
Studiu privind amprenta factorilor culturali asupra sistemelor de contabilitate managerială

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

Rezumat

Obiectivul studiului este investigarea aspectelor mai puțin clare ale influențelor culturale asupra stabilirii obiectivelor și în procedurile de adoptare și de implementare a unui sistem de contabilitate managerială. Pentru atingerea acestui obiectiv a fost utilizată o metodologie de cercetare de tip preponderent calitativ, cu inserții ale unor concluzii generate de cercetările de teren ale autorului. Factorii culturali și mediul în care operează o entitate afectează obiectivele strategice ale sistemelor de contabilitate managerială. Contribuția esențială a studiului constă în identificarea dovezilor semnificative conform cărora obiectivele strategice ale unei entități pot varia în funcție de caracteristicile naționale și culturale. S-a afirmat că există numeroși factori care pot explica aceste variații, însă majoritatea factorilor sunt guvernați de dimensiunea culturală. În mod inevitabil, entitățile românești se plasează într-un anumit context cultural. Studiul identifică dimensiunile culturale specifice și modul în care acestea influențează procesul de stabilire a obiectivelor în cadrul sistemelor de contabilitate managerială. Sistemele naționale de contabilitate managerială se situează la momentul actual într-o zonă relativ conflictuală generată de confruntarea permanentă dintre valorile și mentalitatea locale și efectul convergențelor internaționale. Concluziile studiului constituie un punct de plecare în identificarea, analizarea și concilierea tuturor factorilor care cristalizează sau erodează un sistem modern și eficient de contabilitate managerială.

Cuvinte-cheie: Contabilitate managerială, cultură, diferențe naționale, stabilire obiective.

Clasificare JEL: M41

Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Guinea, F.A. (2016), Study regarding the impact of cultural factors on management accounting systems, *Audit Financiar*, vol. XIV, no. 12(144)/2016, pp. 1359-1367, DOI: 10.20869/AUDITF/2016/144/1359

Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2016/144/1359>

Introducere

Orice sistem de contabilitate managerială trebuie să aibă în vedere amploarea schimbărilor culturale pe care le implică adoptarea sa. Este inutilă implementarea sistemului prin impunerea unei decizii adoptate ierarhic. Un sistem modern nu poate fi viabil decât prin aportul cotidian al utilizatorilor săi de bază. Dacă aceștia nu aderă la sistem, sistemul este condamnat la dispariție. Eforturile de explicare și formare trebuie orientate spre schimbarea culturală, mai degrabă decât spre prezentarea tehnicilor.

Originea acestei provocări poate părea, la o primă analiză, destul de simplă: studii asemănătoare și deosebirilor dintre sistemele contabile nu ar trebui să se limiteze la contabilitatea financiară. S-a afirmat că sistemele contabile sunt influențate și determinate de o serie de factori, cum ar fi mediul economic, financiar, politic, juridic, social și cultural. Fenomenele de creștere și globalizare au determinat o mărire accentuată a necesităților de informare financiară. În aceste condiții, contabilitatea financiară și contabilitatea managerială diferă prin conținut și aplicabilitate de la o țară la alta. Contabilitatea reprezintă o construcție socială și, în consecință, reflectă caracteristicile unui grup cultural, deci societatea în care operează (Feleagă, 1999).

În general, cultura organizațională este definită ca un *imaginar organizațional* (Larçon și Reitter, citați de Bescos ș.a., 1997), altfel spus un ansamblu de imagini, de reprezentări, de credințe privind organizația, funcționarea acesteia, ceea ce este bun sau rău, modurile de a se comporta și de a acționa. Acest imaginar se manifestă prin intermediul unor *producții simbolice*, sub forma de rituri, mituri, uzanțe și obiceiuri.

Cultura este produsul istoriei organizației. În consecință, aceasta se constituie progresiv în funcție de experiențele avute și de soluțiile reținute, creând astfel referințe pozitive sau negative, dar întotdeauna împărtășite. Astfel se formează un întreg ansamblu de reprezentări cu care fiecare membru nou se va confrunta, pe care le va interpreta, interioriza și vehicula la rândul său, fără a fi neapărat conștient de existența acestor interpretări sau de influența lor asupra comportamentului său.

