

## MEASUREMENT, REPORTING AND COST ANALYSIS IN THE DECISION-MAKING PROCESS

### MĂSURAREA, RAPORTAREA ȘI ANALIZA COSTURILOR ÎN PROCESUL DECIZIONAL

**Elena-Emanuella HUȚANU (TRIF)**

[emanuella\\_hutanu@yahoo.com](mailto:emanuella_hutanu@yahoo.com)

Stefan cel Mare University, Suceava, Romania

**Camelia-Cătălina MIHALCIUC**, ORCID ID: 0000-0001-5598-5829

[camelia.mihalciuc@usm.ro](mailto:camelia.mihalciuc@usm.ro)

Stefan cel Mare University, Suceava, Romania

**Maria GROSU**, ORCID ID: 0000-0003-2634-5245

[maria.grosu@uaic.ro](mailto:maria.grosu@uaic.ro)

Alexandru Ioan Cuza University of Iași, Iași, România

**Abstract.** *Cost is an important element in a company's economy, but especially in the economic valuation and performance of the company. Several cost-cutting concepts and methods have been developed and discussed, but it is very important that these methods and concepts are standardized so that comparable data can be provided.*

**Key words:** *management accounting practices (MAPs), costs, cost calculation, decision making*

**JEL:** M11, M41

#### Introducere

Aspecte importante cu privire la noțiunea de costuri au fost dezbatute de-a lungul timpului în multe lucrări de specialitate, așa cum se poate observa în cele ce urmează. În lucrarea *The Hidden Factory*, elaborată și publicată de Jeffrey G. Miller și Thomas E<sup>83</sup>. Vollmann apare pentru prima dată noțiunea de calculație a costurilor pe procese sau activități. Cei doi au ajuns la concluzia că pentru controlul costurilor indirecte este nevoie de structurarea unui model care poate să detalieze și să clasifice cauzele costurilor indirecte.

Cei care au reușit să realizeze un astfel de sistem au fost de Robert S. Kaplan, Robin Cooper și Thomas H. Johnson<sup>84</sup>, în anul 1987. Modelul elaborat de cei trei a constatat în transpunerea și aplicarea instrumentarului și metodologiei mărimilor directe de referință cu dublă funcție asupra sectoarelor, secțiilor auxiliare și secțiilor ajutătoare.

Sistemul general de contabilitate de gestiune este acum învechit, deoarece informațiile generate de sistem ajung prea târziu sau prea distorsionate pentru a putea fi relevante în luarea deciziilor de planificare și control ale managerilor, în plus de asta, sistemul se bazează pe metode simple și arbitrare și nu reușește să reflecte costurile exacte ale produsului.

După eforturile comune ale contabililor și managerilor operaționali orientați spre tehnologie a apărut sistemul de management al costurilor, care recunoaște transformarea care a avut loc la nivelul

<sup>83</sup> Miller, G. Jeffrey & Vollmann, E. Thomas – *The Hidden Factory*, Harvard Business Review, <https://hbr.org/1985/09/the-hidden-factory>

<sup>84</sup> Cooper, Robin și Robert S. Kaplan. *Proiectarea sistemelor de management al costurilor: text și cazuri*. Prentice Hall, 1999

producției. S-a trecut de la factorul dominant-forța de muncă la proiecte asistate de calculator și sisteme flexibile de producție, toate robotizate și industrializate<sup>85</sup>.

Întreprinderile folosesc ca instrumente în obținerea de informații utile pe tot parcursul proceselor tehnologice tehnicile de contabilitate de gestiune care înglobează atât informații financiare cât și nefinanciare.

Odată cu introducerea conceptelor de producție de timp lean, care este un concept de administrare a întreprinderii, care consideră că cheltuielile de resurse pentru orice alt scop decât crearea de valoare pentru clientul final este o risipă și astfel, o țintă pentru eliminare, a crescut și nevoia de adaptare pentru noi practici contabile.<sup>86</sup> Astfel, întreprinderile au început să adopte practici mai sofisticate, ca: metoda target costing, activity based costing și chiar balance scorecard. Prin folosirea acestor metode se are în vedere asigurarea eficientizării în operațiunile desfășurate.

