

---

# Percepția asupra gradului de adecvare a informației furnizate de contabilitatea managerială: o investigație bazată pe teoria contingenței

---

Ewelina ZARZYCKA,  
Universitatea din Lodz, Polonia,  
E-mail: ezarzycka@uni.lodz.pl

Justyna DOBROSZEK,  
Universitatea din Lodz, Polonia,  
E-mail: justyna.dobroszek@gmail.com

Cristina CIRCA,  
Universitatea de Vest din Timișoara, România,  
E-mail: cristina.circa@e-uvt.ro

Alina ALMĂȘAN,  
Universitatea de Vest din Timișoara, România,  
E-mail: alina.almasan@e-uvt.ro

## Rezumat

Obiectivul prezentei lucrări este de a testa existența și intensitatea relațiilor dintre o serie de variabile și modul de evaluare de către manageri a informației furnizate de contabilitatea managerială, pe baza teoriei contingenței. În vederea atingerii acestui obiectiv, am apelat la analiza corelației, pentru a investiga intensitatea relației dintre evaluarea managementului, cu privire la gradul de adecvare a informațiilor furnizate de contabilitatea managerială și o serie de variabile (profilul companiei, profilul managerului și operațiunile departamentului de contabilitate managerială). În acest context, am utilizat date colectate de la managerii unor companii selectate în mod aleatoriu, situate în două țări din Europa Centrală și de Est, respectiv Polonia și România. Am identificat existența unor relații moderate între percepția asupra gradului de adecvare a informației furnizate de contabilitatea managerială și două din cele trei variabile: profilul managerului – cu precădere în ceea ce privește departamentul gestionat – și operațiunile departamentului de contabilitate managerială – cu precădere în ceea ce privește frecvența întâlnirilor dintre manageri și contabili.

**Cuvinte-cheie:** Percepția managerilor, contabilitate managerială, factori contingenți, corelații

**Clasificare JEL:** M10, M49

### Vă rugăm să citați acest articol astfel:

Zarzycka, E., Dobroszek, J., Circa, C. and Almășan, A. (2017), The perceived suitability of management accounting information: a contingency based investigation, *Audit Financiar*, vol. XV, no. 3(147)/2017, pp. 395-417, DOI: 10.20869/AUDITF/2017/147/395

### Link permanent pentru acest document:

<http://dx.doi.org/10.20869/AUDITF/2017/147/395>  
Data primirii articolului: 02.04.2017  
Data revizuirii: 20.04.2017  
Data acceptării: 21.04.2017

## Introducere

Utilitatea informației furnizate de contabilitatea managerială rămâne un subiect de interes, deși percepția managerilor în acest sens a fost discutată pe larg în literatura de specialitate. Există o gamă largă de lucrări pe această temă (Chenhall și Morris, 1986; Mendoza și Bescos, 2001; Pierce și O’Dea, 2003; Cheffi și Beldi, 2012), acestea evidențiind însă mai cu seamă diferențele existente între percepția furnizorilor și cea a utilizatorilor informației, diferențe generate de motivațiile și atitudinile fundamentale diferite ale acestora. Ce nu se regăsește în acest context, deși ar trebui, este o discuție a factorilor interni și externi de influență a modului în care managerii evaluează informația generată de contabilitatea managerială, în calitate de utilizatori ai acesteia.

Cercetarea din domeniul contabilității manageriale se concentrează adesea asupra unor aspecte ca sistemele și procesele organizaționale, utilizarea informației, comportamentul contabililor și al altor utilizatori (Gupta și Govindarajan, 1991). Practicile contabilității manageriale sunt analizate atât la nivel micro, cât și la nivel macroeconomic (Granlund și Lukka, 1998), în condițiile în care cele două niveluri se referă la aria de acoperire a aspectelor tratate de contabilitatea managerială. Nivelul macro are în vedere conceptele, ideile, tehnicile, proiectarea sistemelor, precum și scopul utilizării informației furnizate de contabilitatea managerială, în timp ce nivelul micro se referă la modele comportamentale și moduri de utilizare a informației (Ahrenes, 1996), sarcini, operațiuni și actori ai sistemului contabilității manageriale, reprezentați de contabilii – ca furnizori de informație și de manageri – ca utilizatori ai contabilității manageriale (Granlund și Lukka, 1998).

Regăsim în literatura de specialitate un număr semnificativ de studii bazate pe teoria contingenței, care examinează factori ca mediul extern (Gordon și Miller, 1976; Merchant, 1990; Hartman, 2000; Haldma și Laats, 2002; Otley, 2016), cultura națională (Hofstede, 1984; O’Connor, 1995), tehnologia (Otley, 2016; Haldma și Laats, 2002), mărimea companiei (Dropulic, 2013; Merchant, 1985; Sharma, 2002; Chenhall, 2007; Cadez și Guilding, 2008), sau strategia acesteia (Gupta și Govindarajan, 1984; Simons, 1987; Chenhall și Morris, 1986). Toate aceste analize au fost realizate în diferite contexte. Există însă un număr redus de studii asupra factorilor contingenți în țările în curs de dezvoltare, iar

acestea abordează, cu precădere, influența unor astfel de factori asupra practicilor contabilității manageriale (Albu și Albu, 2012; Hopper ș.a., 2009; Jaruga și Ho, 2002; Haldma și Laats, 2002; Anderson și Lanen, 1999). Conform observațiilor noastre, relația între aceste variabile și percepția managerilor asupra utilității informației contabile pentru procesul de luare a deciziilor nu a fost discutat deloc. În acest context, prezenta lucrare extinde analiza și completează literatura prin realizarea unui studiu vast asupra interdependenței între o serie de variabile și relevanța informației furnizate managerilor de către contabilitatea managerială.

Pornind de la aceste premise, obiectivul prezentei lucrări este de a testa intensitatea relației dintre anumite variabile și modul în care managerii evaluează informația furnizată de contabilitatea managerială, într-o abordare bazată pe teoria contingenței. În acest scop, au fost utilizate date colectate de la companii localizate în Polonia și România, selectate în mod aleatoriu. În plus, studiul include o analiză comparativă a factorilor determinanți identificați în cele două țări.

Statele din centrul și estul Europei reprezintă un spațiu adecvat de testare a percepției managerilor asupra aspectelor de interes, din două motive. În primul rând, în această zonă contabilitatea managerială s-a dezvoltat după finalizarea unei perioade îndelungate de implementare a unei economii centralizate. Anii '90 au adus schimbări politice și economice semnificative, cu impact major asupra sistemului contabil și, mai departe, asupra modului de percepție a informației furnizate. Este vorba de o consecință a faptului că, după o perioadă în care deciziile erau luate la nivel central, noul context economic a obligat companiile să acționeze independent și să utilizeze instrumente care să sprijine gestionarea eficientă a afacerii. În al doilea rând, interesul managerilor pentru contabilitatea managerială a crescut treptat, fiind stimulat în primă instanță de mediul academic, iar apoi de însăși mediul de afaceri. Mediul academic a inclus contabilitatea managerială în preocupările sale de cercetare (Szychta, 2002; Haldma și Laats, 2002; Albu și Albu, 2012) și a inițiat proiecte comune cu mediul de afaceri. Între timp, companiile multinaționale, prin subunitățile înființate în fostele state comuniste, au contribuit la conștientizarea de către manageri a rolului ocupat de informația furnizată de contabilitatea managerială în procesul de luare a deciziilor. Atât Polonia, cât și România sunt țări situate în Europa Centrală și de Est, care corespund contextului

descriș mai sus. Între cele două se observă însă și diferențe relevante, Polonia aflându-se cu un pas înainte în ceea ce privește dezvoltarea contabilității manageriale. În primul rând, imediat după 1990, sistemele contabile ale celor două state s-au confruntat cu influențe diferite, venite din străinătate: influența sistemului contabil german în Polonia, respectiv influența sistemului contabil francez în România. În al doilea rând, preocupările din sfera contabilității manageriale s-au manifestat mult mai devreme în Polonia, pe fondul implicării mediului academic în acest domeniu, chiar înaintea căderii comunismului. În al treilea rând, reglementările contabile românești au creat confuzie în rândul practicienilor, orientând atenția acestora preponderent spre furnizarea de informații necesare raportării externe (asigurate de contabilitatea financiară), în detrimentul informațiilor necesare în procesul de luare a deciziilor (asigurate de contabilitatea managerială).

Pentru a atinge obiectivul lucrării, am realizat o analiză a corelației, menită să testeze existența interdependențelor între o serie de factori de contingență, pe de o parte, respectiv percepția asupra gradului de adecvare a informațiilor și raportărilor generate de sistemul contabilității manageriale, pe de altă parte, precum și să măsoare intensitatea unor astfel de relații.

Prezentul studiu aduce o contribuție bivalentă literaturii de specialitate. În primul rând, lucrarea identifică o serie de factori de influență a modului în care managerii evaluează utilitatea informației furnizate de contabilitatea managerială, ceea ce poate fi util atât practicienilor, cât și mediului academic, pentru a înțelege motivul pentru care contabilitatea managerială este mai puțin dezvoltată în aceste țări decât în altele (în special în cele vestice). În al doilea rând, sunt explicate asemănările și deosebirile între cele două țări, cu privire la percepția managerilor asupra utilității contabilității manageriale, din perspectiva anumitor factori de contingență. Dat fiind faptul că misiunea contabilității manageriale este de a furniza informații utile pentru luarea deciziilor, o astfel de investigație (din perspectiva managementului), evidențiază o serie de trăsături ale sistemului contabilității manageriale pentru fiecare din cele două țări.

Lucrarea este structurată după cum urmează: prima secțiune constă într-o scurtă trecere în revistă a literaturii de specialitate pe tema de interes, fiind urmată de descrierea metodologiei de cercetare utilizate. Cea

de-a treia secțiune expune relațiile identificate între trei variabile luate în considerație în studiu, pe de o parte (profilul companiei, profilul managementului și operațiunile departamentului de contabilitate managerială), și percepția managementului asupra informației furnizate de contabilitatea managerială, pe de altă parte. În cadrul ultimei secțiuni sunt prezentate concluziile lucrării, limitele studiului, precum și direcțiile viitoare de cercetare.

## 1. Literatura de specialitate

Prezenta cercetare a fost fundamentată prin studiul literaturii de specialitate, ale cărui obiective au fost de a evalua în ce măsură teoria contingenței a fost utilizată în contextul contabilității manageriale, precum și de a identifica variabilele independente care au fost testate cel mai adesea în legătură cu informația contabilă.

### 1.1. Aplicarea teoriei contingenței în contabilitatea managerială

Plecând de la o discuție inițiată de Zimmerman (2001), Malmi și Granlund (2009) se întreabă care este „obiectivul și rolul teoriei în cercetarea din domeniul contabilității manageriale” și, în situația identificării unui răspuns, dacă teoriile actuale, cu rădăcini în economia generală, sociologie, psihologie, sau teoria organizării, ating acest obiectiv. Făcând referire la Luft și Shields (2002), care arată că teoria contabilității manageriale se concentrează asupra explicării cauzelor și efectelor acestora, cei doi consideră că motivul principal pentru care mediul academic ar trebui să înțeleagă „cauzele, efectele și modul de funcționare a contabilității manageriale” este acela de a utiliza această înțelegere la îmbunătățirea practicilor contabilității manageriale.

Evoluția fundamentelor teoretice ale contabilității manageriale sunt examinate de Waveru (2010), care delimitează patru etape distincte, fiecare dintre acestea fiind caracterizată de o anumită teorie: cadrul convențional până în anii '60, teoria de agent în perioada 1960-1970, teoria contingenței în perioada 1980-1990 și contabilitatea managerială strategică din 1990 până în prezent.

Dezvoltarea teoriei contingenței a început în anii '60 (Burns și Stalker, 1967; Lawrence și Lorsch, 1967), aceasta evoluând dintr-o serie de studii sociologice asupra structurii organizaționale (Chenhall, 2003; Woods, 2009). Una din primele abordări ale teoriei

contingenței în relație cu contabilitatea managerială îi aparține lui Hofstede (1967), care a arătat impactul semnificativ al factorilor economici, tehnologici și sociologici asupra modului de funcționare a sistemelor bugetare. Ulterior, a fost adăugată influența factorilor culturali (Hofstede, 1983; Brownell, 1982; Brownell și Hirst, 1986). Hopwood (1972) și Otley (1978) au subliniat faptul că fiecare companie operează într-un mediu specific, sub influența unor factori diferiți.

Hambrick și Lei (1985), alături de Fisher (1995), poziționează teoria contingenței între două abordări extreme, respectiv adaptarea la specificul situației și abordarea universală a sistemelor de control. În modelul de adaptare la specificul situației, factorii care afectează fiecare decizie a sistemului de control sunt unici, neexistând reguli și modele generale care să poată fi aplicate. Acest model poate fi practic privit ca o abordare contingentă cu un număr extrem de ridicat de factori contingenți, ceea ce face ca identificarea unor categorii largi de factori să fie inutilă, fiind aplicat cel mai adesea sub forma studiilor de caz. În extrema cealaltă, abordarea universală pleacă de la premisa că „un sistem de control optim își păstrează valabilitatea, într-o anumită măsură, în toate situațiile și în toate firmele”, putând fi reprezentat ca o contingență cu un singur factor.