Prin mecanismele de consolidare, intoleranță mai mult sau mai puțin puternică față de cei care deviază, recrutarea de persoane care au un profil adaptat, cultura tinde să devină din ce în ce mai coerentă, până la a manifesta o *adevărată autoritate* asupra indivizilor (Pagès ș.a., 1981). Organizația este în acest caz

marcată de o cultură puternică, putând constitui un avantaj concurențial: o coerență crescută a comportamentelor membrilor organizației, implicarea personalului, un grad înalt de cooperare. Dar aceasta este, de asemenea, generatoare de rigiditate, limitând capacitatea de adaptare a organizației la mediul său. Astfel, orice organizație constituită din indivizi cu un trecut comun este marcată de o cultură dată care, puternică sau difuză, va influența comportamentul membrilor săi și, în consecință, va afecta într-o anumită măsură funcționarea sistemului de contabilitate managerială.

Contribuțiile acestei cercetări sunt axate pe studierea implicațiilor pe care le au factorii culturali asupra definirii obiectivelor și adoptării unor sisteme coerente de contabilitate managerială, precum și a rolului pe care îl au diferențele naționale în implementarea și funcționalitatea sistemelor de contabilitate managerială.

Studiul prezintă importanță pentru profesioniștii contabili și auditori, în special prin prisma înțelegerii motivațiilor și comportamentelor care stau la baza implementărilor și funcționalității sistemelor de contabilitate managerială. Principala concluzie este că orice implementare a unui sistem de contabilitate managerială trebuie precedată de un amplu demers de identificare a mixului de amprente culturale și caracteristici naționale ale mediului în care va opera respectivul sistem.

Din punct de vedere al structurii, în următoarea secțiune se prezintă stadiul cunoașterii în domeniul impactului culturii asupra sistemelor de contabilitate managerială. Secțiunea a treia evidențiază metodologia cercetării, fiind urmată de analiza rezultatelor cercetării în secțiunile a patra și a cincea. Ultima secțiune conține concluziile studiului.

1. Literatura de specialitate

Literatura internațională include studii și cercetări empirice relevante în ceea ce privește influența factorilor culturali în implementarea, organizarea, funcționalitatea și stabilirea obiectivelor strategice ale sistemelor de contabilitate managerială (Abdalah și Keller, 1985; Hofstede și Bond, 1988; Gray, 1988; Appleyard, Strong și Walton, 1990; Bailes și Assada, 1991; Johnson și Byington, 1993; Amat, Carmona și Roberts, 1994; Bescos ș.a., 1997; Ahrens, 1997; Sharp și Salter, 1997; Nobes și Parker, 1998; Amat, Blake și Wraith, 2000; Gray, Salter și Radebaugh, 2001).

Toate aceste studii relevă invariabil faptul că impactul culturii asupra sistemelor de contabilitate managerială

este foarte puternic, iar concluzia generală este aceea că obiectivele entităților din diferite țări variază considerabil. Entitățile asiatice sunt considerate mai puțin individualiste și mai mult orientate pe termen lung. Acestea se concentrează mai puțin asupra câștigurilor imediate și aleg obiective specifice stabilității pe termen lung. Prin opoziție, entitățile anglo-americane preferă, în general, orientarea pe termen mai scurt și stabilesc mai multe obiective bazate pe profit, ca de exemplu rentabilitatea investiției (ROI).

Studiile comparative ale practicilor naționale de contabilitate managerială au început să fie publicate abia din a doua jumătate a anilor '90. Relevant în acest sens este studiul-sinteză realizat de Amat, Blake și Wraith (2000), care reușește să identifice mai mulți factori-cheie prin care se explică de ce diferite țări își dezvoltă diferite practici de contabilitate managerială. De fapt, studiul lui Amat, Blake și Wraith (2000) are la bază analizele efectuate de Lizcano (1996) în 11 țări latino-americane și în Spania și Portugalia și de Bhimani (1996) în 11 țări europene, la care se adaugă Macintosh (1998), Shields (1998) și Birkett (1998).

Literatura națională poate fi caracterizată numai în ultimii ani printr-o producție de lucrări care surprind problematica diferențelor culturale în stabilirea obiectivelor și implementarea sistemelor de contabilitate managerială (Feleagă, 1999; Ionașcu, 2003; Albu și Albu, 2003; 2004).