Scopul sau obiectivul principal al acestei cercetări este de a vedea care este impactul diferitelor practici contabile de gestiune (MAP-uri), precum, costuri, bugetare, evaluarea performanței, informații pentru luarea deciziilor dar și analiza strategică a performanței întreprinderilor mici și mijlocii care activează în cadrul industriei textile. Ipotezele de cercetare vizează următoarele întrebări:

- Care este impactul utilizării diferitelor metode de gestiune (MAP-uri) asupra performanței în afaceri a întreprinderilor mici și mijlocii?
- Care este impactul costurilor în performanța întreprinderilor mici și mijlocii?
- Care este impactul costurilor asupra performanței întreprinderilor mici și mijlocii?

#### **Revizuirea literaturii de specialitate**

Pe măsură ce organizațiile se schimbă, trebuie monitorizate, evaluate, și revizuite și practicile contabilității de gestiune (MAP-uri), astfel încât să nu devină învechite și să le reducă eficiența în luarea deciziilor<sup>87</sup>. Aceste activități de revizuire necesită timp și efort de la diverși manageri și alți utilizatori ai contabilității de gestiune pentru a avea succes<sup>88</sup>.

Implicarea atât a contabililor, cât și a necontabililor în revizuirea practicilor contabilității de gestiune (MAP-uri) poate duce la îmbunătățiri în contabilitatea de gestiune, la satisfacția utilizatorului de date și la interacțiunea cu contabilitatea de gestiune revizuită și la o performanță organizațională îmbunătățită<sup>89</sup>.

Implementarea noilor practici ale contabilității de gestiune ar putea îmbunătăți performanțele de afaceri ale IMM-urilor, dar este dificil de afirmat, deoarece succesul oricărei entități este rezultatul mai multor elemente cheie și nu doar a utilizării acestora. Cercetările efectuate anterior au studiat diferite aspecte ale unor astfel de practici asupra performanței firmelor; cu toate acestea, astfel de firme erau complexe și mari în natură<sup>90</sup>.

Literatura de specialitate subliniază că simpla adoptare a instrumentelor analitice într-o afacere nu asigură succesul sau performanța superioară, mai degrabă există și alți factori care determină

<sup>85</sup> Choe, J.-M. (2004), 'The relationships among management accounting information, organizational learning and production performance,' *The Journal of Strategic Information Systems*, 13 (1), 61-85

<sup>86</sup> Ittner, h.d& Larcker, D.F (1998), "Are Nonfinancial Measures Leading Indicators of Financial Performance An Analysis of Customer Satisfaction", *Journal of Accounting Research*, 36,1-35

<sup>87</sup> Chapman, C., & Kern, A. (2012). Developing accurate costing systems. Working paper. Imperial College London.

<sup>88</sup> Kennerley, M., & Neely, A. (2002). A framework of the factors affecting the evolution of performance measurement systems. *International Journal of Operations & Production Management*, 22(11), 1222-1245

<sup>89</sup> Wouters, M., & Roijmans, D. (2011). Using prototypes to induce experimentation and knowledge integration in the development of enabling accounting information. *Contemporary Accounting Research*, 28(2), 708-736.

<sup>90</sup> Gichaaga, P.M. (2014) Effects of MAPs on financial performance of manufacturing companies in Kenya. Nairobi: Master of Science in Finance Dissertation, School of Business, University of Nairobi



Analizând astfel, profilul literaturii de specialitate cu privire la termenul de management accounting practices din cartografierea corespunzătoare figurii nr. 1, putem observa că există o varietate de studii legate de acest termen care la rândul lui este inter-relaționat cu diverși itemi grupați în clusterelor sinoptic evidențiate în figura nr. 2.