La jumătatea distanței între cele două, teoria contingenței pornește de la premisa că „nu există soluții universale pentru probleme de control organizațional” (Otley, 2016). În această viziune, nu există un singur tip de structură, care să fie adecvat pentru toate organizațiile ci, mai degrabă, forma și modul de funcționare a organizațiilor se află sub influența factorilor contingenți. În cele din urmă, eficacitatea organizației depinde de gradul de adecvare a sistemului informațional la factori contingenți ca tipul de tehnologie, volatilitatea mediului sau dimensiunea organizației (Islam și Hu, 2012).

În contextul contabilității manageriale, teoria contingenței demonstrează faptul că nu există un singur sistem contabil, universal valabil pentru toate organizațiile, în orice circumstanță (Emmanuel ș.a., 1990) ci, mai degrabă, că trăsăturile specifice ale unui sistem vor depinde de circumstanțele specifice ale organizației, în timp ce eficacitatea unui sistem contabil depinde de capacitatea acestuia de a se adapta la modificarea factorilor externi și interni. Studiile în domeniul

contingenței se bazează pe existența unei legături între natura sistemului contabilității manageriale și creșterea performanței.

Cu toate acestea, nu au fost încă identificate contingențe cheie care să permită formularea de recomandări adecvate unor circumstanțe diferite; ocazional, soluțiile propuse de diferite studii se contrazic reciproc. Din aceste considerente, este puțin probabil ca cercetarea să fie în măsură să definească un model contingent general, care să asigure controlul în toate combinațiile de circumstanțe (Otley, 2016).

În aceeași direcție, Chenhall (2007) accentuează faptul că nu există o singură teorie a contingenței, ci mai degrabă „o diversitate de teorii”, continuând astfel raționamentul lui Otley (1980), care sublinia nevoia de a asocia „aspectele specifice” ale sistemului contabil, care trebuie explicate, cu „anumite circumstanțe definite” și de a demonstra „conectarea adecvată” dintre cele două. Islam și Hu (2012) pun în evidență trei tipuri de întrebări formulate de studiile asupra contingenței în contabilitatea managerială, cu privire la „nivelul de adecvare între controlul organizațional și structură”, „impactul acestui nivel de adecvare asupra performanței” și „investigarea contingențelor multiple și a impactului acestora asupra design-ului organizațional”.

Următorul paragraf inventariază variabilele independente asociate în mod frecvent sistemelor informaționale contabile (inclusiv sistemului contabilității manageriale), de către studiile precedente.

## 1.2. Variabilele contingente

Într-unul din primele studii pe această temă, Gordon și Miller (1976) nominalizează mediul, caracteristicile organizaționale și stilul de luare a deciziilor ca principale categorii de variabile contingente pentru proiectarea sistemelor informaționale contabile. Recent, Otley (2016) arată că incertitudinea asociată mediului înconjurător, exprimată ca incertitudine percepută, reprezintă variabila care a atras în cea mai mare măsură atenția cercetătorilor.

În cursul celor patru decenii situate între cele două studii, au fost examinate numeroase inter-relaționări.

Identificăm în literatură factori contingenți legați de mediul extern (Khandwalla, 1977; Merchant, 1990; Chapmann, 1997; Hartmann, 2000) și cultura națională (Hofstede, 1984; Harrison, 1992; O'Connor, 1995), studiile accentuând cel mai adesea incertitudinea și ostilitatea asociate mediului. În egală măsură, regăsim factori interni ca dimensiunea organizației (Khandwalla, 1972; Bruns și Waterhouse, 1975; Merchant 1981; Merchant, 1985), tehnologia (Khandwalla, 1977; Merchant, 1984; Dunk, 1992) și strategia companiei (Miles și Snow, 1978, Gupta și Govindarajan, 1984; Simons, 1987; Chenhall și Morris, 1986). În cea de-a doua categorie pot fi incluse și gradul de adecvare a datelor contabile pentru evaluarea performanțelor entităților economice (Fisher, 1995; Hartmann, 2000; Chenhall, 2003).

Fisher (1995) clasifică variabilele contingente identificate în literatură până la data studiului său în cinci categorii distincte: mediu extern, strategie concurențială și misiune; tehnologie; variabile legate de unitate, firmă și industrie; cunoaștere și factori de observabilitate. Cu toate acestea, el subliniază faptul că variabilele incluse în cele cinci categorii nu ar trebui să fie considerate exhaustive sau independente și recomandă ca direcții viitoare de cercetare „cauzalitatea și corelațiile între variabilele contingente de control”.

O altă clasificare a fost elaborată ulterior de Merchant (1998) care a definit trei categorii: prima include variabile legate de oameni și organizații, cea de a doua variabile legate de misiune și strategie, iar ultima categorie reunește variabile de mediu și tehnologice. Mockler (2002) identifică la rândul său trei clase, respectiv variabile externe, variabile asociate concurenței și variabile specifice companiei. În aceeași direcție, Nita (2009) separă variabilele contingente în variabile interne, respectiv strategice și organizaționale și variabile externe, respectiv sectoriale și macroeconomice.

În cadrul unui studiu recent al literaturii în domeniu, Otley (2016) inventariază și rezumă variabilele contingente utilizate cel mai frecvent în cercetarea bazată pe contingență, clasificându-le în variabile majore externe și variabile majore interne. În această configurație, variabilele majore externe includ tehnologia, concurența pe piață sau ostilitatea pieței, incertitudinea mediului și cultura națională, în timp ce variabilele independente majore interne sunt

reprezentate de dimensiunea și structura organizației, strategia sa și sistemele de recompense și informaționale, precum și de variabile psihologice (ca toleranța la ambiguitate), participarea angajaților la sistemele de control, poziția pe piață, etapa din ciclul de viață al produsului și schimbările în sistem. Complementar, variabilele dependente explicate în contextul contingenței, identificate în literatură de Otley (2016), sunt performanța și indicatorii acesteia, implicațiile comportamentale ale bugetării, forma și modul de utilizare a sistemului de control managerial, eficacitatea, satisfacția muncii, schimbarea practicilor și inovația în ceea ce privește produsele.

În același context, Klassen (2014) atrage atenția asupra unei variabile care, din punct de vedere logic, este poziționată anterior strategiei, respectiv logica valorii, în sensul modelului de operare fundamental adoptat de către organizație. Mai mult, în literatură este investigat efectul culturii asupra formei sistemelor informaționale, o mare parte a contribuțiilor pe această temă având la bază lucrările lui Hofstede (Hofstede, 1980; Hofstede ș.a., 2010). Într-o primă etapă, Hofstede (1980) a identificat patru dimensiuni în funcție de care a caracterizat culturile naționale, respectiv individualismul, masculinitatea și evitarea incertitudinilor; acestea au fost completate ulterior cu orientarea pe termen scurt sau pe termen lung, respectiv pragmatismul și indulgența (Hofstede ș.a., 2010).

Una din principalele probleme ale cercetării bazate pe contingență, după cum a arătat Fisher (1995), este „fragmentarea” performanței, în sensul că analiza are în vedere deseori doar un singur factor contingent și un singur atribut al controlului, deși eficacitatea structurii sistemului de control este determinată de interacțiuni între mai mulți factori contingenți și de control.

Ca exemple specifice, Gordon și Narayanan (1984) au examinat relația între structura organizației și caracteristicile informației, concluzionând că factorii decidenți consideră importante acele caracteristici ale informației care se află în legătură cu percepția asupra incertitudinii mediului.

Percepția asupra utilității informației furnizate de contabilitatea managerială a fost analizată de Chenhall și Morris (1986), care au arătat că informația percepută ca fiind utilă de către manageri este vastă, în ceea ce privește aria de cuprindere și poziționarea

în timp. Relația între utilitatea percepută a informației furnizate de contabilitatea managerială și performanța afacerii a fost investigată în extenso în literatură, în cursul deceniului următor (Gul, 1991; Gul și Chia, 1994; Fisher, 1996). O deficiență semnificativă în ceea ce privește gradul de adecvare a informației furnizate de contabilitatea managerială a fost identificată în sectorul productiv de Subramaniam (1993), a cărui analiză a vizat percepția managerilor asupra utilității informației furnizate de contabilitatea managerială, precum și disponibilitatea acestei informații.

Caracteristicile necesare ale informației furnizate de contabilitatea managerială au fost puse în legătură cu strategia specifică a firmei, context în care Abernathy și Guthrie (1994) au raportat că firmele cu orientare spre dezvoltarea continuă a produselor și inovare utilizează sisteme informaționale eficiente și cuprinzătoare, spre deosebire de companiile cu piață îngustă de desfacere. Chong (1996) a analizat utilitatea informațiilor cu sferă largă de aplicare, furnizate de sistemele de contabilitate managerială, în relație cu incertitudinea sarcinilor manageriale, arătând că astfel de informații conduc la creșterea eficacității deciziilor manageriale și a performanței, doar în condițiile în care incertitudinea asociată sarcinilor este ridicată, în caz contrar conducând doar la o supraîncărcare informațională.

Mai recent, Cadez și Guilding (2008) au examinat o serie de variabile contingente ca dimensiunea, strategia și orientarea spre piață a companiei; concluzia acestora a fost că, atât dimensiunea companiei, cât și alegerile strategice ale acesteia au o influență semnificativă asupra aplicării contabilității manageriale strategice. Aver și Cadez (2009) au legat participarea contabililor la procesul de luare a deciziilor mai degrabă cu evoluțiile sociologice.

Cu referire la Europa de Est, Haldma și Laats (2002) au investigat contingențele care influențează sistemul contabilității manageriale în cazul Estoniei, ca exemplu de economie în tranziție, atrăgând atenția asupra numărului scăzut de studii referitoare la dezvoltarea contabilității manageriale în țările din estul Europei. În această regiune geografică, cercetarea în domeniul sistemelor contabile se concentrează asupra contabilității financiare, indicând stadiul incipient de dezvoltare în care se află aici contabilitatea managerială. Mai mult, lucrările publicate constau, în principal, în investigații ale stării de fapt, fără niciun cadru teoretic. Cercetări asupra practicilor contabilității

manageriale în economii în tranziție fuseseră publicate, până în acel moment, doar cu referire la India (Anderson și Lanen, 1999) și Africa de Sud (Luther și Longden, 2001). În acest caz particular, Haldma și Laats (2002) arată că factorii contingenți legați de mediu pot fi analizați distinct, la nivelul mediului de afaceri general și la nivelul reglementărilor legale în domeniul contabilității. În ceea ce privește Estonia, cei doi autori susțin că „în cadrul contabil sovietic, contabilitatea managerială a existat în sens foarte restrâns”, aceasta dezvoltându-se ulterior pe fondul concurenței între obiceiurile economiei centralizate, pe de o parte, și nevoia de a soluționa probleme manageriale cotidiene, pe de altă parte. Studiul confirmă influența unor factori care fuseseră identificați și de studii precedente, cum ar fi intensificarea concurenței și dimensiunea organizației, și introduce posibili factori noi, specifici pentru economiile în tranziție, ca mediul de reglementare a contabilității, respectiv penuria de contabilii calificați.

## 2. Date și metodologie

### 2.1. Metodologia de cercetare

Nita (2013) arată că cercetarea din domeniul contabilității manageriale, bazată pe teoria contingenței, ar trebui să includă patru componente, respectiv setul de variabile situaționale examinate, problematica cercetării, cu referire la metodele contabilității manageriale, tipul de teorie contabilă utilizată (normativă sau pozitivă) și metodele de cercetare corespunzătoare. Prezentul studiu a avut în vedere teoria pozitivă a contabilității, obiectivul său fiind de a identifica intensitatea relației între o serie de variabile specifice și modul de evaluare de către manageri a utilității informației furnizate de contabilitatea managerială.

Cercetarea empirică a fost realizată în perioada mai 2015 - mai 2016, prin intermediul unui chestionar accesibil on-line, distribuit în mod aleatoriu unor companii active în Polonia și România, în diferite sectoare industriale și cu profil diferit al capitalului, în ceea ce privește originea acestuia.

Chestionarul a fost structurat în patru secțiuni distincte: primele două au furnizat o scurtă descriere a companiei, respectiv a respondentului, cea de-a treia secțiune a avut în vedere modul de organizare a

sistemului contabilității manageriale în cadrul companiei, iar cea de-a patra secțiune a avut rolul de a surprinde percepția managementului asupra gradului de adecvare a informației furnizate de contabilitatea managerială. Cele patru secțiuni au inclus un număr total de 26 de întrebări cu răspuns semi-deschis și închis, cea de-a doua categorie fiind constituită din întrebări cu răspuns unic, multiplu, deschise sau tip matrice. Acestea au fost selectate și formulate pe baza unui studiu temeinic al literaturii de specialitate, inclusiv al unor studii privind scopul pentru care sunt utilizate informațiile (Baiman, 1982; Burns și McKinnon, 1992a; Burns și McKinnon, 1992b; Burns și McKinnon, 1993; Mendoza și Bescos, 2001), gradul de adecvare a informației (Burns și McKinnon, 1992a; Burns și McKinnon, 1992b; Burns și McKinnon, 1993; Mendoza și Bescos, 2001), precum și caracteristicile calitative ale acestora (Chenhall și Morris, 1986; Johnson și Kaplan, 1987; Pierce și O`Dea, 2003).