2. Metodologia cercetării

În scopul prezentării și analizei impactului pe care îl au factorii culturali asupra contabilității manageriale s-a apelat, în principal, la o metodologie de cercetare de tip calitativ. În acest sens, ca strategii de cercetare s-au folosit cercetarea documentară, cercetarea analitică, opinia și analiza comparativă. Documentarea s-a efectuat pe baza diferitelor studii și analize privind relația dintre aspectele culturale și sistemele de contabilitate managerială. De asemenea, în contextul unor cercetări de teren, efectuate pe un eșantion de 20 de societăți românești din domeniul construcțiilor civile și industriale în perioada 2010-2015 s-au avut în vedere și anumite concluzii privind impactul factorilor culturali asupra sistemelor naționale de contabilitate managerială.

Ipoteza studiului este că și în domeniul contabilității manageriale se poate sesiza o legătură directă între obiectivele strategice, metodele de cuantificare a acestor obiective, instrumentele de analiză managerială ale

entităților și mediul național și cultural (cu toți subfactorii implicați) în care operează aceste entități. Limitele inerente ale tuturor studiilor vizând această temă sunt generate de specificitatea domeniului abordat, dificultățile de modelare economică a variațiilor manifestate, subiectivism, tendințele tot mai accentuate de globalizare economică și convergență internațională, dimensiunea eșantioanelor care au stat la baza cercetărilor empirice.

Analiza comparativă a rezultatelor cercetărilor în materie de dimensiune culturală a sistemelor de contabilitate managerială poate constitui un punct de plecare pentru extinderea studiilor privind identificarea aspectelor comportamentale ale implementării acestor sisteme. Aplicabilitatea reușită a instrumentelor contabilității manageriale depinde nu numai de relevanța metodei în sine, ci și de modalitatea de implementare și de acceptare de către membrii entității. Oscilarea între o implementare forțată sau una de consens va rămâne o problemă culturală și de mentalitate (Albu și Albu, 2003). Una din caracteristicile esențiale ale oricărui sistem de contabilitate managerială este compatibilitatea cu mediul cultural.

3. Cultura între specific național și convergență internațională

Încercarea de a înțelege diversele baze culturale ale contabilității manageriale poate fi considerată un paradox, având în vedere presiunile evidente în favoarea unei uniformizări internaționale. Aparent, oriunde ne-am localiza, se pare că există interese comune privind creșterea intensității utilizării unor practici similare de contabilitate financiară. Dar, la o analiză mai atentă, pot fi relevate două tendințe: conștientizarea tot mai puternică a specificului cultural și amenințarea armonizării internaționale. Cu toate acestea, interesele locale pot fi favorizate, cu încălcarea tendințelor internaționale.

Mixul obiectivelor locale și a celor globale este mai evident în domeniul contabilității financiare. Odată cu dezvoltarea politicilor pieței unice a Uniunii Europene, conștientizarea diferențelor culturale s-a accentuat. Intensificarea identificării diferențelor a creat ea însăși o mai mare conștientizare a elementelor naționale. Politicile de armonizare și standardizare au generat o aprofundare a practicilor naționale care pot fi modificate de regulile și directivele internaționale. Presiunile standardizării regionale și, mai târziu, internaționale ale

contabilității financiare au avut ca efect dezvoltarea identității naționale contabile (în condițiile în care aceasta nu exista deja). Prin urmare, specificul național și cultural nu se află neapărat în opoziție cu internaționalizarea. Cele două pot genera relații constructive și creative una cu cealaltă.

În domeniul contabilității manageriale, relația dintre național și global poate să nu fie înțeleasă imediat, deși se pare că nerespectarea practicilor internaționale favorizează un anumit grad de reflecție privind specificul și prevalența practicilor naționale. În acest domeniu există, de asemenea, și alte motive privind încercarea de a înțelege diferențele între național și global, precum și a interacțiunii între acestea. Fiind profund legate de alte practici ale corporațiilor și de aspecte de management, forma, funcțiile și importanța sistemelor de contabilitate managerială pot varia în funcție de poziționarea în cadrul structurilor complexe ale organizațiilor. Diferitele configurații culturale pot comporta explicații diferite ale factorilor economici și se pot concretiza în forme diferite de management, iar prin acesta, în forme diferite de calcule economice.

