



UNIVERSITATEA
1 DECEMBRIE 1918
DIN ALBA IULIA

ROMÂNIA
MINISTERUL EDUCAȚIEI ȘI CERCETĂRII
UNIVERSITATEA „1 DECEMBRIE 1918” ALBA
IULIA
FACULTATEA DE ȘTIINȚE ECONOMICE
ȘCOALA DOCTORALĂ
DOMENIUL CONTABILITATE

Rezumatul tezei de doctorat
**UTILITATEA INFORMAȚIILOR FURNIZATE
CONDUCERII PRIN INTERMEDIUL
CONTABILITĂȚII ȘI CONTROLULUI DE GESTIUNE**

Conducător de doctorat,
Conf. univ. dr. TOPOR Ioan Dan

Doctorand,
HINT (ȘTEFAN) Mihaela

Alba Iulia
2020

CUPRINS

Lista tabelelor	5
Lista figurilor	7
.....	
Lista abrevierilor	9
Introducere	11
.....	
CAPITOLUL 1. ABORDĂRI TEORETICO-METODOLOGICE ALE CONTABILITĂȚII ȘI CONTROLULUI MANAGERIAL	27
.....	
1.1. Contabilitatea managerială - între geneză și evoluție la nivel internațional	27
.....	
1.2. Câteva repere privind apariția contabilității manageriale în România	32
1.3. Abordări conceptuale ale noțiunii de control managerial	34
.....	
1.4. Particularitățile legislative și de mediu din industria producătoare de echipamente electrice de iluminat și influențele acestora asupra contabilității și controlului managerial	40
1.5. Particularitățile tehnologice din industria echipamentelor electrice de iluminat și influențele acestora asupra contabilității și controlului managerial	44
1.6. Concluzii preliminare ale cercetării	51
CAPITOLUL 2. MUTAȚII ÎN SISTEMUL CONTABILITĂȚII MANAGERIALE GENERATE DE INSTABILITATEA MEDIULUI ECONOMIC ȘI INFLUENȚELE ASUPRA PERFORMANȚEI ENTITĂȚILOR ECONOMICE	53
.....	
2.1. Analiza costului ca instrument principal în asistarea deciziilor manageriale	54
.....	
2.1.1. Sisteme tradiționale de calculație a costurilor	62
2.1.2. Analiza critică a sistemelor tradiționale de calculație a costurilor	68
2.1.3. Dezvoltarea sistemelor de calculație a costurilor - factor determinant în transformarea contabilității manageriale	69
2.1.4. Sisteme avansate de calculație a costurilor specifice contabilității manageriale	75
2.2. Rolul contabilității manageriale în măsurarea performanțelor entităților economice pentru asigurarea unei dezvoltări „durabile”	85
2.3. Instrumente de măsurare a performanței entităților economice și contabilitatea managerială strategică	87
2.4. Analiza gestiunii strategice – costurile între gestiunea tradițională și gestiunea strategică	89
2.5. Contabilitatea managerială strategică-un instrument de pilotaj al performanțelor entităților economice	90
2.6. Concluzii preliminare ale cercetării	93