În urma distribuirii, a fost obținut un număr total de 154 chestionare completate, din care 116 au provenit din Polonia și 38 din România. Fiecare respondent a completat un singur chestionar, existând însă și situația în care mai multe chestionare au fost completate de manageri diferiți din cadrul aceleiași companii.

Răspunsurile au fost analizate prin intermediul teoriei interdependenței, al cărei rol este de a scoate în evidență corelațiile dintre variabile. În acest scop, au fost utilizați coeficientul Czuprow -  $T_c$ , coeficientul Pearson -  $C_P$  și coeficientul Cramer -  $V_c$ , în calitate de coeficienți standard utilizați în statistica descriptivă pentru identificarea corelațiilor în cadrul unui set de date (Yule, 1912; Keller, 2012; Bergsma, 2013). Toți acești coeficienți pot avea valori cuprinse în intervalul  $[0,1]$ . Cu cât valoarea coeficientului este mai apropiată de 0, cu atât corelația între variabile este mai slabă, în timp ce apropierea de 1 indică o corelație puternică între elementele analizate (Sobczyk, 2000).

După cum a fost menționat mai sus, analiza statistică a avut în vedere factorii (variabilele) identificați pe baza studiului literaturii de specialitate (Blum, 2006; Budde, 2009) și care au fost clasificați în trei categorii: (1) factori privind profilul companiei (tip, dimensiune, origine a capitalului); (2) factori privind profilul managerului (educație, experiență și departament gestionat); (3) factori privind

operațiunile departamentului de contabilitate managerială (mod de organizare, frecvența raportării și frecvența întâlnirilor între manageri și contabili).

Ca o scurtă privire de ansamblu asupra primei categorii de factori, companiile incluse în analiză au fost clasificate în trei clase de mărime, pe baza numărului lor de angajați: entități mici (cu mai puțin de 10 angajați), entități medii (10-200 angajați) și entități mari (cu mai mult de 200 de angajați). În ceea ce privește domeniul de activitate, clasificarea s-a făcut în companii de producție și din afara producției, iar din punctul de vedere al originii capitalului, eșantionul a fost format din companii cu capital străin, autohton sau mixt.

Cea de-a doua categorie de factori s-a referit la caracteristicile managerilor respondenți, fiind luate în considerare nivelul de educație (licență, master, studii post-universitare, studii doctorale), experiența în management (reducă – sub 6 ani, medie – 6-10 ani, vastă – peste 10 ani), precum și departamentul gestionat. Au fost luate în considerare patru tipuri de departamente: (a) departamente suport, ca cele de resurse umane, IT sau departamentul financiar; (b) departamentele de vânzări și marketing; (c) departamentele de aprovizionare, logistică și producție și (d) altele.

În ceea ce privește modul de organizare a departamentului de contabilitate managerială, vizat de cea de-a treia categorie de factori, au fost formulate următoarele alternative: (a) contabilitatea managerială este organizată în cadrul unui departament distinct; (b) contabilitatea managerială este integrată în cadrul altor departamente sau procese. În ceea ce privește frecvența raportării, au fost definite trei trepte: frecvență ridicată (raportare zilnică sau la solicitarea managementului), frecvență medie (raportare săptămânală) și frecvență redusă (raportare lunară). Aceleași trei trepte de frecvență au fost utilizate și pentru încadrarea întâlnirilor între contabili și manageri, aici fiind însă adăugată și o a patra variantă, respectiv nu se organizează întâlniri între contabili și manageri.

## 2.2. Profilul eșantionului

În cercetarea empirică au fost incluse companii din diferite sectoare de activitate, de mărime diferită și cu origine diferită a capitalului, care desfășoară operațiuni în Polonia și România (vezi **Tabelul nr. 1**).

**Tabelul nr. 1. Profilul companiilor participante la sondaj**

Profilul companiei	ROM		POL	
	Număr	%	Număr	%
<b>Sectorul de activitate</b>				
Producție	23	60%	60	52%
Servicii	11	29%	42	36%
Comerț	4	11%	14	12%
<b>Originea capitalului</b>				
100% autohton	11	29%	34	29%
100% străin	16	42%	66	57%
mixt	11	29%	16	14%
<b>Număr de angajați</b>				
< 10	2	5%	12	10%
11-50	4	11%	12	10%
51-250	9	24%	20	17%
>250	23	60%	72	63%
<b>Cifră de afaceri anuală în sute de mii EUR</b>				
< 2	5	13%	16	14%
2-10	8	21%	22	19%
11-50	13	34%	8	7%
51-200	5	13%	12	10%
> 200	7	18%	58	50%

Sursa: Prelucrarea autorilor

Atât în Polonia, cât și în România, cea mai mare parte a companiilor incluse în eșantion sunt companii de producție, mari din punct de vedere al numărului de angajați, majoritatea fiind societăți cu capital străin. Companiile din România incluse în eșantion activează cu preponderență în industria automobilelor, industria alimentară și a băuturilor răcoritoare, sectorul IT și

tehnologii noi, sectorul telecomunicațiilor și industria textilă, în timp ce respondenții din Polonia provin în cea mai mare parte din sectorul bunurilor de consum, sectorul construcțiilor, sectorul IT și tehnologii noi, precum și din domeniul consultanței și al serviciilor de sănătate.

**Tabelul nr. 2** prezintă profilul managerilor respondenți, sub aspectul experienței profesionale a acestora.

**Tabelul nr. 2. Experiența profesională a managerilor respondenți**

Experiența profesională (ani)	ROM		POL	
	Număr	%	Număr	%
< 1	1	3%	10	9%
1-5	8	21%	28	24%
6-10	18	47%	44	38%
11-15	7	18%	14	12%
> 15	4	11%	20	17%
<b>TOTAL</b>	<b>38</b>	<b>100%</b>	<b>116</b>	<b>100%</b>

Sursa: Prelucrarea autorilor

Se poate observa că, în ambele țări, majoritatea respondenților se încadrează în categoria 6-10 ani, urmată de categoria 1-5 ani.

**Tabelul nr. 3** ilustrează profilul educațional al managerilor respondenți. În acest context, se remarcă faptul că majoritatea respondenților, din ambele țări,

dețin o diplomă de master; studiile MBA sau studiile doctorale sunt însă mai frecvent întâlnite în rândul

managerilor din Polonia.

**Tabelul nr. 3. Nivelul de educație al managerilor respondenți**

Nivel de studiu	ROM		POL	
	Număr	%	Număr	%
Studii liceale	2	5%	0	0%
Studii universitare – ciclul licență	10	26%	2	2%
Studii universitare – ciclul master	26	68%	114	98%
Studii postuniversitare	0	0%	6	5%
MBA	5	13%	46	40%
Studii universitare – ciclul doctorat	2	5%	10	9%

Sursa: Prelucrarea autorilor

Managerii respondenți provin atât din departamente operaționale, cum ar fi departamentele de producție, logistică, aprovizionare sau vânzări (53% din managerii din România și 50% din cei din Polonia), cât și din departamente suport, ca cel de resurse umane, IT sau financiar (41% din managerii din România și 39% din cei din Polonia).

În majoritatea entităților incluse în studiu (80% din companiile din Polonia, respectiv 62% din companiile din România), contabilitatea managerială este organizată în cadrul unui departament distinct. Cu toate acestea, există și companii care preferă să integreze contabilitatea managerială în cadrul diferitelor departamente.

### 3. Rezultate și discuții

În conformitate cu obiectivul cercetării, coeficientul Czuprow -  $T_c$ , coeficientul Pearson -  $C_p$  și coeficientul Cramer -  $V_c$  au fost utilizați pentru a investiga intensitatea relației între profilul companiei, profilul managerilor și operațiunile departamentului de contabilitate managerială, pe de o parte, respectiv:

1. Modul de evaluare de către management a măsurii în care informația furnizată de contabilitatea managerială este utilizată pentru îndeplinirea atribuțiilor manageriale;
2. Modul de evaluare de către management a gradului de adecvare a anumitor tipuri de informații furnizate de contabilitatea managerială, în contextul procesului managerial;

3. Modul de evaluare de către management a anumitor caracteristici calitative ale rapoartelor interne, elaborate de către contabili;
4. Modul de evaluare de către management a canalelor de comunicare a informației furnizate de contabilitatea managerială.

În conformitate cu clasificarea lui Merchant (1998), variabilele contingente utilizate în cadrul prezentului studiu sunt variabile asociate oamenilor și organizațiilor. Acestea pot fi încadrate în principal în sfera variabilelor organizaționale, similar contribuțiilor lui Cadez și Guilding (2008), respectiv Gordon și Narayanan (1984) și sunt tratate ca factori interni în contextul contabilității manageriale. Din variabilele considerate, dimensiunea companiei și originea capitalului sunt privite în literatură ca fiind cele mai importante (Nita, 2009).

#### 3.1. Factori care determină evaluarea măsurii în care informația furnizată de contabilitatea managerială este utilizată ca suport al procesului managerial

Pentru a determina măsura în care factorii legați de evaluarea gradului în care informația furnizată de contabilitatea managerială este utilizată în exercitarea atribuțiilor manageriale, am examinat interdependența dintre această evaluare și următoarele variabile:

- profilul companiei (tipul companiei, dimensiunea, originea capitalului);
- profilul managerului (experiența profesională, nivelul de educație, departamentul gestionat);

- operațiunile departamentului de contabilitate managerială (mod de organizare, frecvența raportării, frecvența întâlnirilor între manageri și contabili).

Testarea inițială a datelor a arătat că profilul companiei nu este o variabilă cu influență semnificativă asupra modului de evaluare a managementului asupra temei de interes (vezi Tabelul nr. 4).

**Tabelul nr. 4. Relația între profilul companiei și percepția asupra gradului de adecvare a informației furnizate de contabilitatea managerială**

Profilul companiei	Tipul companiei						Dimensiunea companiei						Originea capitalului					
	Țara			ROM			POL			ROM			POL			ROM		
Coeficient	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>P</sub>	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>P</sub>	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>P</sub>	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>P</sub>	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>P</sub>	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>P</sub>
Planificarea pe termen lung	0,19	0,24	0,23	0,15	0,18	0,18	0,22	0,26	0,35	0,15	0,25	0,18	0,13	0,16	0,22	0,17	0,20	0,28
Implementarea strategiei	0,11	0,13	0,13	0,13	0,16	0,16	0,21	0,25	0,34	0,17	0,21	0,28	0,16	0,19	0,26	0,13	0,13	0,18
Pregătirea bugetelor	0,24	0,29	0,28	0,24	0,29	0,28	0,32	0,38	<b>0,47</b>	0,14	0,16	0,22	0,27	0,32	<b>0,41</b>	0,25	0,30	0,39
Măsurarea performanței	0,15	0,18	0,18	0,12	0,15	0,15	0,15	0,18	0,25	0,14	0,16	0,22	0,08	0,10	0,14	0,18	0,21	0,28
Creșterea profitabilității	0,17	0,21	0,20	0,24	0,28	0,27	0,17	0,21	0,28	0,19	0,22	0,30	0,14	0,16	0,23	0,15	0,18	0,25
Gestionarea activității propriului departament	0,16	0,19	0,18	0,32	0,38	0,36	0,05	0,07	0,09	0,22	0,26	0,35	0,22	0,26	0,34	0,24	0,29	0,38
Decizii de tip „make or buy” / externalizare	0,20	0,23	0,23	0,22	0,26	0,25	0,21	0,25	0,34	0,08	0,10	0,13	0,15	0,18	0,24	0,19	0,23	0,30
Decizii privind investițiile	0,19	0,23	0,23	0,20	0,24	0,24	0,09	0,11	0,16	0,16	0,19	0,26	0,13	0,15	0,21	0,16	0,19	0,26
Decizii privind activitatea de cercetare-dezvoltare	0,10	0,12	0,12	<b>0,47</b>	<b>0,56</b>	<b>0,49</b>	0,11	0,13	0,18	0,27	0,32	<b>0,41</b>	0,17	0,20	0,27	<b>0,40</b>	<b>0,47</b>	<b>0,56</b>
Reducerea costurilor	0,08	0,09	0,09	0,27	0,32	0,31	0,14	0,17	0,23	0,18	0,22	0,29	0,11	0,13	0,18	0,14	0,23	0,17
Controlul costurilor	0,03	0,04	0,04	0,25	0,30	0,29	0,20	0,24	0,32	0,11	0,13	0,18	0,14	0,17	0,23	0,18	0,22	0,29
Evaluarea proiectelor interne	0,07	0,08	0,08	0,27	0,32	0,31	0,14	0,17	0,23	0,14	0,17	0,23	0,21	0,25	0,33	0,11	0,14	0,19

Sursa: Prelucrarea autorilor

Tabelul nr. 4 pune în evidență intensitatea slabă sau foarte slabă a relației între profilul companiei și gradul de adecvare a informației furnizate de contabilitatea managerială. Aceste rezultate sunt destul de surprinzătoare dat fiind faptul că, în conformitate cu unele contribuții anterioare la literatura de specialitate, dimensiunea și tipul companiei ar trebui să exercite un impact semnificativ asupra dezvoltării contabilității manageriale (Otley, 2016; Cadez și Guilding, 2008).