Un alt punct de plecare îl poate constitui renumitul studiu al lui Hofstede (1991, citat de Feleagă, 1999; Gray, Salter și Radebaugh, 2001; Nobes și Parker, 1998) privind valorile culturale. Conceptul de cultură a fost definit aproape axiomatic ca fiind o programare mentală colectivă care diferențiază membrii unui grup de restul indivizilor. Pentru a descrie culturile naționale, Hofstede a utilizat următoarele criterii sau dimensiuni, care

afectează fiecare decizie luată de un individ, de o societate, cu referire specială la activitatea economică:

- *individualism opozabil colectivismului*. Aspectul fundamental abordat de această dimensiune se referă la gradul de independență al indivizilor în cadrul unei entități;
- *distanță ierarhică mică sau mare*. Distanța ierarhică reprezintă măsura în care membrii unei entități acceptă faptul că puterea este inegal distribuită în cadrul organizațiilor, aspect care afectează comportamentele;
- *control puternic sau redus al incertitudinii*. În acest caz este vorba de gradul în care membrii unei entități se simt sau nu amenințați de incertitudinile viitorului;
- *masculinitate opozabilă feminității*. Masculinitatea este reprezentată de caracteristici precum curaj, agresivitate, dominație, hotărâre, determinare, ambiție, eroism. Prin opoziție, feminitatea generează înclinații spre modestie, respect, calitatea relațiilor umane și a vieții, comportamente protective.

În 1988, Hofstede și Bond identifică suplimentar o altă dimensiune culturală denumită dinamism confucian sau orientare pe termen lung versus orientare pe termen scurt. Această dimensiune separă entitățile cu o strategie pe termen lung (asiatice) de cele care favorizează orientarea pe termen scurt (anglo-saxone și europene).

O încercare de cuantificare a acestor variabile culturale este reflectată de analiza pe baza datelor din **Tabelul 1**:

Țări	Individualism	Orientare pe termen lung	Masculinitate	Distanță ierarhică	Control incertitudine
SUA	91	29	62	40	46
Australia	90	31	61	36	51
Marea Britanie	89	25	66	35	35
Canada	80	23	52	39	48
Noua Zeelandă	79	30	58	22	49
Germania	67	31	66	35	65
Africa de Sud	65	-	63	49	49
Japonia	46	80	95	54	92
Mexic	30	-	69	81	82
Hong Kong	25	96	57	68	29
Singapore	20	48	48	74	8
Taiwan	17	87	45	58	69
Mediana	38	33	49	60	68
Interval	6-91	0-118	5-95	11-104	8-112

Sursa: Hofstede, 1991, citat de Gray, Salter și Radebaugh, 2001; Nobes și Parker, 1998.

Cel puțin din punct de vedere teoretic, Hofstede (1991, citat de Feleagă, 1999) a afirmat că există o probabilitate considerabilă ca anumite aspecte culturale să afecteze și sistemele de contabilitate managerială.

Aceste idei sunt reflectate și de primele lucrări în domeniul contabilității financiare, lucrări care pun în relație contextul cultural și practica raportării financiare (Gray, 1988, cu cele patru valori ale culturii contabile: profesie contabilă – control legal, uniformitate – flexibilitate, conservatorism – optimism, discreție – transparență).

În cazul entităților românești, încadrarea în funcție de aceste dimensiuni culturale este relativ dificilă și caracterizată de dinamism sau chiar de volatilitate. Un alt element semnificativ care influențează această clasificare este reprezentat de mixul dintre valorile culturale autohtone și cele importate, între reticența națională și asimilările de noi elemente. Sub rezerva subiectivismului și având în vedere aspecte de ordin economic, pe baza cercetărilor de teren desfășurate în contextul entităților românești, dimensiunile culturale specifice mediului din România, relevante pentru contabilitatea managerială sunt:

- o lungă tranziție de la colectivismul forțat la individualism;
- orientare exagerată spre obiective pertinente pe termen foarte scurt;
- masculinitate, inclusiv cu aspectele mai puțin pozitive specifice acestei dimensiuni;
- distanța ierarhică mare, indusă de manifestarea puternică a autorității;
- controlul redus al incertitudinilor, generat de orientarea pe termen scurt și de manifestările unei economii mai puțin stabile.

Aceste caracteristici culturale ale entităților românești devin mai evidente în contextul proceselor de bugetare. În context național, rețeaua de bugete creează invariabil o corelație între performanță și recompensă la nivel de individ. Tot ca efect al individualismului, procedurile de responsabilizare și sancționare sunt omniprezente la nivel de individ, mai mult decât la nivel de grup. Distanța ierarhică mare pare să erodeze procesul de bugetare participativ, iar acțiunile ulterioare de ajustare sunt limitate. Controlul incertitudinii are o eficiență redusă, bugetarea se efectuează pe perioade reduse și nu este

foarte detaliată, orientarea fiind preponderent asupra obiectivelor pe termen scurt.

