. Drury, C. (2000), *Management & Cost Accounting*, Fifth Edition, United Kingdom: Business Press Thomson Learning.
14. Feleagă, N. și Malciu, L. (2002), Politici și opțiuni contabile, *Fair Accounting versus Bad Accounting*, București: Editura Economică.
15. Horngren, C.T., Foster, G. și Datar, S.M. (1997), *Cost Accounting – A Managerial Emphasis*, New Jersey: Prentice Hall.
16. Ionașcu, I. (1997), *Epistemologia contabilității*, București: Editura Economică.
17. Ionașcu, I. (2003), *Dinamica doctrinelor contabilității contemporane – Studii privind* paradigmele și practicile contabilității, București: Editura Economică.
18. Johnson, H.T. (1992), *Relevance regained*, New York: The Free Press, MacMillan.
19. Johnson, H.T. și Kaplan, R.S. (1987), *Relevance lost. The rise and fall of management accounting*, Boston: Harvard Business School Press.
20. Kaplan, R.S. (1988), One cost system isn't enough, *Harvard Business Review*, nr. 1 (January–February 1988), pp. 61–66.
21. Kaplan, R.S. (1986), The role for empirical research in management accounting, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 11, no. 4-5, pp. 429-452.
22. Kaplan, R.S. (1985), Accounting lag: the obsolescence of cost accounting systems, in Clark, K., Lorenze, C. (eds.), *Technology and Productivity: The Uneasy Alliance*, Boston: Harvard Business School Press.
23. Kaplan, R.S. (1994), Management accounting (1984-1994): development of new practice and theory, *Management Accounting Research*, vol. 5, nr. 3-4, pp. 247-260, DOI: 10.1006/mare.1994.1015.
24. Malciu, L. (1999), *Contabilitate creativă*, București: Editura Economică.
25. Scapens, R.W. și Roberts, J. (1993), Accounting and control: a case study of resistance to accounting change, *Management Accounting Research*, March, vol. 4, nr. 1, pp. 1-32, DOI: <http://dx.doi.org/10.1006/mare.1993.1001>.
26. Vámosi, T.S. (2000), Continuity and change; management accounting during processes of transition, *Management Accounting Research*, vol. 11, nr. 1, pp. 27-63, DOI: 10.1006/mare.1999.0122.
27. Woods, M.D. (1989), How we changed our accounting, *Management Accounting (USA)*, February, pp. 43-45.