CAPITOLUL 3. EVOLUȚII ȘI PERSPECTIVE ÎN INDUSTRIA ECHIPAMENTELOR ELECTRICE DE ILUMINAT	95
3.1. Evoluția reglementărilor legislative în domeniul echipamentelor electrice și a iluminatului la nivel global	95
3.2. Analiza pieței globale de general lighting	97
3.2.1. Analiza pieței de general lighting pe tehnologii	99
3.2.2. Analiza pieței de general lighting pe domenii	103
3.3. Analiza pieței de general lighting în Europa	109
3.3.1. Specificitatea pieței europene	109
3.4. Analiza pieței de iluminat din România	112
3.4.1. Prezentarea pieței echipamentelor electrice de iluminat în România.....	112
3.4.2. Analiza pieței echipamentelor electrice de iluminat în funcție de tehnologiile folosite	112
3.5. Concluzii preliminare ale cercetării	114
CAPITOLUL 4. METODE DE PERFEȚIONARE A CONTABILITĂȚII MANAGERIALE ȘI A CALCULAȚIEI COSTURILOR APLICABILE ENTITĂȚILOR ECONOMICE DIN ÎN INDUSTRIA ECHIPAMENTELOR ELECTRICE DE ILUMINAT	117
4.1. Considerații privind perfecționarea contabilității manageriale și a calculației costurilor în industria echipamentelor electrice de iluminat	117
4.2. Poziționarea Electromax SRL în cadrul industriei echipamentelor electrice de iluminat din România	120
4.3. Analiza critică a factorilor care influențează contabilitatea managerială și calculația costurilor la Electromax SRL	124
4.4. Crearea sistemului de conturi conform metodei Target-Costing și a metodei costurilor pe activități(ABC) și etapele de înregistrare corespunzătoare	126
4.4.1. Etapele metodologice privind contabilitatea managerială și calculația costurilor de producție prin metoda Target Costing și metoda ABC(Activity based Costing)	130
4.4.2. Metoda de calculație a costurilor țintă(Metoda Target Costing) și metoda de calculație a costurilor de bază pe activități(Metoda ABC) în contextul noii problematice a producției, tehnologizării și informatizării	133
4.5. Metoda Target Costing - o abordare care permite competitivitate	139
4.5.1. Etapele implementării metodei Target Costing	141
4.5.2. Modalități de dezvoltare valorice specifice metodei Target Costing	141
4.5.3. Obiectivul metodei Target Costing	142
4.5.4. Considerații privind aplicarea metodei Target Costing în Industria echipamentelor electrice de iluminat	142
4.6. Metoda ABC - un calcul pertinent al costurilor și creștere a performanțelor în industria echipamentelor electrice de iluminat	149

4.7.	Analiza costurilor de producție și a vânzărilor în urma implementării metodelor avansate de calculație a costurilor în scopul previzionării evoluțiilor viitoare ale Electromax	SRL	164
.....			
4.7.1.	Modele matematice pentru identificarea și cuantificarea costurilor în vederea elaborării și implementării deciziilor manageriale		165
4.7.2.	Analiza evoluției costurilor de producție și a prețurilor de vânzare		168
4.7.3.	Calculul probabilității apariției unei comenzi de la un client		175
4.7.4.	Utilizarea softului Excel pentru calculul probabilității de apariție a comenzilor		178
4.7.5.	Calculul volumului probabil al unei comenzi		181
4.7.6.	Simularea vânzării produselor în următoarele 12 luni		183
4.8.	Concluzii preliminare ale cercetării		188
.....			

CAPITOLUL 5. IMPLEMENTAREA CONTABILITĂȚII MANAGEMENTULUI DE MEDIU – MODALITATE DE PERFECTIONARE A CONTABILITĂȚII MANAGERIALE A ENTITĂȚILOR ECONOMICE DIN INDUSTRIA ECHIPAMENTELOR ELECTRICE DE ILUMINAT 191

.....

5.1.	Abordări conceptuale și evoluția Contabilității Managementului de mediu (EMA)		192
5.2.	Contabilitatea managementului de mediu (EMA). Analiza factorilor de implementare		196
5.3.	Impactul producției asupra cheltuielilor de mediu. Studiu de caz		198
5.4.	Componentele cheltuielilor totale de mediu, metodologia statistică și datele		199
5.4.1.	Metodologia statistică		199
5.4.2.	Date și variabile		202
5.4.3.	Impactul deșeurilor de aluminiu asupra cheltuielilor de mediu		203
5.4.4.	Impactul cheltuielilor cu ambalajul asupra cheltuielilor de mediu		215
5.4.5.	Impactul cheltuielilor cu EEE-uri asupra cheltuielilor de mediu		217
5.4.6.	Impactul cheltuielilor totale cu deșeurile asupra cheltuielilor de mediu		220
5.5.	Impactul tehnologiei LED asupra producției de aparate electrice de iluminat din UE		223
.....			
5.5.1.	Analiza grafică a evoluției de aparate electrice de iluminat		223
5.6.	Analiza econometrică a impactului tehnologiei LED asupra producției de aparate electrice de iluminat		226
5.7.	Concluzii preliminare ale cercetării		228
.....			