4. Cultura și influența sa asupra sistemelor de contabilitate managerială

Orice sistem de contabilitate managerială conține în mod necesar și un sistem de măsurare a performanțelor. Acesta reprezintă un proces ce permite realizarea convergenței scopurilor individuale cu obiectivele globale ale organizației. Convergența scopurilor constituie o condiție esențială pentru derularea unui proces de contabilitate managerială. Mecanismul necesită o implicare permanentă a actorilor, iar convergența poate fi întărită sau subminată de natura sistemului de măsurare a performanțelor reținut.

Implicarea responsabililor este indispensabilă la fiecare nivel, principalele caracteristici fiind (Bescos ș.a., 1997) că aceștia:

- trebuie să participe la fixarea obiectivelor și să se asigure că, dincolo de a fi ambițioase, dar în același timp realiste, ele sunt corelate cu obiectivele globale ale organizației;
- joacă un rol important în estimarea mijloacelor care ar trebui întrebuințate pentru atingerea obiectivelor propuse. Uneori, sunt necesare competențe specifice, deținute de un număr restrâns de responsabili. Implicarea lor reală în alegerea mijloacelor și a modului de utilizare se poate dovedi de o importanță capitală;
- orice sistem de măsurare a rezultatelor, indispensabil în derularea unui proces de contabilitate managerială, are la bază producerea în mod regulat de informații fiabile. Și în această privință acțiunea diferiților responsabili operaționali este fundamentală, aceștia contribuind la calitatea și la rapiditatea cu care sunt produse informațiile;
- un sistem de contabilitate managerială are importanță numai dacă diferențele apărute între obiective și realizări dau naștere unor acțiuni corective. Rezultatele evidențiate, oricât ar fi de precise, nu au nicio utilitate dacă responsabilii nu țin cont de ele, în scopul adoptării acțiunilor corective care se impun.

Un sistem de contabilitate managerială nu funcționează automat. Calitatea desfășurării sale depinde în mare parte de voința responsabililor de la diferitele nivele ierarhice de a se implica. Acest aspect poate fi implementat printr-un unu sistem de evaluare a performanțelor, de cele mai multe ori asociat cu un sistem de recompensare a performanței obținute.

Gray, Salter și Radebaugh (2001) au identificat principalele premise în jurul cărora se cristalizează orice sistem de contabilitate managerială:

- obiectivele strategice ale organizației;
- resursele necesare atingerii obiectivelor strategice și modalitățile de asigurare ale acestora;
- existența unor sisteme funcționale de avertizare, de adoptare de măsuri corective și de analiză a realizării obiectivelor strategice;
- modalitățile de evaluare și recompensare a performanțelor managerilor;
- impactul mediului intern și extern organizației asupra necesităților informaționale și de analiză;
- impactul caracteristicilor naționale asupra punctelor precedente.

Diversele studii empirice desfășurate la nivel internațional demonstrează că influența fiecărei dimensiuni culturale asupra premiselor anterioare nu este întotdeauna foarte clară și că există numeroase situații în care acestea trebuie abordate în corelație. Concluziile principale au indicat că dimensiunile cu impactul cel mai puternic sunt gradul de individualism, distanța ierarhică, orientarea pe termen lung. În același timp, criteriile de control al incertitudinilor și de masculinitate au o influență mai redusă. În opinia noastră, toate cele cinci dimensiuni își manifestă prezența la modul corelativ și integrativ în procesele de organizare, implementare și funcționare ale sistemelor de contabilitate managerială.

Cultura influențează comportamentele de o manieră generală, dar afectează în mod particular natura și determinarea obiectivelor (Bescos ș.a., 1997). Este posibil ca dimensiunile culturale ale unei organizații

să influențeze modalitățile reținute pentru măsurarea rezultatelor. Relațiile dintre stabilirea obiectivelor, obținerea rezultatelor și influențele culturale generează măsura performanțelor. Confruntarea rezultatelor obținute cu obiectivele stabilite și interpretarea prin prisma culturii relevă o abordare mai subiectivă și expunerea unei judecăți de valoare asupra acestei eficacități.