Se observă o relație moderată între dimensiunea companiei și originea capitalului, pe de o parte și evaluarea gradului de adecvare a informației pentru elaborarea bugetelor, pe de altă parte, în cazul managerilor din Polonia. De asemenea, se observă o

relație moderată între tipul companiei, originea capitalului și dimensiunea întreprinderii (în mai mică măsură) pe de o parte, și evaluarea gradului de adecvare a informației pentru decizii din sfera cercetării-dezvoltării, pe de altă parte, în cazul managerilor din România.

Pe baza analizei preliminare a variabilelor, nici profilul managerilor nu exercită o influență puternică asupra evaluării acestora (vezi Tabelul nr. 5).

Rezultatele arată o relație slabă sau foarte slabă între nivelul de educație și experiența profesională a managerilor, pe de o parte, și evaluarea gradului de adecvare a informației furnizate de contabilitatea managerială, pe de altă parte.

ă

Tabelul nr. 5. Relația între *profilul managerilor* și percepția asupra gradului de adecvare a informației furnizate de contabilitatea managerială

Profilul managerului	Experiența profesională						Educația						Departamentul gestionat								
	Țara			POL			ROM			POL			ROM			POL			ROM		
Coeficient	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>p</sub>	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>p</sub>	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>p</sub>	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>p</sub>	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>p</sub>	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>p</sub>	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>p</sub>
Planificarea pe termen lung	0,11	0,13	0,18	0,22	0,26	0,35	0,08	0,10	0,10	0,16	0,19	0,19	0,15	0,22	0,29	0,18	0,27	0,35			
Implementarea strategiei	0,23	0,27	0,36	0,13	0,16	0,22	0,02	0,02	0,02	0,12	0,15	0,14	0,20	0,29	0,38	0,14	0,21	0,29			
Pregătirea bugetelor	0,19	0,23	0,31	0,14	0,17	0,24	0,08	0,10	0,10	0,13	0,16	0,16	0,37	<b>0,54</b>	<b>0,61</b>	0,25	0,36	<b>0,46</b>			
Măsurarea performanței	0,19	0,23	0,31	0,14	0,17	0,24	0,32	0,38	0,35	0,13	0,16	0,16	0,18	0,26	0,35	0,17	0,25	0,34			
Creșterea profitabilității	0,14	0,17	0,23	0,24	0,28	0,37	0,11	0,13	0,12	0,17	0,20	0,20	0,14	0,21	0,29	0,19	0,28	0,37			
Gestionarea activității propriului departament	0,13	0,15	0,21	0,15	0,18	0,25	0,24	0,29	0,28	0,19	0,23	0,22	0,13	0,20	<b>0,27</b>	<b>0,27</b>	<b>0,39</b>	<b>0,48</b>			
Decizii de tip „make or buy” / externalizare	0,14	0,16	0,23	0,24	0,29	0,38	0,12	0,14	0,14	0,16	0,19	0,19	0,16	0,23	0,31	0,17	0,24	0,32			
Decizii privind investițiile	0,11	0,14	0,19	0,16	0,19	0,26	0,11	0,13	0,13	0,10	0,11	0,12	0,21	0,31	<b>0,40</b>	0,15	0,22	0,29			
Decizii privind activitatea de cercetare-dezvoltare	0,20	0,24	0,32	0,17	0,20	0,28	0,22	0,26	0,25	0,06	0,07	0,07	0,14	0,20	0,28	0,28	<b>0,45</b>	<b>0,54</b>			
Reducerea costurilor	0,07	0,09	0,12	0,15	0,18	0,25	0,06	0,07	0,07	0,12	0,14	0,14	0,19	0,27	0,36	0,19	0,28	0,37			
Controlul costurilor	0,12	0,15	0,20	0,22	0,26	0,34	0,07	0,09	0,09	0,11	0,13	0,13	0,11	0,16	0,22	0,23	0,33	<b>0,43</b>			
Evaluarea proiectelor interne	0,16	0,19	0,26	0,08	0,10	0,14	0,23	0,28	0,27	0,13	0,15	0,15	0,14	0,28	0,20	0,22	0,32	0,41			

Sursa: Prelucrarea autorilor

Pot fi identificate relații moderate între tipul de departament gestionat și evaluarea gradului de adecvare a informației. În cazul managerilor din Polonia, interdependența moderată se referă la evaluarea gradului de adecvare a informației pentru elaborarea bugetelor și deciziile de investiții, în timp ce, în cazul managerilor din România, aceasta se referă la elaborarea bugetelor, evaluarea proiectelor interne, reducerea și controlul costurilor și deciziile din sfera cercetării-dezvoltării. De remarcat este faptul că, în companiile din Polonia, relația între tipul de departament gestionat și utilizarea informației furnizate de sistemul contabil în scopul elaborării bugetelor și fundamentării deciziilor este ușor mai puternică ( $C_p=0,61$ ). Rezultatele confirmă faptul că tipul de departament gestionat are un impact asupra utilizării informației de către manager.

Cea de-a treia variabilă avută în vedere vizează modul de organizare și operațiunile departamentului de contabilitate managerială (vezi Tabelul nr. 6).

Rezultatele arată, în general, o relație slabă sau foarte slabă între modul de organizare a departamentului de contabilitate managerială, pe de o parte, și evaluarea asupra gradului de adecvare a informației furnizate de contabilitatea managerială, pe de altă parte. Cu toate acestea, se observă o interdependență moderată între frecvența raportării și utilizarea informației ca suport al deciziilor de investiții în companiile din Polonia, precum și între frecvența raportării și planificarea pe termen lung, respectiv controlul costurilor, în organizațiile din România.

Interesant este faptul că frecvența întâlnirilor cu membrii departamentului de contabilitate managerială determină, în măsură moderată, utilizarea informației furnizate de acest departament într-un număr relativ ridicat de activități ce sprijină munca managerilor. Acestea includ, printre altele, implementarea strategiilor și măsurarea performanțelor în companiile incluse în studiu, atât din Polonia, cât și din România, iar în cazul managerilor din Polonia, elaborarea bugetelor și formularea deciziilor pe termen scurt.

**Tabelul nr. 6. Relația între operațiunile departamentului de contabilitate managerială și percepția asupra gradului de adecvare a informației furnizate de contabilitatea managerială**

Operațiunile departamentului de contabilitate managerială	Modul de organizare						Frecvența raportării						Frecvența întâlnirilor								
	Țara			POL			ROM			POL			ROM			POL			ROM		
Coeficient	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>P</sub>	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>P</sub>	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>P</sub>	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>P</sub>	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>P</sub>	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>P</sub>	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>P</sub>
Planificarea pe termen lung	0,12	0,14	0,14	0,17	0,20	0,20	0,20	0,23	0,31	0,32	0,38	<b>0,47</b>	0,11	0,13	0,19	0,22	0,25	0,34			
Implementarea strategiei	0,10	0,12	0,12	0,15	0,18	0,17	0,18	0,22	0,29	0,21	0,25	0,33	0,28	0,34	<b>0,43</b>	0,28	0,33	<b>0,42</b>			
Pregătirea bugetelor	0,30	0,36	0,34	0,12	0,15	0,15	0,13	0,16	0,22	0,22	0,26	0,35	0,27	0,32	<b>0,41</b>	0,19	0,22	0,30			
Măsurarea performanței	0,16	0,19	0,19	0,29	0,34	0,32	0,04	0,05	0,06	0,23	0,28	0,36	0,32	0,38	<b>0,48</b>	0,27	0,32	<b>0,41</b>			
Creșterea profitabilității	0,13	0,16	0,15	0,31	0,37	0,37	0,17	0,20	0,28	0,20	0,24	0,32	0,22	0,26	0,35	0,21	0,25	0,34			
Gestionarea activității propriului departament	0,13	0,15	0,15	0,07	0,09	0,09	0,23	0,27	0,36	0,12	0,14	0,20	0,12	0,15	0,20	0,17	0,20	0,27			
Decizii de tip „make or buy” / externalizare	0,26	0,31	0,30	0,17	0,20	0,20	0,18	0,21	0,29	0,24	0,29	0,38	0,34	<b>0,40</b>	<b>0,49</b>	0,19	0,23	0,31			
Decizii privind investițiile	0,13	0,16	0,16	0,14	0,16	0,16	0,26	0,31	<b>0,40</b>	0,20	0,24	0,32	0,20	0,24	0,32	0,25	0,30	0,39			
Decizii privind activitatea de cercetare-dezvoltare	0,09	0,11	0,11	0,06	0,07	0,07	0,12	0,15	0,20	0,19	0,23	0,31	0,15	0,17	0,24	0,19	0,23	0,31			
Reducerea costurilor	0,13	0,15	0,15	0,25	0,30	0,29	0,11	0,13	0,18	0,09	0,11	0,16	0,12	0,14	0,20	0,16	0,19	0,26			
Controlul costurilor	0,14	0,16	0,16	0,17	0,26	0,26	0,16	0,19	0,26	0,31	0,37	0,46	0,11	0,13	0,19	0,22	0,26	0,35			
Evaluarea proiectelor interne	0,14	0,17	0,17	0,08	0,11	0,11	0,17	0,21	0,28	0,06	0,07	0,10	0,17	0,20	0,28	0,23	0,28	0,37			

Sursa: Prelucrarea autorilor

Rezultatele scot în evidență faptul că, deși atributele organizaționale ale contabilului (departament, poziție, funcție) sau frecvența raportării interne nu sunt esențiale în determinarea gradului de adecvare a informației specifice. Întâlnirile cu echipa departamentului de contabilitate managerială sunt considerate relevante de managerii respondenți, în timp ce frecvența acestora determină utilizarea informației ca suport al managementului în măsură mai mare decât ceilalți factori examinați.

### 3.2. Factori care determină evaluarea gradului de adecvare a anumitor informații furnizate de contabilitatea managerială

Evaluarea gradului de adecvare a anumitor informații furnizate de contabilitatea managerială a fost corelată cu aceleași trei variabile: profilul companiei, profilul managerilor, operațiunile departamentului de contabilitate managerială.

Conform testării preliminare a datelor, profilul companiei nu reprezintă o variabilă cu influență puternică asupra evaluării tipurilor selectate de informație (Tabelul nr. 7).

Tabelul nr. 7 arată o relație slabă sau foarte slabă între tipul companiei și utilizarea informațiilor în scopul exercitării atribuțiilor manageriale. De asemenea, se observă o relație moderată între dimensiunea companiei și utilizarea datelor financiare în ambele țări, respectiv între dimensiunea companiei și utilizarea indicatorilor non-financieri în Polonia. Originea capitalului și utilizarea indicatorilor financieri prezintă o interdependență moderată în cele două țări, valoarea coeficientului fiind ușor mai ridicată în România ( $C_P=0,6$ ). Companiile din România înregistrează, în plus, o relație moderată între originea capitalului și utilizarea informației privind rezultatele financiare, analiza abaterilor și indicatorii non-financieri. Valorile înregistrate de coeficienții utilizați în analiză indică faptul că, deși conducerea firmei dispune în general de informații legate de costuri, venituri și rezultate financiare, managerii companiilor de talie mare, precum și managerii companiilor cu capital

străin, care operează în România, utilizează și alte tipuri de informații, furnizate de contabilitatea managerială, ca suport al procesului managerial. O explicație plauzibilă a acestui fenomen este aceea că, în cazul companiilor

multinaționale, transmiterea unor soluții standard de la sediul central către subsidiare poate exercita o influență semnificativă asupra tipului de informații utilizate ca suport al managementului.