**Figura 2. Abordări privind practicile contabilității de gestiune în titlurile celor mai relevante lucrări științifice publicate între anii 2011-2022**

*Sursa: elaborat de autor folosind VOSviewer*

În ciuda importanței lor (IMM-urilor) într-o economie, există o lipsă de cercetare efectuată pentru a înțelege aplicarea practicilor contabilității de gestiune în IMM-uri. Se observă că IMM-urile tind să utilizeze abordările convenționale ale practicilor contabilității de gestiune (MAP-urilor) în activitatea lor și în scopul controlului activităților de afaceri. Au existat un număr substanțial de studii efectuate în contextul studierii relației dintre MAP-uri și performanța întreprinderilor. Majoritatea cercetărilor efectuate s-au concentrat pe managementul performanței în organizații, dar dincolo de managementul performanței, au fost efectuate și câteva studii pentru a studia efectele de mediere ale altor variabile care stabilesc relația dintre performanța organizațională și MAP-uri.

Concluziile studiilor anterioare au asigurat că nu este necesar ca rezultatele să fie uniformizate, poate exista o relație negativă între performanță și MAP-uri. Conform literaturii furnizate de Klammer (1973)<sup>93</sup>, nu există o relație semnificativă între performanța organizațională și tehnicile utilizate de organizație pentru bugetarea capitalului.

Calculul costului de producție a fost analizat și urmărit în toate secțiile entității, iar ca mijloc de calcul s-a folosit metoda tradițională. Informațiile furnizate către managementul entității a fost de un real ajutor în stabilirea obiectivelor și a strategiei de dezvoltare, se poate observa în figura 3 care sunt relațiile de interdependență între costuri și impactul acestora în eficiența, optimizarea, performanța, prețul produsului, cererea de piață și în raportările financiare.

### Demersul metodologic de calcul al costurilor și rezultatelor

Costul ca metodă folosită în mod obișnuit de IMM-uri include absorbția costurilor variabile. Rezultatele au dezvăluit și ele că bugetul financiar complet împreună cu bugetul anual sunt utilizate pe scară largă în cadrul IMM-urilor. S-a constatat o creștere a utilizării practicilor contabile de gestiune și această creștere este în corespondență cu o creștere pozitivă asupra performanțelor IMM-urilor. Rezultatele acestui studiu este în conformitate cu cercetările realizate de Joshi (2001)<sup>94</sup>, care a subliniat diferența dintre diferitele metode de gestiune aplicate. Abdel-Kader (2008)<sup>95</sup>, în studiul lor, au concluzionat că în ciuda faptului că MAP-urile moderne s-au dezvoltat, IMM-urile continua să folosească MAP-urile tradiționale.

Pentru a putea realiza o analiză cât mai pertinentă în cadrul entității Alfa s-a trecut la indentificarea tipurilor de costuri existente, respectiv, costuri indirecte aferente activității de producție: costurile cu personalul salariat, amortizările imobilelor și a utilajelor aflate în dotare, cheltuielii cu chiriile, cheltuielii cu energia și utilitățile indirecte procesului de fabricație, precum și costurile directe aferente procesului de producție. Odată ce fiecare dintre elemente este calculat, acestea pot fi adăugate pentru a obține un cost total pentru activitatea de producție. Următoarea etapă presupune utilizarea acestor costuri într-un cadru analitic<sup>96</sup>. Cele mai importante două preocupări pentru rezumatul și analiza costurilor sunt (a) unitatea adecvată pentru exprimarea costurilor și (b) cine plătește costurile. În mod clar, problema unității adecvate pentru exprimarea costurilor depinde de modul în care este măsurată eficiența și de natura deciziei. De obicei, eficiența per produs este măsurată în termeni de câștiguri per unitate vândută. În acest caz, este necesar să se convertească costurile totale într-o cifră de cost per unitate pentru a compara rentabilitatea intervențiilor alternative. După calcularea costurilor indirecte cu amortizarea, chiria, energia și alte cheltuieli indirecte pentru fiecare secție și departament din cadrul entității, și aplicându-se metodele tradiționale de calcul al costului direct de producție s-a întocmit și realizat tabloul costurilor și al rezultatelor pentru fiecare element produs, așa cum se poate observa din Tabelul 1.