CAPITOLUL 6 - CONCLUZII, CONTRIBUȚII PROPRII ȘI PERSPECTIVE ALE CERCETĂRII 230

6.1.	Concluzii generale		230
6.2.	Contribuții proprii		241
.....			

6.3. Perspective ale cercetării	244
BIBLIOGRAFIE	247
DISEMINAREA REZULTATELOR CERCETĂRII	
ANEXE	266

INTRODUCERE

Dezvoltarea durabilă înseamnă gândire în perspectivă, adică stabilirea unor „politici” în vederea atingerii obiectivelor pe termen mediu și lung, preocuparea pentru dezvoltare în vederea obținerii unor beneficii. Este evident faptul că pe măsura măririi profiturilor este tot mai sărăcit mediul (resursele naturale). În acest sens la nivel internațional au fost elaborate strategii de acțiune cu ținte comune care să aibă în vedere nu numai dezvoltarea ci și sustenabilitatea. În condițiile actuale cel mai relevant indicator de performanță economică este realizarea investițiilor pentru creșterea economică; administrarea performantă; serviciile de calitate pentru creșterea productivității și ponderea activităților cu valoare adăugată mare.

Pentru a participa la consolidarea sectoarelor economice prin adăugarea de valoare este necesară adoptarea unor politici fiscale în vederea retenției capitalului uman.

Datorită fenomenul globalizării și transformărilor existente la toate nivelurile sectoarelor economice, de la mediul legislativ și până la implementarea de noi tehnologii, au dus la creșterea complexității piețelor având un rol major în evoluția entităților economice, deoarece performanța acestora înseamnă trecut, prezent și viitor. În general scopul oricărei activități economice constă în oferirea de avantaje competitive celor care sunt implicați în desfășurarea acesteia, dar tocmai datorită faptului că au suferit modificări majore, putem pune sub semnul întrebării viabilitatea acestora?

Mediul extern prezintă importanță prin impactul pe care acesta îl are asupra entităților economice și care se transpune în amenințări și oportunități. Analiza mediului extern presupune identificarea factorilor care au avut și au influențe asupra acestora în trecut și în prezent, precum și evaluarea influenței acestora în viitor, dar și a influenței factorilor noi ce pot apărea în viitor. Cunoașterea caracteristicilor și a mutațiilor intervenite în structura mediului extern reprezintă o condiție fundamentală a satisfacerii cantitative și calitative a unor categorii de nevoi de către entitățile economice, necesități realiste, bine fundamentate științific. Ca sistem dinamic, socio-economic, entitatea economică preia din mediul extern resursele de care are nevoie și le introduce în procese specifice, din care rezultă produse, servicii sau lucrări care vor fi transferate aceluiași mediu ambiant.

Mediul economic în care entitățile își desfășoară activitatea în contextul profundelor transformări ale globalizării, dar și conformitatea cu Directivele Uniunii Europene în privința restructurării diferitelor segmente ale economiei au avut un impact hotărâtor în transformarea radicală a entităților economice din industria echipamentelor electrice de iluminat o serie de

factori determinanți cum ar fi: implementarea de tehnologii noi, mediul legislativ, pătrunderea în mediul de afaceri a unor entități comerciale noi.

Pe fondul globalizării, complexitatea mediului economic din ultimii 30 de ani a determinat creșterea rolului informației în ceea ce privește luarea deciziilor curente, dar mai ales viitoare care au un impact major asupra rezultatelor obținute de către o entitate economică. Procesul de globalizare a condus la o scădere a cererii pentru sectorul productiv din România astfel încât entitățile economice mici au fost nevoite să se concentreze pe identificarea de soluții inovatoare pentru a face față concurenței.

Managementul acestor entități economice trebuie să fie organizat pe o gândire realistă, internă dar și externă a mediului de afaceri, pentru a putea răspunde favorabil noilor provocări ale implementării economiei de piață astfel încât să asigure o bună funcționare dar și dezvoltare durabilă a entităților economice.

Considerăm că scopul unei organizații economice care funcționează într-o economie concurențială și care beneficiază de resurse limitate constă în eficientizarea activității sale. În etapa actuală de dezvoltare și perfecționare a tehnologiilor folosite în domeniul echipamentelor electrice de iluminat, dar mai ales, în producția sistemelor de iluminat cu LED, tehnologia inovatoare folosită în cadrul procesului de producție este determinantă, deoarece reprezintă o metodă foarte eficientă putându-se realiza produse de calitate superioară și diverse dimensiuni și modele.