Mai multe studii empirice (Abdallah și Keller, 1985; Appleyard, Strong și Walton, 1990; Shields ș.a., 1991; Bailes și Assada, 1991; Ueno și Sekaran, 1992; Harrell și Harrison, 1994; Harrison ș.a., 1994; Gray, Salter și Radebaugh, 2001) ilustrează că obiectivele principale al unei entități variază considerabil în funcție de națiune, dezvoltarea economică și socială și de aspectele de ordin cultural. Printre cele mai vehiculate obiective ale sistemelor de contabilitate managerială, cuantificate prin indicatori financiari, se pot enumera profitul, cifra de afaceri, marja brută, rentabilitatea comercială, profitul rezidual, valoarea economică adăugată, rentabilitatea investiției, diminuarea costurilor de producție, comparația buget versus realizări, cota de piață. Fiecare dintre aceste obiective prezintă avantaje și dezavantaje, fiind întotdeauna conectat cu specificul activității entității și analizat într-un anumit context cultural.

Concluziile acestor studii empirice au evidențiat faptul că divergența culturală împarte entitățile din diverse țări în două categorii principale, fiecare având ca reprezentant Statele Unite ale Americii, respectiv Japonia, cu toate națiunile „arodate” sau similare cultural acestor doi reprezentanți. Grupurile de societăți anglo-saxone și americane manifestă o predilecție semnificativă pentru obiective măsurate prin rentabilitatea investiției (ROI), analiza bugetară, profituri, cifra de afaceri. Grupurile nipone comportă o abordare total diferită, fiind favorizate obiective caracterizate prin cifra de afaceri, costuri de producție, profituri, marja brută, cota de piață, în timp ce prezența ROI este aproape nesemnificativă. Considerăm că cele mai relevante studii în acest sens sunt Shields ș.a. (1991) și Bailes și Assada (1991), ale căror concluzii sunt sintetizate în **Tabelul 2** și **Tabelul 3**.

Tabelul 2. Corelația dintre stabilirea obiectivelor și evaluarea managerilor

Obiectiv	Japonia (%)	Statele Unite ale Americii (%)
Cifra de afaceri	69	19
Creșterea cifrei de afaceri	28	28
Cota de piață	12	19
Viteza de rotație a activelor	7	13
Rentabilitatea comercială	30	26
Rentabilitatea investiției	7	75
Profitul controlabil	28	49
Profitul rezidual	20	13
Rezultatul operațional	44	38
Costurile de producție	28	13
Altele	8	17

Sursa: Shields ș.a., 1991.

Tabelul 3. Stabilirea obiectivelor bugetare

Obiectiv	Japonia (%)	Statele Unite ale Americii (%)
Volumul vânzărilor	86,30	27,90
Rezultatul operațional	44,70	35,00
Profitul controlabil	28,20	51,80
Marja brută asupra vânzărilor	30,70	30,50
Creșterea cifrei de afaceri	19,40	22,40
Rentabilitatea investiției	3,10	68,40
Costurile de producție	40,70	12,40

Sursa: Bailes și Assada, 1991.

În contextul eșantionului de entități românești care au făcut obiectul cercetărilor de teren s-a evidențiat faptul că stabilirea obiectivelor este în strânsă corelație cu dimensiunile culturale amintite anterior. Trecerea rapidă și mai mult sau mai puțin forțată spre individualism, distanțele ierarhice mari, orientarea pe termen scurt, controlul slab al incertitudinilor au generat concentrarea excesivă asupra obiectivelor cuantificabile prin profituri pe termen scurt și cifra de afaceri. De asemenea, s-a constatat că printre alte elemente preferate de entitățile românești ca repere pentru stabilirea obiectivelor și măsurarea performanțelor se află marja brută, rezultatul de exploatare, EBIDTA (din ce în ce mai frecvent), ratele de rentabilitate, costurile de producție, ratele de creștere a cifrei de afaceri, ROI (foarte rar). De asemenea, nu se acordă încă o atenție deosebită analizei bugetelor, abaterilor, multe aspecte necorectate propagându-se în continuare. O caracteristică din ce în ce mai frecventă este influența anumitor instrumente ale contabilității

manageriale importate din culturile anglo-saxone asupra procesului de stabilire a obiectivelor. Modalitățile de implementare și procesele de asimilare erodează mult din eficiența acestor instrumente. Aspectele legate de implicațiile laturii umane în procesele de implementare sunt ignorate, fiind destul de absent un demers intens de familiarizare cu manifestările comportamentale.