**Tabel nr. 1. Tabloul diferențelor de cost-extras din studiul individual efectuat la entitatea Alfa**

Element	Sacou bărbătesc	Sacou damă	Pantalón bărbătesc	Pantalón damă	Fustă damă
Cost de producție	1,569,107.75	1,923,734.69	1,054,957.75	1,245,784.69	845,630.85
Cost standard	1,560,000.00	1,800,000.00	980,000.00	910,000.00	798,000.00
<b>Diferențe de cost</b>	<b>9,107.75</b>	<b>123,734.69</b>	<b>74,957.75</b>	<b>335,784.69</b>	<b>47,630.85</b>

<sup>93</sup> Klammer, T. (1973), "The Association of capital Budgeting Tehniques with Firm Performance", The Accounting Review, 48(2),353-364

<sup>94</sup> Joshi, P.L. (2001), "The international diffusion of the new management accounting practices:the case of India", Journal of International Accounting, Auditing an Taxation, 10(1),85-109

<sup>95</sup> Abdel-Kader, M. & Luther, R. (2008) "The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis," The British Accounting Review, 40 (1), 2-27

<sup>96</sup> Levin H M, Glass G V, Meister G 1987 A Cost-effectiveness analysis of computer-assisted instruction. Eval. Rev. 11(1): 50-72



### Analiza datelor și a rezultatelor

Managementul costurilor bazate pe activități (ABC) poate ajuta managerii să găsească locurile din organizațiile lor în care îmbunătățirea este probabil să aibă cele mai mari profituri financiare. Pentru a utiliza cel mai bine metoda ABC, managerii trebuie să separe orice cheltuieli sunt necesare pentru a produce produse individuale de cele necesare pentru procesarea loturilor, pentru întreținerea unui produs sau pentru a menține o unitate de producție în funcțiune.

Pentru a putea efectua o analiză cât mai eficientă s-a efectuat o comparație între rezultatele obținute prin metodele tradiționale de calcul al costurilor și metoda ABC. În acest sens, s-a trecut la repartizarea primară și secundară a cheltuielilor și aplicarea algoritmului specific metodei ABC.

**Tabel nr. 2. Calcul cost producție. Metoda ABC. Repartizarea primară și secundară a cheltuielilor**

Elemente	Sacou bărbătesc	Sacou damă	Pantalón bărbătesc	Pantalón damă	Fustă damă	DA	Total
Chelt. m.prime	1,220,000.00	1,515,000.00	708,000.00	811,250.00	479,500.00	0	<b>4,733,750.00</b>
Chelt. mat. aux.	84,000.00	77,500.00	82,000.00	102,500.00	109,200.00	0	<b>455,200.00</b>
Chelt. En. Direct	160,000.00	200,000.00	160,000.00	200,000.00	112,000.00	0	<b>832,000.00</b>
<b>Chelt. Directe</b>	<b>1,464,000.00</b>	<b>1,792,500.00</b>	<b>950,000.00</b>	<b>1,113,750.00</b>	<b>700,700.00</b>	<b>0</b>	<b>6,020,950.00</b>
Chelt. Salarii	93,186.14	116,482.68	93,186.14	116,482.68	130,460.60	38,343.75	<b>588,142.00</b>
Chelt. Amort.	49.44	61.79	49.44	61.79	69.21	41.56	<b>333.23</b>
Chelt. Chiria	1,084.75	1,355.93	1,084.75	1,355.93	1,518.64	800.00	<b>7,200.00</b>
Chelt. En. Ind.	1,111.86	1,389.83	1,111.86	1,389.83	1,556.61	640.00	<b>7,200.00</b>
Alte ch. Ind	427.12	533.90	427.12	533.90	597.97	510.00	<b>3,030.00</b>
Costuri repartizate din Intr rep	5,448.44	6,810.56	5,448.44	6,810.56	7,627.82	1,250.12	<b>33,395.94</b>
<b>Chelt. Indirecte</b>	<b>101,307.75</b>	<b>126,634.69</b>	<b>101,307.75</b>	<b>126,634.69</b>	<b>141,830.85</b>	<b>41,585.43</b>	<b>639,301.17</b>
	<b>597,715.74</b>					<b>41,585.43</b>	
<b>Total</b>	<b>1,565,307.75</b>	<b>1,919,134.69</b>	<b>1,051,307.75</b>	<b>1,240,384.69</b>	<b>842,530.85</b>	<b>41,585.43</b>	<b>6,660,251.17</b>