**Tabelul nr. 7. Relația între profilul companiei și percepția asupra gradului de adecvare a anumitor informații furnizate de contabilitatea managerială**

Profilul companiei	Tipul companiei						Dimensiunea companiei						Originea capitalului							
	Țara			POL			ROM			POL			ROM			POL			ROM	
Coefficient	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>p</sub>	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>p</sub>	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>p</sub>	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>p</sub>	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>p</sub>	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>p</sub>		
Costuri	0,21	0,25	0,24	0,21	0,21	0,21	0,16	0,20	0,27	0,08	0,13	0,13	0,23	0,27	0,36	0,20	0,24	0,32		
Venituri	0,11	0,13	0,13	0,11	0,14	0,14	0,15	0,18	0,25	0,05	0,18	0,25	0,20	0,24	0,32	0,20	0,24	0,33		
Rezultate financiare	0,10	0,12	0,12	0,10	0,19	0,20	0,18	0,22	0,29	0,21	0,25	0,33	0,21	0,24	0,33	0,33	0,39	<b>0,49</b>		
Indicatori financiari	0,10	0,12	0,12	0,10	0,15	0,14	0,20	0,24	0,32	0,16	0,21	0,28	0,26	0,30	<b>0,40</b>	<b>0,45</b>	<b>0,53</b>	<b>0,60</b>		
Analiza abaterilor	0,06	0,07	0,07	0,06	0,18	0,18	0,20	0,24	0,32	0,23	0,28	0,37	0,20	0,23	0,31	0,29	0,35	<b>0,44</b>		
Informații financiare curente	0,20	0,24	0,23	0,20	0,22	0,22	0,30	0,35	<b>0,45</b>	0,27	0,32	<b>0,41</b>	0,16	0,19	0,26	0,21	0,25	0,33		
Informații financiare previzionate	0,10	0,12	0,12	0,10	0,10	0,10	0,12	0,15	0,20	0,23	0,27	0,36	0,20	0,24	0,33	0,14	0,17	0,23		
Indicatori non-financiari	0,14	0,16	0,16	0,14	0,12	0,12	0,29	0,34	<b>0,43</b>	0,15	0,18	0,25	0,12	0,14	0,19	0,31	0,37	<b>0,46</b>		

Sursa: Prelucrarea autorilor

Nici cea de-a doua variabilă considerată, respectiv profilul managementului, nu a demonstrat o influență

semnificativă asupra percepțiilor investigate (vezi Tabelul nr. 8).

**Tabelul nr. 8. Relația între profilul managerului și percepția asupra gradului de adecvare a anumitor informații furnizate de contabilitatea managerială**

Profilul managerului	Experiența profesională						Educația						Departamentul gestionat							
	Țara			POL			ROM			POL			ROM			POL			ROM	
Coefficient	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>p</sub>	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>p</sub>	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>p</sub>	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>p</sub>	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>p</sub>	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>p</sub>		
Costuri	0,14	0,16	0,22	0,11	0,18	0,19	0,01	0,01	0,01	0,07	0,09	0,09	0,14	0,20	0,27	0,22	0,33	<b>0,42</b>		
Venituri	0,26	0,31	<b>0,40</b>	0,25	0,29	0,38	0,25	0,30	0,29	0,13	0,16	0,17	0,15	0,22	0,30	0,19	0,23	0,37		
Rezultate financiare	0,15	0,17	0,24	0,23	0,27	0,36	0,07	0,08	0,08	0,08	0,10	0,10	0,11	0,15	0,21	0,22	0,26	<b>0,41</b>		
Indicatori financiari	0,17	0,20	0,27	0,27	0,32	<b>0,42</b>	0,05	0,06	0,06	0,10	0,12	0,13	0,12	0,17	0,24	0,23	0,27	<b>0,43</b>		
Analiza abaterilor	0,25	0,29	0,38	0,29	0,34	<b>0,44</b>	0,11	0,13	0,13	0,13	0,15	0,15	0,17	0,25	0,33	0,20	0,24	0,39		
Informații financiare curente	0,18	0,21	0,28	0,13	0,16	0,22	0,06	0,08	0,08	0,29	0,35	0,33	0,16	0,23	0,31	<b>0,43</b>	<b>0,51</b>	<b>0,67</b>		
Informații financiare previzionate	0,13	0,16	0,22	0,23	0,28	0,36	0,18	0,22	0,21	0,21	0,25	0,24	0,15	0,21	0,29	0,28	0,33	<b>0,50</b>		
Indicatori non-financiari	0,16	0,19	0,26	0,22	0,26	0,35	0,09	0,11	0,11	0,09	0,10	0,10	0,18	0,26	0,35	0,18	0,21	0,34		

Sursa: Prelucrarea autorilor

Rezultatele indică o relație slabă sau foarte slabă între nivelul de educație a managerilor respondenți și utilizarea anumitor tipuri de informații. Pe de altă

parte, se observă o relație moderată între experiența profesională a managerilor și utilizarea de informații privind veniturile, în cazul Poloniei, în timp ce în

România se înregistrează o dependență moderată între experiența profesională și utilizarea de informații privind indicatorii financiari și abaterile, cât și între tipul departamentului gestionat și utilizarea de informații privind costurile, rezultatele financiare, indicatorii financiari și datele financiare estimate. În plus, în România se observă o relație mai puternică între tipul departamentului gestionat și utilizarea de

date financiare efective ( $C_p = 0,67$ ), în timp ce în Polonia relația între tipul departamentului gestionat și tipul de informație utilizată în fiecare din cazurile investigate este slabă sau foarte slabă.

Ultima variabilă examinată în acest domeniu vizează operațiunile departamentului de contabilitate managerială (vezi **Tabelul nr. 9**), a cărei influență în context s-a dovedit a fi slabă.

**Tabelul nr. 9. Relația între operațiunile departamentului de contabilitate managerială și percepția asupra gradului de adecvare a anumitor informații furnizate de contabilitatea managerială**

Operațiunile departamentului de contabilitate managerială	Modul de organizare						Frecvența raportării						Frecvența întâlnirilor					
	POL			ROM			POL			ROM			POL			ROM		
Țara	POL			ROM			POL			ROM			POL			ROM		
Coeficient	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>p</sub>	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>p</sub>	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>p</sub>	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>p</sub>	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>p</sub>	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>p</sub>
Costuri	0,16	0,19	0,19	0,12	0,14	0,14	0,15	0,18	0,25	0,28	<b>0,45</b>	<b>0,43</b>	0,13	0,15	0,21	0,21	0,25	0,34
Venituri	0,08	0,10	0,10	0,09	0,11	0,11	0,12	0,14	0,19	0,14	0,13	0,23	0,34	<b>0,41</b>	<b>0,50</b>	0,23	0,27	0,36
Rezultate financiare	0,10	0,12	0,12	0,13	0,16	0,16	0,11	0,13	0,19	0,18	0,21	0,28	0,12	0,14	0,19	0,28	0,33	<b>0,42</b>
Indicatori financiari	0,12	0,14	0,14	0,15	0,18	0,18	0,17	0,20	0,27	0,17	0,20	0,27	0,30	0,36	<b>0,45</b>	0,33	0,39	<b>0,49</b>
Analiza abaterilor	0,39	<b>0,46</b>	<b>0,42</b>	0,20	0,23	0,23	0,16	0,19	0,25	0,23	0,27	0,36	0,38	<b>0,45</b>	<b>0,54</b>	0,31	0,38	<b>0,47</b>
Informații financiare curente	0,22	0,26	0,25	0,19	0,22	0,22	0,14	0,17	0,23	0,19	0,23	0,31	0,12	0,14	0,20	0,21	0,25	0,33
Informații financiare previzionate	0,11	0,13	0,13	0,11	0,13	0,13	0,17	0,20	0,27	0,21	0,24	0,33	0,19	0,23	0,30	0,34	<b>0,41</b>	<b>0,50</b>
Indicatori non-financiari	0,24	0,28	0,27	0,16	0,19	0,18	0,20	0,24	0,32	0,26	0,31	0,41	0,21	0,25	0,33	0,18	0,21	0,29

Sursa: Prelucrarea autorilor

Rezultatele analizei statistice indică o relație slabă sau foarte slabă între modul de organizare a contabilității manageriale în companiile incluse în studiu și informația utilizată ca suport al managementului. Singura dependență moderată este observată în cadrul companiilor din Polonia, cu referire la analiza abaterilor. Nici frecvența raportării nu se dovedește a fi strâns legată de gradul de adecvare a anumitor informații ca suport al managementului în organizațiile din Polonia. În România, pe de altă parte, se înregistrează o relație moderată între frecvența raportării și gradul de adecvare a informațiilor privind costurile și indicatorii non-financiari. Frecvența întâlnirilor cu contabilii este însă un factor cu impact semnificativ asupra percepțiilor managerilor respondenți. Între frecvența întâlnirilor și gradul de adecvare a informației privind abaterile și indicatorii financiari se înregistrează relații de interdependență atât în Polonia, cât și în România. Mai mult, frecvența întâlnirilor este legată în România și de

informațiile privind rezultatele financiare și datele financiare planificate, iar în Polonia de informațiile asupra veniturilor. În baza acestor observații, se poate afirma că întâlnirile între manageri și contabilii joacă un rol principal în contextul modului de evaluare a gradului de adecvare a informațiilor privind costurile, veniturile, datele financiare curente și datele financiare planificate.

### 3.3. Factori care determină evaluarea caracteristicilor calitative ale rapoartelor contabilității manageriale

Aceleași trei variabile utilizate în studiu până în acest punct (profilul companiei, profilul managerilor și operațiunile departamentului de contabilitate managerială) au fundamentat analiza percepțiilor asupra caracteristicilor calitative ale rapoartelor contabilității manageriale. În acest context, profilul companiei a exercitat o influență slabă sau foarte slabă în contextul considerat (vezi **Tabelul nr. 10**).

**Tabelul nr. 10. Relația între profilul companiei și percepția asupra caracteristicilor calitative ale rapoartelor contabilității manageriale**

Profilul companiei	Tipul companiei						Dimensiunea companiei						Originea capitalului								
	Țara			POL			ROM			POL			ROM			POL			ROM		
Coeficient	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>p</sub>	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>p</sub>	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>p</sub>	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>p</sub>	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>p</sub>	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>p</sub>	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>p</sub>
Inteligibilitatea	0,22	0,26	0,25	0,12	0,15	0,14	0,24	0,28	0,37	0,09	0,11	0,15	0,08	0,10	0,14	0,19	0,23	0,31			
Exhaustivitatea	0,17	0,20	0,19	0,12	0,15	0,15	0,21	0,25	0,33	0,17	0,20	0,27	0,16	0,19	0,26	0,15	0,18	0,25			
Claritatea	0,18	0,21	0,21	0,26	0,31	0,29	0,24	0,28	0,37	0,16	0,19	0,26	0,12	0,15	0,20	0,24	0,29	0,38			
Oportunitatea	0,25	0,30	0,28	0,14	0,17	0,17	0,19	0,23	0,31	0,13	0,16	0,22	0,15	0,18	0,24	0,13	0,15	0,21			
Gradul de detaliere	0,17	0,20	0,20	0,12	0,15	0,15	0,18	0,22	0,30	0,17	0,20	0,27	0,13	0,15	0,21	0,28	0,34	<b>0,43</b>			
Comparabilitatea	0,10	0,12	0,12	0,26	0,31	0,29	0,15	0,18	0,24	0,17	0,20	0,28	0,13	0,15	0,21	0,21	0,25	0,33			
Prezentarea grafică	0,28	0,34	0,32	0,20	0,24	0,24	0,14	0,17	0,23	0,17	0,21	0,28	0,14	0,16	0,22	0,14	0,17	0,23			
Relevanța	0,31	0,36	0,34	0,13	0,15	0,15	0,22	0,26	0,35	0,14	0,16	0,22	0,31	0,37	<b>0,46</b>	0,21	0,25	0,33			
Comentariile asupra conținutului	0,21	0,25	0,24	0,14	0,17	0,16	0,14	0,17	0,24	0,32	0,39	<b>0,48</b>	0,13	0,16	0,22	0,21	0,25	0,33			
Suportul IT	0,28	0,33	0,31	0,27	0,33	0,31	0,28	0,33	<b>0,43</b>	0,12	0,14	0,19	0,18	0,22	0,29	0,16	0,19	0,26			
Referințele viitoare	0,10	0,12	0,12	0,12	0,15	0,14	0,15	0,17	0,24	0,10	0,12	0,16	0,13	0,16	0,22	0,18	0,21	0,29			

Sursa: Prelucrarea autorilor

Rezultatele indică o relație slabă sau foarte slabă între modul de evaluare a caracteristicilor calitative ale rapoartelor contabilității manageriale și profilul companiei, în ambele țări. Poate fi observată o dependență moderată în anumite cazuri, cum ar fi relația între relevanța raportărilor și originea capitalului, ori suportul IT și dimensiunea companiei în Polonia,

respectiv între comentariile ce însoțesc rapoartele și dimensiunea companiei, ori gradul de detaliere și originea capitalului în România.

Profilul managerilor a exercitat la rândul său o influență slabă sau foarte slabă asupra modului de evaluare de către aceștia a rapoartelor contabilității manageriale (vezi Tabelul nr. 11).