Concluzii

În permanență se demonstrează că impactul culturii asupra sistemelor de contabilitate managerială poate fi unul foarte puternic, iar concluzia generală este aceea că obiectivele entităților din diferite țări variază considerabil. Un sistem de contabilitate managerială este inevitabil plasat într-un anumit context cultural. Anumite instrumente sunt considerate atât de inofensive încât implementarea acestora pare a nu solicita un mediu cultural specific. Altele par a produce efecte

numai în condițiile manifestării unei anumite mentalități. În contextul cercetării noastre s-a afirmat că țări sau zone diferite se concentrează pe instrumente contabile diferite. Înainte de implementarea unui instrument într-un mediu străin este necesar să fie percepute și asimilate caracteristicile culturale ale mediului și mentalitățile organizaționale. Transplantul oricărui instrument trebuie să ia în considerare o varietate de factori care pot să nu fie prezenți în toate contextele, caracteristicile organizaționale și, nu în ultimul rând, aspectele sociale relevante. În fiecare mediu nou, avantajele anticipate ale implementării unui anumit instrument trebuie reevaluate în permanență.

Awasthi, Chow și Wu (1998) au arătat că diferențele legate de cultura națională ar putea să nu reprezinte obstacole insurmontabile pentru importul și exportul instrumentelor de contabilitate managerială. Mai degrabă, indivizii dispun de autoînțelegere și de inventivitate, putând lua măsuri pentru a deveni flexibili

și a se adapta la cerințele noilor practici manageriale și la mediul de lucru. Harrison și McKinnon (1998) au solicitat ca în contextul cercetărilor interculturale să fie negată „drogarea” culturală a unei relații dintre cultură și comportament. La modul fundamental trebuie să se evidențieze conștiința acțiunii și a comportamentului uman, abilitatea indivizilor de a raționa asupra factorilor multiculturali, personali și contextuali și de a acționa deliberat în interacțiunea complexă a acestor factori.

Orice proces de implementare trebuie să aibă în vedere amploarea schimbărilor de mentalitate și de cultură solicitate persoanelor implicate. Implementarea nu trebuie efectuată prin impunerea unor decizii adoptate ierarhic, accentul punându-se pe aportul cotidian al fiecărui individ. Un sistem nou neînșușit și neacceptat corespunzător este condamnat la dispariție. Efortul de formare trebuie orientat spre schimbarea de mentalitate mai degrabă decât spre prezentarea tehnicilor.

BIBLIOGRAFIE

1. Abdallah, W. și Keller, D. (1985), Measuring the multinational's performance, *Management Accounting*, vol. 67, nr. 4, pp. 26-30.
2. Ahrens, T. (1997), Strategic interventions of management accountants: Everyday practice of British and German brewers, *The European Accounting Review*, vol. 6, nr. 4, pp. 557-588, DOI: 10.1080/09638189700000001.
3. Albu, N. și Albu, C. (2003), *Instrumente de management al performanței, volumul II, Control de gestiune*, București: Editura Economică.
4. Albu, N. și Albu, C. (2004), Balanced scorecard – o lecție despre managementul modern al performanței, *Revista Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor*, nr. 7, pp. 57-62.
5. Amat, O., Blake, J. și Wraith, P. (2000), *Environmental factors giving rise to variations in national management accounting practice*, University Pompeu Fabra, Economics and Business Working Paper No. 432, [online] Disponibil la: http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=224563, [Accesat pe 06 noiembrie 2016], DOI: 10.2139/ssrn.224563.
6. Amat, J., Carmona, S. și Roberts, H. (1994), Context and change in management accounting systems: A Spanish case study, *Management Accounting Research*, vol. 5, nr. 2, pp. 107-122, DOI: 10.1006/mare.1994.1008.
7. Appleyard, A., Strong, N. și Walton, P. (1990), Budgetary control of foreign subsidiaries, *European Management Journal*, vol. 8, nr. 3, pp. 402-407, DOI: 10.1016/0263-2373(90)90020-7.
8. Awasthi, V.N., Chow, C.W. și Wu, A. (1998), Performance measure and resource expenditure choices in a teamwork environment: The effects of national culture, *Management Accounting Research*, vol. 9, nr. 2, pp. 119-138, DOI: 10.1006/mare.1998.0073.
9. Bailes, J.C. și Assada, T. (1991), Empirical differences between Japanese and American budget and performance evaluation systems, *International Journal of Accounting*, vol. 26, nr. 2, pp. 131-142.
10. Bescos, P.L., Dobler, P., Mendoza, C., Naulleau, G., Giraud, F. și Lerville Anger, V. (1997), *Contrôle de gestion et management*, 4e édition revue et augmentée, Paris: Editions Montchrestien.