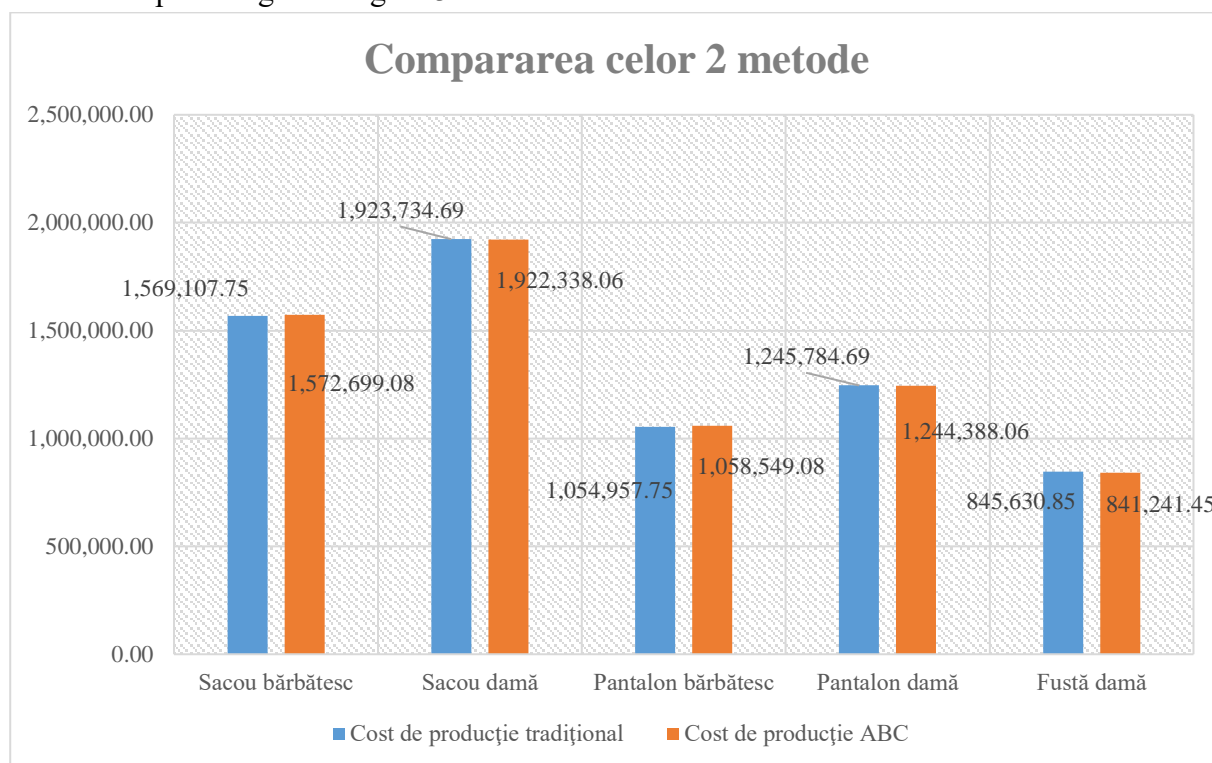
Estimarea de bază a costurilor care este utilizată pentru toate analizele de cost ulterioare este costul total al producției. Analizele ulterioare pot distribui costurile între secțiile care le vor suporta pentru a stabili implicația acelei distribuții pentru decizia care va fi luată. Cea mai comună măsură a cost-eficacității este raportul cost-eficacitate, și anume, eficacitatea unei alternative este împărțită la costul acesteia. Când se face acest lucru pentru fiecare element produs, este posibil să vedem care dintre alternative are cele mai bune rezultate pe unitate de cost.