La nivelul pieței echipamentelor electrice de iluminat atât pe plan național cât și internațional, pentru segmentul „lighting” se înregistrează o creștere continuă a nevoii sistemelor de iluminat cu LED, datorită tendințelor de creștere accentuate a pieței echipamentelor electrice și în special a pieței de iluminat cu LED, de consumul de energie electrică al acestora și nu în ultimul rând, orientarea spre comportamentul „Eco friendly”, a consumatorilor. Din acest motiv considerăm de interes acest domeniu pentru a prezenta comportamentul acestui segment de piață, ca parte componentă a economiei mondiale, în condițiile de adaptare continuă la noile obiective și strategii, având ca principal scop perfecționarea contabilității manageriale la nivelul entităților economice producătoare din industria echipamentelor electrice de iluminat din țara noastră.

Cauzele menționate anterior produc efecte care se transmit indirect în cadrul contabilității manageriale. Pentru a păstra un echilibru calitate-preț, entitățile economice trebuie să acorde o atenție deosebită în cadrul procesului de producție alocării costurilor indirecte asupra produselor, iar în acest domeniu cu o diversitate foarte mare a produselor, costul de producție trebuie calculat diferențiat pe produse și nu pe volumul producției.

Managementul unei entități economice urmărește eficiența deciziilor manageriale în scopul atingerii unui grad înalt de productivitate. Pentru a putea aprecia performanța este nevoie de un sistem de valori adecvat cu ajutorul căruia să poată fi interpretate obiectivele specifice ale acestuia.

Entitățile economice care activează în domeniul echipamentelor electrice de iluminat atât în producție cât și în vânzări sau servicii, trebuie să dea dovadă de flexibilitate în a-și adapta produsele, tehnicile de vânzări și metodele de stabilire a prețului, știut fiind faptul că de foarte multe ori prețul este cel care dictează alegerea produsului.

Dinamica acestui sector de activitate provoacă la o continuă observare, studiu și adaptări a informațiilor economice exprimate în raportul dintre cerere și ofertă, raport ce determină nivelul și evoluția prețurilor. Prețul și funcțiile sale vor influența deciziile manageriale în cadrul entităților economice din cadrul industriei corpurilor de iluminat. Astfel, pe o piață dinamică, guvernată de legile concurenței, cunoașterea și monitorizarea costurilor devine un imperativ.¹

Contextul cercetării științifice

Piața produselor industriale s-a dovedit a fi un domeniu foarte complex în care schimbările se succed cu rapiditate, urmărind ritmul alert al tehnologiilor, modelându-se și adaptându-se cerințelor momentului, iar în asemenea condiții succesul activității economice a unei entități producătoare pe piața echipamentelor electrice de iluminat este condiționată de calitatea și diversitatea produselor obținute.

La nivelul pieței, pentru segmentul de „lighting” se înregistrează o continuă creștere a nevoii de sisteme și corpuri de iluminat cu LED, bazată pe creșterea interesului clienților în vederea scăderii consumului de energie electrică și pe creșterea duratei de viață a produselor.

Oficialii Comisiei Europene estimează că, pe viitor, corpurile cu LED vor deveni o alternativă viabilă atât pentru înlocuirea becurilor cu incandescență cât și a soluțiilor de iluminat CFL, care includ în procesul de producție vapori de mercur. Avantajele pe care le aduce această tehnologie sunt multiple: durata de funcționare de peste 50.000 de ore, consum energetic de 10 ori mai mic decât al corpurilor de iluminat clasice și lipsa oricăror elemente toxice.

Un studiu global realizat în anul 2015 de compania Strategies Unlimited arată că vânzările de corpuri cu soluții de iluminat bazate pe tehnologia LED vor avea o creștere

¹ Groșanu, A. (2010). Calculația Costurilor pe centre de profit, Editura Irecson, București.

anuală de peste 20% până în anul 2020. Principalii vectori de creștere vor fi: îmbunătățirea tehnologiei și reducerea prețurilor produselor, strategia de eficiență energetică, reglementările legislative, dar și încurajările fiscale oferite de guverne din întreaga lume.

Piața europeană de iluminat cu tehnologie LED va ajunge să valoreze 17 miliarde euro în 2020, în condițiile în care studiile de specialitate arată că, în următorii opt ani, 62% din totalul dispozitivelor de prindere vor fi bazate pe inovația LED.