**Tabelul nr. 11. Relația între profilul managerului și percepția asupra caracteristicilor calitative ale rapoartelor contabilității manageriale**

Profilul managerului	Experiența profesională						Educația						Departamentul gestionat								
	Țara			POL			ROM			POL			ROM			POL			ROM		
Coeficient	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>p</sub>	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>p</sub>	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>p</sub>	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>p</sub>	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>p</sub>	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>p</sub>	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>p</sub>
Inteligibilitatea	0,11	0,14	0,19	0,22	0,27	0,35	0,20	0,23	0,23	0,11	0,13	0,13	0,18	0,26	0,35	0,20	0,29	0,38			
Exhaustivitatea	0,15	0,17	0,24	0,22	0,26	0,34	0,15	0,17	0,17	0,34	0,38	<b>0,41</b>	0,19	0,28	0,37	0,15	0,21	0,29			
Claritatea	0,08	0,10	0,14	0,30	0,36	<b>0,46</b>	0,16	0,20	0,19	0,11	0,13	0,13	0,17	0,24	0,32	0,14	0,21	0,28			
Oportunitatea	0,16	0,19	0,26	0,13	0,16	0,26	0,15	0,18	0,17	0,09	0,10	0,10	0,16	0,23	0,31	0,12	0,18	0,25			
Gradul de detaliere	0,09	0,10	0,14	0,15	0,17	0,24	0,20	0,23	0,23	0,18	0,21	0,21	0,13	0,19	0,26	0,20	0,29	0,37			
Comparabilitatea	0,12	0,14	0,19	0,25	0,30	0,32	0,04	0,04	0,04	<b>0,42</b>	<b>0,50</b>	<b>0,48</b>	0,16	0,23	0,31	0,14	0,23	0,31			
Prezentarea grafică	0,12	0,14	0,20	0,05	0,07	0,09	0,30	0,35	0,33	0,32	0,38	0,36	0,14	0,20	0,27	0,22	0,31	0,41			
Relevanța	0,08	0,09	0,13	0,14	0,17	0,24	0,12	0,15	0,15	0,13	0,16	0,16	0,19	0,27	0,36	0,17	0,25	0,33			
Comentariile asupra conținutului	0,18	0,21	0,28	0,24	0,29	0,38	0,11	0,13	0,13	0,15	0,18	0,17	0,14	0,20	0,27	0,18	0,27	0,35			
Suportul IT	0,12	0,15	0,20	0,12	0,14	0,20	0,16	0,19	0,18	0,28	0,34	0,32	0,16	0,24	0,32	0,30	<b>0,43</b>	<b>0,52</b>			
Referințele viitoare	0,26	0,31	<b>0,40</b>	0,18	0,21	0,29	0,15	0,17	0,17	0,07	0,09	0,09	0,18	0,26	0,34	0,11	0,16	0,22			

Sursa: Prelucrarea autorilor

Experiența profesională a managerilor din Polonia este legată de evaluarea privind raportarea la viitor a informațiilor furnizate în raport, iar în România de evaluarea clarității raportului. În plus, în România se observă relații moderate între nivelul de educație a managerilor și evaluarea privind completitudinea și comparabilitatea

raportărilor, precum și între departamentul gestionat și suportul IT, ori prezentarea grafică.

În ceea ce privește operațiunile departamentului de contabilitate managerială – cea de-a treia variabilă investigată – s-au observat doar relații de dependență slabe sau foarte slabe în contextul analizat (vezi Tabelul nr. 12).

**Tabelul nr. 12. Relația între operațiunile departamentului de contabilitate managerială și percepția asupra caracteristicilor calitative ale rapoartelor contabilității manageriale**

Operațiunile departamentului de contabilitate managerială	Modul de organizare						Frecvența raportării						Frecvența întâlnirilor									
	Țara			POL			ROM			POL			ROM			POL			ROM			
Coeficient	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>p</sub>	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>p</sub>	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>p</sub>	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>p</sub>	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>p</sub>	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>p</sub>	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>p</sub>	
Inteligibilitatea	0,12	0,15	0,14	0,12	0,14	0,14	0,20	0,23	0,31	0,17	0,21	0,28	0,15	0,18	0,24	0,28	0,33	<b>0,43</b>				
Exhaustivitatea	0,08	0,10	0,10	0,19	0,22	0,22	0,19	0,23	0,31	0,14	0,17	0,23	0,16	0,20	0,27	0,20	0,24	0,33				
Claritatea	0,22	0,26	0,25	0,12	0,14	0,14	0,23	0,28	0,37	0,17	0,20	0,27	0,19	0,23	0,31	0,26	0,31	<b>0,40</b>				
Oportunitatea	0,13	0,15	0,15	0,25	0,29	0,28	0,13	0,15	0,21	0,16	0,20	0,27	0,17	0,20	0,27	0,21	0,25	0,34				
Gradul de detaliere	0,20	0,24	0,23	0,12	0,14	0,14	0,13	0,15	0,21	0,14	0,17	0,23	0,16	0,18	0,25	0,27	0,32	<b>0,41</b>				
Comparabilitatea	0,21	0,25	0,24	0,24	0,29	0,28	0,13	0,15	0,21	0,08	0,10	0,16	0,13	0,16	0,22	0,16	0,19	0,25				
Prezentarea grafică	0,05	0,06	0,06	0,24	0,29	0,28	0,18	0,21	0,29	0,20	0,24	0,32	0,16	0,19	0,26	0,13	0,16	0,22				
Relevanța	0,14	0,16	0,16	0,12	0,15	0,15	0,13	0,15	0,21	0,23	0,28	0,36	0,16	0,19	0,26	0,24	0,29	0,38				
Comentariile asupra conținutului	0,10	0,11	0,11	0,26	0,31	0,29	0,16	0,19	0,26	0,23	0,27	0,36	0,18	0,22	0,29	0,25	0,30	0,39				
Suportul IT	0,14	0,17	0,16	0,21	0,25	0,24	0,28	0,34	<b>0,43</b>	0,18	0,22	0,30	0,17	0,20	0,28	0,23	0,28	0,36				
Referințele viitoare	0,25	0,29	0,28	0,29	0,34	0,32	0,17	0,20	0,27	0,15	0,17	0,24	0,16	0,19	0,26	0,30	0,35	<b>0,45</b>				

Sursa: Prelucrarea autorilor

În Polonia, modul de organizare a departamentului de contabilitate managerială și frecvența de raportare nu sunt legate de modul de evaluare a caracteristicilor calitative ale raportărilor interne, cu excepția unei dependențe moderate față de suportul IT al raportărilor. În România, pe de altă parte, frecvența întâlnirilor între manageri și contabili reprezintă un factor relevant pentru aprecierea calității raportărilor interne, dată fiind relația moderată între variabila considerată și modul de evaluare a clarității, comprehensibilității, gradului de detaliere și referințele la viitor.

### 3.4. Factori care determină evaluarea de către management a canalelor de comunicare a informației furnizate de departamentul de contabilitate managerială

Identificarea factorilor determinanți ai percepției asupra diferitelor canale de comunicare a informației furnizate

de departamentul de contabilitate managerială a avut la bază corelația între această evaluare și aceleași trei variabile utilizate în secțiunile precedente ale studiului: profilul companiei, profilul managementului și operațiunile departamentului de contabilitate managerială.

Dintre acestea, se poate afirma că profilul companiei nu interacționează în mod semnificativ cu modul de evaluare a canalelor de comunicare în discuție (vezi Tabelul nr. 13).

Puținele relații moderate care pot fi observate sunt înregistrate exclusiv în România, unde dimensiunea companiei este legată de furnizarea informațiilor specifice prin raportare mobilă (en. mobile reporting) sau on-line – ambele mijloace de comunicare fiind utilizate mai degrabă de companii de talie mare, cât și pe suport de hârtie – frecvent utilizat de companiile mai mici. O a treia relație moderată este identificată între originea

capitalului și comunicarea on-line a datelor – un canal de comunicare des întâlnit în companiile cu capital

străin, datorită răspândirii geografice a companiilor din cadrul grupului.

**Tabelul nr. 13. Relația între profilul companiei și percepția asupra canalelor de comunicare a informației furnizate de departamentul de contabilitate managerială**

Profilul companiei	Tipul companiei						Dimensiunea companiei						Originea capitalului								
	Țara			POL			ROM			POL			ROM			POL			ROM		
Coefficient	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>P</sub>	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>P</sub>	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>P</sub>	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>P</sub>	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>P</sub>	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>P</sub>	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>P</sub>
Fișiere PDF	0,07	0,09	0,09	0,13	0,14	0,15	0,18	0,22	0,29	0,15	0,18	0,25	0,09	0,10	0,15	0,18	0,22	0,29			
Rapoarte printate	0,12	0,14	0,14	0,18	0,21	0,20	0,15	0,18	0,25	0,32	0,39	<b>0,48</b>	0,18	0,21	0,29	0,20	0,24	0,32			
Date în format Excel	0,27	0,32	0,31	0,12	0,15	0,14	0,18	0,21	0,29	0,08	0,13	0,13	0,13	0,16	0,22	0,12	0,20	0,19			
Online prin Frontend	0,22	0,26	0,25	0,07	0,09	0,08	0,21	0,25	0,34	0,33	<b>0,49</b>	<b>0,40</b>	0,23	0,27	0,36	0,30	<b>0,45</b>	<b>0,35</b>			
Mobile reporting	0,07	0,08	0,08	0,15	0,18	0,18	0,23	0,28	0,37	0,29	0,35	<b>0,44</b>	0,13	0,16	0,22	0,21	0,25	0,34			

Sursa: Prelucrarea autorilor

În același context, între profilul managementului și modul de evaluare a canalelor de comunicare se

observă doar o relație slabă (vezi Tabelul nr. 14).

**Tabelul nr. 14. Relația între profilul managerului și percepția asupra canalelor de comunicare a informației furnizate de departamentul de contabilitate managerială**

Profilul managerului	Experiența profesională						Educația						Departamentul gestionat								
	Țara			POL			ROM			POL			ROM			POL			ROM		
Coefficient	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>P</sub>	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>P</sub>	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>P</sub>	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>P</sub>	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>P</sub>	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>P</sub>	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>P</sub>
Fișiere PDF	0,17	0,20	0,28	0,18	0,21	0,29	0,15	0,17	0,17	0,08	0,09	0,09	0,17	0,24	0,32	0,19	0,27	0,36			
Rapoarte printate	0,24	0,29	0,38	0,27	0,32	<b>0,42</b>	0,30	0,36	0,34	0,17	0,20	0,21	0,16	0,23	0,30	0,22	0,32	<b>0,41</b>			
Date în format Excel	0,21	0,25	0,34	0,11	0,19	0,18	0,01	0,02	0,02	0,07	0,09	0,09	0,15	0,22	0,30	0,10	0,21	0,20			
Online prin Frontend	0,07	0,08	0,12	0,18	0,21	0,28	0,11	0,13	0,13	0,15	0,18	0,17	0,17	0,24	0,33	0,14	0,21	0,28			
Mobile reporting	0,10	0,12	0,17	0,17	0,20	0,27	0,17	0,20	0,20	0,09	0,10	0,10	0,13	0,19	0,26	0,19	0,28	0,37			

Sursa: Prelucrarea autorilor

În acest punct pot fi identificate doar două relații moderate, ambele în România, referitoare la utilizarea rapoartelor pe suport de hârtie, în relație cu experiența profesională a managerilor, respectiv cu tipul de departament gestionat.

Ultimul factor examinat, respectiv operațiunile departamentului de contabilitate managerială, exercită la rândul său doar o influență foarte slabă în contextul analizat (vezi Tabelul nr. 15).

Se observă o singură relație moderată, între frecvența raportării și utilizarea raportării mobile în cazul României. Aceasta este o relație justificată, dat fiind faptul că numărul ridicat al subunităților teritoriale ale unor companii multinaționale, incluse în eșantion, fac necesară utilizarea de soluții IT avansate, ca raportare mobilă. În toate celelalte cazuri analizate, relațiile observate s-au dovedit a fi slabe sau foarte slabe, interpretarea datelor nemaifiind necesară.

**Tabelul nr. 15. Relația între operațiunile departamentului de contabilitate managerială și percepția asupra canalelor de comunicare a informației furnizate**

Operațiunile departamentului de contabilitate managerială	Modul de organizare						Frecvența raportării						Frecvența întâlnirilor					
	POL			ROM			POL			ROM			POL			ROM		
	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>P</sub>	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>P</sub>	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>P</sub>	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>P</sub>	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>P</sub>	T <sub>c</sub>	V <sub>c</sub>	C <sub>P</sub>
Fișiere PDF	0,23	0,28	0,27	0,12	0,14	0,14	0,11	0,13	0,19	0,20	0,23	0,31	0,22	0,26	0,35	0,23	0,27	0,36
Rapoarte printate	<b>0,32</b>	0,38	0,35	0,23	0,27	0,26	0,08	0,10	0,14	0,19	0,23	0,30	0,19	0,23	0,31	0,24	0,29	0,38
Date în format Excel	0,14	0,17	0,17	0,12	0,14	0,14	0,15	0,18	0,25	0,12	0,21	0,20	0,16	0,19	0,26	0,20	0,34	0,32
Online prin Frontend	0,23	0,27	0,26	0,14	0,16	0,16	0,11	0,13	0,18	0,23	0,28	0,37	0,11	0,13	0,18	0,16	0,19	0,26
Mobile reporting	0,17	0,21	0,20	0,22	0,26	0,25	0,18	0,22	0,29	<b>0,28</b>	<b>0,33</b>	<b>0,43</b>	0,15	0,18	0,25	0,23	0,27	0,36

Sursa: Prelucrarea autorilor

## Concluzii

În sfera practicilor contabilității manageriale, se înregistrează o tendință globală de omogenizare, deși studiile atrag adesea atenția asupra unor particularități ale practicilor din SUA, Europa de Vest și Japonia (Chow ș.a., 1994; Granlund și Lukka, 1998; Horvath, 2011), precum și asupra unor trăsături specifice ale practicilor contabilității manageriale din anumite țări ale Europei Centrale și de Est, cu context istoric similar (Szychta, 2008).