Putem alege, în principiu, alternativa cu cel mai mic cost pe câștig de realizare, ar fi cea mai logică alternativă, dar cu toate acestea, este important să știm dacă diferențele dintre raporturile cost-eficiență sunt mari sau mici. Dacă diferențele sunt mici, probabil că este înțelept să cântărim mai în profunzime alte criterii în luarea deciziei, cum ar fi ușurința de implementare sau experiența anterioară a personalului. Dacă diferențele de rentabilitate sunt mari, este important să se acorde o pondere mai mare criteriilor de rentabilitate, luând în considerare totuși alți factori care nu au fost luați în considerare anterior în analiză.

Ceea ce ne interesează pe noi, în general este stric legat de amploarea deciziilor. Aceste decizii vin cu alternative cu costuri fixe ridicate, cum ar fi cele cu investiții mari în facilități și echipamente și utilaje, vor necesita o producție sau utilizare ridicată pentru a-și atinge cele mai bune rapoarte cost-eficacitate. Motivul pentru aceasta este că costurile fixe reprezentate de o clădire sau un utilaj țesător nu pot fi ușor ajustate la cerere și trebuie utilizate pe deplin pentru a obține cel mai scăzut nivel de cost pe unitatea de producție.

În schimb, alternativele care sunt constituite în mare parte din costuri variabile, cum ar fi personalul, vor avea costuri mai puțin sensibile la scara de ieșire. Costurile variabile sunt derivate din intrări sau din elemente care pot fi ușor crescute sau reduse<sup>97</sup>. Astfel, o comparație a rentabilității elementelor care diferă în ceea ce privește intensitatea costurilor fixe versus variabile poate produce rezultate foarte diferite. În consecință, estimările ar trebui făcute printre elementele pentru nivelurile specifice de producție care sunt pertinente, mai degrabă decât să se presupună un model general din estimarea costurilor la un singur nivel de scară.

Rezultatele obținute după realizarea analizei și a comparației celor două metode de calcul utilizate se poate regăsi în figura 3.



**Figura 3. Analiza comparativă a rezultatelor obținute prin metoda tradițională și prin metoda ABC, extras din studiul individual efectuat la entitatea Alfa**

<sup>97</sup> Tyler F. Thomas- Motivating revisions of management accounting systems: An examination of organizational goals and accounting feedback , Accounting, Organizations and Society 53 (2016) 1-16

Se poate observa cu ușurință și în tabelul 3, că rezultatele obținute sunt aproximativ egale, costul per total activitate fiind același:

**Tabel 3. Compararea rezultatelor obținute - extras din studiul individual efectuat la entitatea Alfa**

Comparație costuri	Sacou bărbătesc	Sacou damă	Pantalón bărbătesc	Pantalón damă	Fustă damă	Total
Cost de producție tradițional	1,569,107.75	1,923,734.69	1,054,957.75	1,245,784.69	845,630.85	6,639,215.74
Cost de producție ABC	1,572,699.08	1,922,338.06	1,058,549.08	1,244,388.06	841,241.45	6,639,215.74
Diferențe valorice	-3,591.33	1,396.63	-3,591.33	1,396.63	4,389.40	0.00

Putem afirma că în urma analizei efectuate contabilitatea financiară calculează un singur rezultat global, în timp ce în contabilitatea managerială se formează mai multe rezultate elementare.

Contabilitatea de gestiune este un suport pentru decizii atât în ceea ce privește previziunea alocării resurselor, cât și a utilizării lor. În acest sens informația globală se descompune în anumite structuri, care corespund unor centre de responsabilitate corelate între ele. Fiecare centru furnizează o prestație unuia sau mai multor centre în vederea atingerii obiectivului propus, respectiv obținerea unor produse destinate terților, informațiile detaliate provenind din aceste centre se grupează, permitând calculul costului și al rezultatului<sup>98</sup>.