11. Bhimani, A. (1996), *Management accounting: European perspectives*, Oxford: Oxford University Press.
12. Birkett, W.P. (1998), Management accounting in Europe: A view from down-under, *Management Accounting Research*, vol. 9, nr. 4, pp. 485-494, DOI: 10.1006/mare.1998.0086.
13. Feleagă, N. (1999), *Sisteme contabile comparate*, Ediția a II-a, volumul I, Contabilitățile anglo-saxone, București: Editura Economică.
14. Gray, S.J. (1988), Towards a theory of cultural influence on the development of accounting systems internationally, *Abacus*, vol. 24, nr. 1, pp. 1-15, DOI: 10.1111/j.1467-6281.1988.tb00200.x.
15. Gray, S.J., Salter, S.B. și Radebaugh, L.H. (2001), *Global Accounting and Control, A Managerial Emphasis*, New York: John Wiley & Sons.
16. Harrison, G. și McKinnon, J. (1998), Editorial: culture and management accounting, *Management Accounting Research*, vol. 9, nr. 2, pp. 113-118, DOI: 10.1006/mare.1998.0078.
17. Harrison, G.J., McKinnon, L., Sarala, P. și Leung, M. (1994), The influence of culture on organizational design and planning and control in Australia and the United States compared with Singapore and Hong Kong, *Journal of International Financial Management & Accounting*, vol. 5, nr. 3, pp. 242-261, DOI: 10.1111/j.1467-646X.1994.tb00045.x.
18. Harrell, A. și Harrison, P. (1994), An incentive to shirk, privately held information and managers' project evaluation decisions, *Accounting Organizations and Society*, vol. 19, nr. 7, pp. 569-577, DOI: 10.1016/0361-3682(94)90024-8.
19. Hofstede, G. și Bond, M. (1988), The Confucius connection: From cultural roots to economic growth, *Organizational Dynamics*, vol. 16, nr. 4, pp. 5-21, DOI: 10.1016/0090-2616(88)90009-5.
20. Ionașcu, I. (2003), *Dinamica doctrinelor contabilității contemporane – Studii privind paradigmele și practicile contabilității*, București: Editura Economică.
21. Johnson, G.H. și Byington, J.R. (1993), Accounting Competence, Machiavellianism, and Budget-Related Behavior: A Comparative Study of US and Spanish Managers, *The International Journal of Accounting*, vol. 28, nr. 4, pp. 335-346.
22. Lizcano, J. (1996), *La Contabilidad de Gestión en Latino América*, Madrid: Asociación Española de Contabilidad y Administración de Empresas.
23. Macintosh, N. B. (1998), Management accounting in Europe: A view from Canada, *Management Accounting Research*, vol. 9, nr. 4, pp. 495-500, DOI: 10.1006/mare.1998.0087.
24. Nobes, C. și Parker, R. (1998), *Comparative International Accounting*, Fifth Edition, Harlow: Prentice Hall Europe.
25. Pagès, M., Bonetti, M., Gauléjac, V. și Descendre, D. (1981), *L'emprise de l'organisation*, Paris: P.U.F.
26. Sharp, D. și Salter, S. (1997), Project escalation and sunk costs: A test of the international generalizability of agency and prospect theories, *Journal of International Business Studies*, vol. 28, nr. 1, pp. 101-121, DOI: 10.1057/palgrave.jibs.8490095.
27. Shields, M.D. (1998), Management accounting practices in Europe: A perspective from the States, *Management Accounting Research*, vol. 9, nr. 4, pp. 501-513, DOI: 10.1006/mare.1998.0081.
28. Shields, M., Chow, C., Kato, Y. și Nakagawa, Y. (1991), Management accounting practices in the U.S. and Japan: Comparative survey findings and research implications, *Journal of International Financial Management and Accounting*, vol. 3, nr. 1, pp. 61-77, DOI: 10.1111/j.1467-646X.1991.tb00091.x.
29. Ueno, S. și Sekaran, U. (1992), The Influence of culture on Budget Control Practices in the USA and Japan: An Empirical Study, *Journal of International Business Studies*, vol. 23, nr. 4, pp. 659-674.