Din aceste considerente, obiectivul prezentei lucrări a fost de a testa intensitatea relației între o serie de variabile și percepția managementului asupra informației furnizate de contabilitatea managerială. Pentru atingerea acestui obiectiv, am apelat la o analiză a corelației bazată pe coeficientul Czuprow -  $T_c$ , coeficientul Pearson -  $C_P$  și coeficientul Cramer -  $V_c$ , care au fost aplicați unui set de date colectate în mod aleatoriu de la companii cu sediul în Polonia și România.

Coeficienții de corelație utilizați în studiu au indicat, atât în cazul Poloniei, cât și al României, o relație mai degrabă slabă între cele trei variabile organizaționale selectate – profilul companiei, profilul managementului și operațiunile departamentului de contabilitate managerială – pe de o parte, și modul de evaluare de către management a informațiilor și rapoartelor furnizate de către contabilitatea managerială, pe de altă parte (vezi Anexa).

*Profilul companiei* este un factor cu influență slabă spre moderată asupra modului de evaluare a gradului de adecvare a informației furnizate de contabilitatea

managerială de către managerii din Polonia și România. Indiferent de tipul de companie, dimensiunea acesteia și originea capitalului, evaluările managementului sunt în general similare. Există puține excepții, cum ar fi relația moderată între tipul companiei și evaluarea gradului de adecvare a informației utilizate pentru decizii din sfera cercetării-dezvoltării în România. Importanța profilului companiei, în special a originii capitalului, a fost de altfel subliniată și în literatura de specialitate (Gordon și Miller, 1976; Waterhouse și Tiessen, 1978; Macintosh și Draft, 1987).

*Profilul managementului* a manifestat doar dependențe slabe și moderate față de evaluarea gradului de adecvare a informației furnizate de contabilitatea managerială, în condițiile în care cea mai mare parte a relațiilor moderate s-au raportat la tipul departamentului gestionat de managerul respondent, în special în cazul României.

În ceea ce privește cel de-al treilea factor – *operațiunile departamentului de contabilitate managerială* – cele mai intense relații au fost observate între frecvența întâlnirilor între manageri și contabili, pe de o parte, și percepția asupra gradului de adecvare a informației furnizate de contabilitatea managerială, pe de altă parte.

Contribuția prezentului studiu la dezvoltarea literaturii este bivalentă: prin identificarea unor factori de influență ai modului în care managementul apreciază utilitatea informației furnizate de contabilitatea managerială, precum și prin furnizarea unei comparații pe tema analizată între două țări est-europene în care, în conformitate cu informațiile deținute de autori, nu au fost realizate studii similare.

Ca limite ale cercetării, atragem în primul rând atenția asupra distribuției neechilibrate a răspunsurilor primite din Polonia și România, ceea ce conduce la imposibilitatea generalizării comparației. În al doilea rând, trebuie menționat faptul că investigarea percepției managerilor s-a realizat doar în baza chestionarelor. În continuare, se impune fundamentarea rezultatelor prin desfășurarea de interviuri în rândul aceluiași respondenți.

Plecând de la rezultatele prezentului studiu, pot fi

identificate două direcții viitoare de cercetare: (a) o analiză la nivel macro a factorilor culturali cu o potențială influență asupra percepțiilor managementului privind gradul de adecvare a informației furnizate de contabilitatea managerială pentru procesul de management și (b) o analiză comparativă bazată pe variabile contingente, cu arie de acoperire similară, care să vizeze percepția managerilor din țări central și est-europene, precum și din alte țări, în special vest-europene.

## BIBLIOGRAFIE

1. Abernethy, M.A. și Guthrie, C.H. (1994), An empirical assessment of the "fit" between strategy and management information system design, *Accounting and Finance*, vol. 34, nr. 2, pp. 49-66, DOI 10.1111/j.1467-629x.1994.tb00269.x.
2. Ahrenes, T. (1996), Styles of accountability, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 21, nr. 2-3, pp. 139-173, DOI 10.1016/0361-3682(95)00052-6.
3. Albu, N. și Albu, C.N. (2012), Factors associated with the adoption and use of management accounting techniques in developing countries: The case of Romania, *Journal of International Financial Management and Accounting*, vol. 23, nr. 3, pp. 245-276, DOI 10.1111/jifm.12002.
4. Anderson, S.W. și Lanen, W.N. (1999), Economic transition, strategy and the evolution of management accounting practices: the case of india, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 24, nr. 5-6, pp. 379-412, DOI 10.1016/s0361-3682(97)00060-3.
5. Aver, B. și Cadez, S. (2009), Management accountants' participation in strategic management processes: A cross industry comparison, *Journal of East European Management Studies*, vol. 14, nr. 3, pp. 310-322.
6. Baiman, S. (1982), Agency research in managerial accounting: a survey, *Journal of Accounting Literature*, vol. 1, pp. 154-213.
7. Bergsma, W. (2013), A bias correction for Cramer's V and Tschuprow's T, *Journal of the Korean Statistical Society*, vol. 42, nr. 3, pp. 323-328, DOI 10.1016/j.jkss.2012.10.002.
8. Blum, H.S. (2006), *Logistik-Controlling, Kontext, Ausgestaltung und Erfolgswirkungen* (chapter 5), Wiesbaden, Deutscher Universitäts-Verlag.
9. Brownell, P. (1982), Participation in the budgeting process: When it works and when it doesn't, *Journal of Accounting Literature*, vol. 1, pp. 124-153.
10. Brownell, P. și Hirst, M.K. (1986), Reliance on accounting information, budgetary participation and task uncertainty: Tests of a three-way interaction, *Journal of Accounting Research*, vol. 24, nr. 2, pp. 241-249, DOI 10.2307/2491132.
11. Bruns, W.J. și Waterhouse, J. (1975), Budgetary control and organizational structure, *Journal of Accounting Research*, vol. 13, nr. 2, pp. 177-203, DOI 10.2307/2490360.
12. Budde, J. (2009), Variance analysis and linear contracts in agencies with distorted performance measures, *Management Accounting Research*, vol. 20, nr. 3, pp. 166-176, DOI 10.1016/j.mar.2008.12.002.
13. Burns, T. și Stalker, G.M. (1967), *The Management of Innovation*, London, Tavistock.
14. Burns, W.J. și McKinnon, S.M. (1992a): Management information and accounting information: what do managers want? In *Advances in Management Accounting*, Epstein M.J. (ed.), vol. 1, pp. 55-80, Greenwich: JAI Press Inc.
15. Burns, W.J. și McKinnon, S.M. (1992b), *The Information Mosaic*, Boston, Harvard Business School Press.
16. Burns, W.J. și McKinnon, S.M. (1993), Information and managers: a field study, *Journal of Management Accounting Research*, vol. 5, pp. 84-108.
17. Cadez, S. și Guilding, C. (2008), An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting, *Accounting*,

- Organizations and Society*, vol. 33, nr. 7-8, pp. 836-863, DOI 10.1016/j.aos.2008.01.003.
18. Chapman, C.S. (1997), Reflections on a contingent view of accounting, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 22, nr. 2, pp. 189-205, DOI 10.1016/s0361-3682(97)00001-9.
  19. Cheffi, W. și Beldi, A. (2012), Analysis of managers' use of management accounting, *International Journal of Business*, vol. 17, nr. 2, pp. 113-125.
  20. Chenhall, R.H (2007): Theorizing contingencies in management control systems research. In *Handbooks of Management Accounting Research*, Chapman, C.S., Hopwood, A.G., Shields, M.D. (Eds.), pp. 163–205, Elsevier, DOI 10.1016/s1751-3243(06)01006-6.
  21. Chenhall, R.H. (2003), Management control systems design within its organizational context: Findings from contingency-based research and directions for the future, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 28, nr. 2-3, pp. 127-168, DOI 10.1016/s0361-3682(01)00027-7.
  22. Chenhall, R.H. și Morris, D. (1986), The impact of structure, environment and interdependence on the perceived usefulness of management accounting systems, *The Accounting Review*, vol. 61, nr. 1, pp. 16-35.
  23. Chong, V.K. (1996), Management accounting systems, task uncertainty and managerial performance: A research note, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 21, nr. 5, pp. 415-421, DOI 10.1016/0361-3682(95)00045-3.
  24. Chow, C.W., Kato, Y. și Shields, M.D. (1994), National culture and the preference for management controls: An exploratory study of the firm – labor market interface, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 19, nr. 4-5, pp. 381-400, DOI 10.1016/0361-3682(94)90003-5.
  25. Dropulic, I. (2013), The effect of contingency factors on management control systems: a study of manufacturing companies in Croatia, *Economic Research*, vol. 26, special issue 1, pp. 369-382, DOI 10.1080/1331677x.2013.11517657.
  26. Dunk, A.S. (1992), Reliance on budgetary control, manufacturing process automation and production sub-unit performance: a research note, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 17, nr. 3-4, pp. 195-203, DOI 10.1016/0361-3682(92)90020-s.
  27. Emmanuel, C., Otley, D. și Merchant, K. (1990), *Accounting for Management Control, 2<sup>nd</sup> edition*, London: Chapman & Hall, DOI 10.1007/978-1-4899-6952-1.
  28. Fisher, C. (1996), The impact of perceived environmental uncertainty and individual differences on management information requirements: a research note, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 21, nr. 4, pp. 361-369, DOI 10.1016/0361-3682(95)00029-1.
  29. Fisher, J. (1995), Contingency-based research on management control systems: categorization by level of complexity, *Journal of Accounting Literature*, vol. 14, pp. 24-53.
  30. Gordon, L.A. și Miller, D.A. (1976), A contingency framework for the design of accounting information systems, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 1, nr. 1, pp. 56-69, DOI 10.1016/0361-3682(76)90007-6.
  31. Gordon, L.A. și Narayanan, V.K. (1984), Management accounting systems, perceived environmental uncertainty and organization structure: An empirical investigation, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 9, nr. 2, pp. 33-47, DOI 10.1016/0361-3682(84)90028-x.
  32. Granlund, M. și Lukka, K. (1998), It's a small world of management accounting practices, *Journal of Management Accounting Research*, vol. 10, pp. 153-176.
  33. Gul, F.A. (1991), The effects of management accounting systems and environmental uncertainty on small business managers' performance, *Accounting and Business Research*, vol. 22, nr. 85, pp. 57-61, DOI 10.1080/00014788.1991.9729418.
  34. Gul, F.A. și Chia, Y.M. (1994), The effects of management accounting systems, perceived environmental uncertainty and decentralization on managerial performance: A test of three-way interaction, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 19, nr. 4-5, pp. 413-426, DOI 10.1016/0361-3682(94)90005-1.
  35. Gupta, A.K. și Govindarajan, V. (1984), Business unit strategy, managerial characteristics, and business unit effectiveness at strategy implementation, *Academy of Management Journal*, vol. 27, nr. 1, pp. 25-41, DOI 10.2307/255955.
  36. Gupta, A.K. și Govindarajan, V. (1991), Knowledge flows and the structure of control within