#### Rezultatele cercetării aplicative

Scopul principal al acestei cercetări a fost găsirea unor informații despre relația care există între diferitele practici ale contabilitatii de gestiune și performanța IMM-urilor. Pe baza cercetării, s-a aflat că sistemul de costuri, bugetarea, dar și sistemele de management ale performanței au avut cele mai multe utilizări comparativ cu celelalte metode mai sofisticate cum ar fi sistemul de sprijinire a deciziilor (DSS- Decision Support System) și contabilitatea de management strategic (SMA-Strategic Management Accounting).

Rezultatele obținute prin aplicarea practicilor contabilitatii de gestiune în IMM-uri au arătat că majoritatea IMM-urilor respondente au indicat adoptarea tuturor celor cinci domenii ale MAP-urilor, cele mai utilizate fiind sistemul de management al performanței și sistemul de costuri și bugetare al activităților.

#### Concluziile asupra cercetării

Acestă cercetare și-a propus să examineze modul cum practicile contabilității de gestiune gestionează consumul de resurse în îmbunătățirea avantajului competitiv al activităților entităților economice specifice industriei textile din România. Studiul este efectuat la entitatea Alfa și pune accent pe modul în care implementarea practicilor contabilitatii de gestiune poate spori avantajul competitiv al entității prin compararea costului produselor înainte și după adoptarea practicilor contabilitatii de gestiune. S-a avut în vedere urmărirea de către autori a acestui domeniu deoarece nu s-a acordat prea multă atenție impactului implementării practicilor contabilitatii de gestiune asupra avantajului competitiv al producătorilor de textile. Pe de altă parte, acest studiu încearcă să

<sup>98</sup>Mihalciuc, C.C., Organizarea contabilitatii de gestiune in entitatile economice, Ed. Didactica si Pedagogica, Bucuresti, 2015, p. 98.



demonstreze importanța utilizării practicilor contabilității de gestiune și rolul acestora în luarea și fundamentarea deciziilor. Rezultatele arată că Alfa produce cinci produse: sacou bărbătesc, sacou damă, pantalon bărbătesc, pantalon damă și fustă damă, utilizând un sistem tradițional de stabilire a costurilor pentru a distribui costurile directe produselor sale, în timp ce costul direct este alocat direct produselor. Spre deosebire de sistemul tradițional de stabilire a costurilor, implementarea practicilor contabilității de gestiune are capacitatea de a descoperi costurile de capacitate inactivă prin analizarea costurilor generale în componente fixe și variabile.

Analiza relevă faptul că costul/unitatea a fost redus pentru cele cinci produse datorită implementării practicilor contabilității de gestiune care a contribuit la evidențierea și eliminarea costului capacității neutilizate.

În consecință, comparația dintre practicile contabilității de gestiune și metodele tradiționale de alocare a costurilor relevă o reducere a costurilor la costul produselor. Aceste economii permit administratorilor de textile să ia diferite decizii privind politica de prețuri, cum ar fi reducerea prețului de vânzare sau schimbarea mixului de produse.

Pe baza rezultatelor se poate concluziona că utilizarea metodelor tradiționale de alocare a costurilor va oferi informații de cost cu privire la costul real al produsului și apoi va ajuta la obținerea unui avantaj competitiv din punct de vedere al costurilor. Deoarece reducerea costurilor este una dintre sarcinile principale cu care se confruntă companiile textile din țară, calcularea corectă a costurilor va ajuta la îmbunătățirea poziției competitive prin sprijinirea proceselor de luare a deciziilor. Apoi, tehnica propusă poate fi implementată în practică în contextul companiilor textile din România, dar și din alte țări în curs de dezvoltare pentru a le îmbunătăți avantajul competitiv.

După analiza acestor rezultate putem afirma că aplicarea unor practici mai simple este mai potrivită și accesibilă pentru IMM-uri. În pofida modificărilor continue în practicile contabilității de gestiune, se poate observa că metodele tradiționale domină și astăzi mediul de afaceri, iar acest lucru poate fi legat de faptul că experiența și informațiile disponibile cu privire la aceste metode sunt ușor de găsit și de accesat, în comparație cu informațiile disponibile despre practicile contabile moderne.

În final, putem afirma că, contabilitatea de gestiune nu se limitează doar la acumularea unor date referitoare la consumurile de resurse, nu reprezintă un suport de construire a unor modele previzionale și de evaluare a consecințelor acțiunilor întreprinse, fiecare entitate economică stabilindu-și nevoia de informații interne la un nivel mai mult sau mai puțin analitic, în funcție de obiective propuse. Contabilitatea managerială furnizează informațiile de care managerii au nevoie în procesul de luare a deciziilor, cuantifică și raportează informații atât financiare cât și nefinanciare, informații care vin în sprijinul managerilor pentru luarea celor mai optime și relevante decizii care vor permite atingerea scopurilor entității.

### Referințe bibliografice

1. Abdel-Kader, M. & Luther, R. (2008) 'The impact of firm characteristics on management accounting practices: A UK-based empirical analysis,' *The British Accounting Review*, 40 (1), 2-27
2. Chapman, C., & Kern, A. (2012). *Developing accurate costing systems*. Working paper. Imperial College London.
3. Choe, J.-M. (2004), 'The relationships among management accounting information, organizational learning and production performance,' *The Journal of Strategic Information Systems*, 13 (1), 61-85

4. Cooper, Robin și Robert S. Kaplan. Proiectarea sistemelor de management al costurilor: text și cazuri. Prentice Hall, 1999
5. Gichaaga, P.M. (2014) Effects of MAPs on financial performance of manufacturing companies in Kenya. Nairobi: Master of Science in Finance Dissertation, School of Business, University of Nairobi
6. Ittner, h.d & Larcker, D.F (1998), "Are Nonfinancial Measures Leading Indicators of Financial Performance An Analysis of Customer Satisfaction", *Journal of Accounting Research*, 36, 1-35
7. Joshi, P.L. (2001), "The international diffusion of the new management accounting practices: the case of India", *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation*, 10(1), 85-109
8. Kennerley, M., & Neely, A. (2002). A framework of the factors affecting the evolution of performance measurement systems. *International Journal of Operations & Production Management*, 22(11), 1222-1245
9. Klamer, T. (1973), "The Association of capital Budgeting Techniques with Firm Performance", *The Accounting Review*, 48(2), 353-364
10. Levin H M, Glass G V, Meister G 1987 A Cost-effectiveness analysis of computer-assisted instruction. *Eval. Rev.* 11(1): 50-72
11. Mihalciuc, C.C., *Organizarea contabilitatii de gestiune in entitatile economice*, Ed. Didactica si Pedagogica, Bucuresti, 2015
12. Miller, G. Jeffrey & Vollmann, E. Thomas – The Hidden Factory, *Harvard Business Review*, <https://hbr.org/1985/09/the-hidden-factory>
13. Nuhu, N.A., Baird, K. & Appuhami, R. (2016), 'The Association between the Use of MAPs with Organizational Change and Organizational Performance,' In M.J. Epstein & M.A. Malina, eds. *Advances in Management Accounting*. Emerald Group Publishing Limited. pp.67-98.
14. Talha, M., Raja, J.B. & Seetharaman, A. (2010), 'A New Look At Management Accounting,' *Journal of Applied Business Research*, 26 (4), 83-96
15. Tyler F. Thomas- Motivating revisions of management accounting systems: An examination of organizational goals and accounting feedback , *Accounting, Organizations and Society* 53 (2016) 1-16
16. Wouters, M., & Roijmans, D. (2011). Using prototypes to induce experimentation and knowledge integration in the development of enabling accounting information. *Contemporary Accounting Research*, 28(2), 708-736.