- multinational corporations, *Academy of Management Review*, vol. 16, nr. 4, pp. 768-792, DOI 10.5465/amr.1991.4279628.
37. Haldma, T. și Laats, K. (2002), Contingencies influencing management accounting practices of Estonian manufacturing companies, *Management Accounting Research*, vol. 13, nr. 4, pp. 379-400, DOI 10.1006/mare.2002.0197.
38. Hambrick, D.C. și Lei, D. (1985), Toward an empirical prioritization of contingency variables for business strategy, *Academy of Management Journal*, vol. 28, nr. 4, pp. 763-788, DOI 10.2307/256236.
39. Harrison, G.L. (1992), The cross-cultural generalizability of the relation between participation, budget emphasis and job-related attitudes, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 17, nr. 1, pp. 1-15, DOI 10.1016/0361-3682(92)90033-o.
40. Hartmann, F. (2000), The appropriateness of RAPM: towards the further development of theory, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 25, nr. 4-5, pp. 451-482, DOI 10.1016/s0361-3682(98)00036-1.
41. Hofstede, G.H. (1967), *The Game of Budget Control*, London: Tavistock.
42. Hofstede, G.H. (1980), *Culture's Consequences: International Differences in Work-related Values*, Los Angeles: Sage Publications.
43. Hofstede, G.H. (1983), The cultural relativity of organizational practices and theories, *Journal of International Business Studies*, vol. 14, nr. 2, pp. 75-89, DOI 10.1057/palgrave.jibs.8490867.
44. Hofstede, G.H. (1984), The cultural relativity of the quality of life concept, *Academy of Management Review*, vol. 9, nr. 3, pp. 389-398, DOI 10.2307/258280.
45. Hofstede, G.H., Hofstede, G.J. și Minkov, M. (2010), *Culture and Organizations: software of the mind, 3<sup>rd</sup> edition*, New York: McGraw-Hill.
46. Hopper, T., Tsamenyi, M., Uddin, S. și Wickramasinghe, D. (2009), Management accounting in less developed countries: what is known and needs knowing, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, vol. 22, nr. 3, pp. 469-514, DOI 10.1108/09513570910945697.
47. Hopwood, A.G. (1972), The relationship between accounting and personnel management – past conflicts and future potential, *Personnel Review*, vol. 1, issue 2, pp. 40-47, DOI 10.1108/eb055199.
48. Horvath, P. (2011), *Controlling, 12. Aufgabe*, München: Verlag Vahlen.
49. Islam, J. și Hu, H. (2012), A literature review on contingency theory in managerial accounting, *African Journal of Business Management*, vol. 6, nr. 15, pp. 5159-5164, DOI 10.5897/ajbm11.2764.
50. Jaruga, A. și Ho, S.S.M. (2002), Management accounting in transitional economies, *Management Accounting Research*, vol. 13, nr. 4, pp. 375-378, DOI 10.1006/mare.2002.0196.
51. Johnson, H.T. și Kaplan, R.S. (1987), *Relevance Lost*, Boston: Harvard Business School Press.
52. Keller, G. (2012), *Managerial Statistics*, Boston: South-Western Cengage Learning.
53. Khandwalla, P. (1972), The effects of different types of competition on the use of management controls, *Journal of Accounting Research*, vol. 10, nr. 2, pp. 275-295, DOI 10.2307/2490009.
54. Khandwalla, P. (1977), *Design of organisations*, New York: Harcourt Brace Jovanovich.
55. Klassen, M. (2014), *Value logics and management control systems*. PhD Thesis. Lancaster University, UK.
56. Lawrence, P. și Lorsch, J. (1967), *Organization and Environment*, Irwin: Homewood.
57. Luft, J. și Shields, M.D. (2002), Zimmerman's contentious conjectures: describing the present and prescribing the future of empirical management accounting research, *European Accounting Review*, vol. 11, nr. 4, pp. 795-803, DOI 10.1080/0963818022000047091.
58. Luther, R.G. și Longden, S. (2001), Management accounting in companies adapting to structural change and volatility in transition economies: a South African study, *Management Accounting Research*, vol. 12, nr. 3, pp. 299-320, DOI 10.1006/mare.2001.0163.
59. Macintosh, N.B. și Daft, R.L. (1987), Management control systems and departmental interdependencies: an empirical study, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, nr. 1, pp. 49-61, DOI 10.1016/0361-3682(87)90015-8.

60. Malmi, T. și Granlund, M. (2009), In search of management accounting theory, *European Accounting Review*, vol. 18, nr. 3, pp. 597-620, DOI 10.1080/09638180902863779.
61. Mendoza, C. și Bescos, P.L. (2001) An explanatory model of managers' information needs: implications for management accounting, *The European Accounting Review*, vol. 10, nr. 2, pp. 257-289, DOI 10.1080/09638180126636.
62. Merchant, K.A. (1981), The design of the corporate budgeting system: influences on managerial behaviour and performance, *The Accounting Review*, vol. 56, nr. 4, pp. 813-829.
63. Merchant, K.A. (1984), Influences on departmental budgeting: an empirical examination of a contingency model, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 9, nr. 3-4, pp. 291-307, DOI 10.1016/0361-3682(84)90013-8.
64. Merchant, K.A. (1985), Budgeting and the propensity to create budgetary slack, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 10, nr. 2, pp. 201-210, DOI 10.1016/0361-3682(85)90016-9.
65. Merchant, K.A. (1990), The effects of financial controls on data manipulation and management Myopia, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 15, nr. 4, pp. 297-313, DOI 10.1016/0361-3682(90)90021-1.
66. Merchant, K.A. (1998), *Modern Management Control Systems. Text and Cases*, Upper Saddle River: Prentice Hall.
67. Miles, R.W. și Snow, C.C. (1978), *Organizational strategy, structure and process*, New York: McGraw-Hill.
68. Mockler, R.J. (2002), *Multinational Strategic Management: An Integrative Entrepreneurial Context-Specific Process*, New York: International Business Press.
69. Nita, B. (2009), *Rola rachunkowości zarządczej we wspomaganii zarządzania dokonaniem przedsiębiorstwa*, Wrocław: Uniwersytet Ekonomiczny we Wrocławiu.
70. Nita, B. (2013), Teoria uwarunkowań sytuacyjnych w rachunkowości zarządczej, *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, nr.71(127), pp. 193-209, DOI 10.5604/16414381.1061656.
71. O'Connor, N. (1995), The influence of organizational culture on the usefulness of budget participation by Singaporean-Chinese managers, *Accounting, Organization and Society*, vol. 20, nr. 5, pp. 383-403, DOI 10.1016/0361-3682(94)00034-s.
72. Otley, D.T. (1978), Budget use and managerial performance, *Journal of Accounting Research*, vol. 16, nr. 1, pp. 122-149, DOI 10.2307/2490414.
73. Otley, D.T. (1980), The contingency theory of management accounting: Achievement and prognosis, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 5, nr. 4, pp. 413-428, DOI 10.1016/0361-3682(80)90040-9.
74. Otley, D.T. (2016), The contingency theory of management accounting and control: 1980-2014, *Management Accounting Research*, vol. 31, pp. 45-62, DOI 10.1016/j.mar.2016.02.001.
75. Pierce, B. și O'Dea, T. (2003), Management accounting information and the needs of managers. Perceptions of managers and accountants compared, *British Accounting Review*, vol. 35, nr. 3, pp. 257-290, DOI 10.1016/s0890-8389(03)00029-5.
76. Sharma, D.S. (2002), The differential effect of environmental dimensionality, size, and structure on budget system characteristics in hotels, *Management Accounting Research*, vol. 13, nr. 1, pp. 101-130, DOI 10.1006/mare.2002.0183.
77. Simons, R. (1987), Accounting control systems and business strategy: an empirical analysis, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 12, nr. 4, pp. 357-374, DOI 10.1016/0361-3682(87)90024-9.
78. Sobczyk, M. (2000), *Statystyka*, Warsaw: PWN.
79. Subramaniam, N. (1993), A managerial perspective on management accounting system adequacy gap, *Accounting and Finance*, vol. 17, nr. 2, pp. 19-37.
80. Szychta, A. (2002), The scope of application of management accounting methods in Polish enterprises, *Management Accounting Research*, vol. 13, nr. 4, pp. 401-418, DOI 10.1006/mare.2002.0198.
81. Szychta, A. (2008), Procesowe ukierunkowanie współczesnej rachunkowości zarządczej, *Zeszyty Teoretyczne Rachunkowości*, nr. 44, pp. 91-100.
82. Waterhouse, J.H. și Tiessen, P. (1978), A contingency framework for management accounting systems research, *Accounting, Organizations and Society*, vol. 3, nr. 1, pp. 65-76, DOI 10.1016/0361-3682(78)90007-7.

83. Waveru, N.M. (2010), The origin and evolution of management accounting: a review of the theoretical framework, *Problems and Perspectives in Management*, vol. 8, nr. 3, pp. 165-182.
84. Woods, M. (2009), A contingency theory perspective on the risk management control system within Birmingham City Council, *Management Accounting Research*, vol. 20, nr. 1, pp. 69-81, DOI 10.1016/j.mar.2008.10.003.
85. Yule, G.U. (1912), On the methods of measuring association between two attributes, *Journal of the Royal Statistical Society*, vol. 75, nr. 6, pp. 579-652, DOI 10.2307/2340126.
86. Zimmerman, J.L. (2001), Conjectures regarding empirical managerial accounting research, *Journal of Accounting and Economics*, vol. 32, nr. 1-3, pp. 411-427, DOI 10.1016/s0165-4101(01)00023-4.

**Anexă: Rezumatul rezultatelor cercetării privind impactul factorilor examinați asupra evaluării managementului**

Variabile	Evaluarea măsurii în care informația furnizată de contabilitatea managerială este utilizată în exercitarea atribuțiilor manageriale		Evaluarea gradului de adecvare a anumitor informații furnizate de contabilitatea managerială, ca suport al procesului decizional		Evaluarea caracteristicilor calitative ale rapoartelor elaborate de contabilitatea managerială		Evaluarea canalelor specifice de comunicare a informației furnizate de contabilitatea managerială		
	Tara	POL	ROM	POL	ROM	POL	ROM	POL	ROM
Profilul companiei	<b>Tipul companiei</b>	relație slabă sau foarte slabă	relație moderată doar pentru decizii privind procesul de cercetare - dezvoltare	relație slabă sau foarte slabă	relație slabă sau foarte slabă	relație slabă sau foarte slabă	relație slabă sau foarte slabă	relație slabă sau foarte slabă	relație slabă sau foarte slabă
	<b>Dimensiunea companiei</b>	relație moderată, doar pentru elaborarea bugetelor	relație moderată doar pentru decizii privind procesul de cercetare - dezvoltare	relație moderată, pentru date financiare curente, indicatori non-financiari	relație moderată, doar pentru date financiare curente	relație moderată, doar pentru suport IT	relație moderată, doar pentru comentarii în cadrul raportărilor	relație slabă sau foarte slabă	relație moderată, pentru raportări pe suport de hârtie, aplicații mobile, raportare on-line
	<b>Originea capitalului</b>	relație moderată, doar pentru elaborarea bugetelor	relație moderată doar pentru decizii privind procesul de cercetare - dezvoltare	relație moderată, doar pentru indicatori financiari	relație moderată pentru rezultate și indicatori financiari (relație mai puternică), analiza abaterilor, indicatori non-financiari	relație moderată doar pentru relevanță	relație moderată doar pentru nivelul de detaliu	relație slabă sau foarte slabă	relație moderată doar pentru raportare on-line
Profilul managerului	<b>Experiența profesională</b>	relație slabă sau foarte slabă	relație slabă sau foarte slabă	relație moderată doar pentru venituri	relație moderată pentru indicatori financiari, analiza abaterilor	relație moderată doar pentru raportarea la viitor	relație moderată doar pentru claritate	relație slabă sau foarte slabă	relație moderată, doar pentru raportări pe suport de hârtie
	<b>Educația</b>	relație slabă sau foarte slabă	relație slabă sau foarte slabă	relație slabă sau foarte slabă	relație slabă sau foarte slabă	relație slabă sau foarte slabă	Relație moderată pentru completitudine și comparabilitate	relație slabă sau foarte slabă	relație slabă sau foarte slabă

Variabile	Evaluarea măsurii în care informația furnizată de contabilitatea managerială este utilizată în exercitarea atribuțiilor manageriale		Evaluarea gradului de adecvare a anumitor informații furnizate de contabilitatea managerială, ca suport al procesului decizional		Evaluarea caracteristicilor calitative ale rapoartelor elaborate de contabilitatea managerială		Evaluarea canalelor specifice de comunicare a informației furnizate de contabilitatea managerială	
	Țara	POL	ROM	POL	ROM	POL	ROM	POL
<i>Departamentul gestionat</i>	relație moderată pentru elaborarea bugetelor (relație mai puternică), decizii de investiții	relație moderată pentru elaborarea bugetelor, managementul departamentului, decizii privind procesul de cercetare - dezvoltare, controlul costurilor și evaluarea proiectelor interne	relație slabă sau foarte slabă	relație moderată pentru costuri, rezultate, indicatori financiari, date financiare curente (relație mai puternică), date financiare planificate	relație slabă sau foarte slabă	relație moderată pentru prezentarea grafică, suport IT	relație slabă sau foarte slabă	relație moderată, doar pentru raportări pe suport de hârtie
Operațiunile departamentului de contabilitate managerială	<i>Modul de organizare a departamentului de contabilitate managerială</i>	relație slabă sau foarte slabă	relație slabă sau foarte slabă	relație moderată doar pentru analiza abaterilor	relație slabă sau foarte slabă	relație slabă sau foarte slabă	relație slabă sau foarte slabă	relație slabă sau foarte slabă
	<i>Frecvența raportărilor</i>	relație moderată doar pentru decizii de investiții	relație moderată pentru planificarea pe termen lung, controlul costurilor	relație slabă sau foarte slabă	relație moderată doar pentru costuri	relație moderată doar pentru suport IT	relație slabă sau foarte slabă	relație moderată doar pentru mobile reporting
	<i>Frecvența întâlnirilor între manageri și contabili</i>	relație moderată pentru: implementarea strategiilor, elaborarea bugetelor, măsurarea performanței, luarea deciziilor pe termen scurt	relație moderată pentru: implementarea strategiilor, măsurarea performanței	relație moderată pentru: venituri, indicatori financiari, analiza abaterilor	relație moderată pentru: rezultate și indicatori financiari, analiza abaterilor, date curente și planificate	relație slabă sau foarte slabă	relație moderată pentru: claritate, comprehensibilitate, nivel de detaliere și raportare la viitor	relație slabă sau foarte slabă

Sursa: Prelucrarea autorilor