În contextul cercetării din România se arată că la sfârșitul anului 2015 existau doar 18 producători de materiale pentru instalații electrice (cabluri, corpuri de iluminat, etc.) care au raportat o cifră de afaceri totală de 460 milioane de euro; 60 de importatori și distribuitori de vânzări ce au însumat 619 milioane euro; aproximativ 1.100 de entități economice care sunt specializate în executarea și proiectarea de instalații electrice cu o cifră de afaceri de aproximativ 2.5 miliarde euro.

În privința evoluției piața românească a producătorilor echipamentelor de iluminat nu este diferită de cea globală, urmărind aceleași trenduri în ceea ce privește tehnologiile folosite. Se constată o transformare a consumatorului român într-un consumator din ce în ce mai informat și mai pretențios din punct de vedere al noilor cerințe ale CIL.

Și în România, ca și în restul lumii, producătorii care au fost destul de flexibili și au deținut structuri manageriale ancorate la realitate s-au adaptat noilor cerințe și trenduri, alții care nu au dat dovadă de aceste capacități au dispărut de pe piață. Astfel am avut fabrici mari (Steaua Roșie Fieni și Romlux Târgoviște) cu mii de angajați care produceau surse de iluminat cu incandescență sau fluorescente care din păcate astăzi nu mai există pe piață. Alți mari producători de CIL din trecut, au dovedit acea flexibilitate și un bun management, dar au migrat de la "general lighting" cu precădere către alte domenii, mai atractive, cum ar fi automotive-ul.

Și industria producătoare a corpurilor de iluminat a suferit după 1989 aceeași cădere ca întreaga industrie, ajungând la o țară cu importuri extrem de mici în acest domeniu, o țară dependentă de importuri în privința "general lighting"-ului. Totuși, în ultimii 10-15 ani au apărut entități economice cu capital românesc, private, care treptat au acaparat un procent tot mai mare din piața autohtonă și chiar, încă naiv, să penetreze la export. Aceste entități economice sunt fie entități nou înființate, fie entități care s-au orientat spre acest domeniu.

În aceste condiții, în industria echipamentelor electrice de iluminat, constatăm creșterea interesului investitorilor pentru soluții inteligente de iluminat, acest sector fiind predominant de o serie de factori care influențează direct sau indirect acest domeniu. În acest sens este foarte importantă organizarea unui sistem de contabilitate și control managerial de calculație

a costurilor foarte eficiente care să poată fi considerat un instrument util în luarea deciziilor și să permită o conducere eficientă a entității economice.

Contabilitatea în general are rolul de a „furniza informații cantitative și calitative, preponderent de natură financiară, referitoare la entități economice și care urmează a fi utilizate în luarea deciziilor”². Potrivit prevederilor Legii contabilității nr. 82/1991, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 629 din 26 august 2002, cu toate modificările ulterioare, persoanele juridice prevăzute la art. 1 alin. (1) din lege au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea proprie, inclusiv contabilitatea de gestiune adaptată la specificul activității. Contabilitatea financiară oferă informații utilizatorilor externi, fiind supusă unor standarde și norme ale legislației în vigoare³, iar contabilitatea de gestiune se adresează utilizatorilor interni (OMFP nr. 1826/2003).

Așa cum este definită în literatura de specialitate, contabilitatea managerială ((internă sau analitică) se apropie tot mai mult de măsurarea performanței găsiind astfel răspunsuri pentru viitor și ceea ce urmează să se întâmple datorită instrumentelor de control a proceselor microeconomice este utilă în decizia managerială de zi cu zi.⁴ Pornind de la simpla calculație a costurilor de producție, contabilitatea managerială oferă răspunsuri privind modalitățile de optimizare și reducere a acestora, de standardizare a lor și control bugetar.

Contabilitatea managerială a fost influențată de aceste lucrări într-o asemenea măsură încât contabilitatea managementului strategic este văzută de mulți specialiști drept cheia înțelegerii proiectării și implementării eficiente a MCS^{5,6,7}.

Prin calculația costurilor s-a dezvoltat un sistem de orientare strategică prin care gestionarea costurilor bazate pe activități (ABCM - Activity-Based Costing Management) a trecut de la rafinarea atribuirii costurilor fixe obiectelor de cost la sisteme care leagă costurile și factorii de valoare la strategii alternative, permițând astfel analiza cost-beneficiu și înțelegerea cerințelor procesului pentru realizarea strategiilor^{8,9}. Măsurarea performanței a evoluat de la sporirea utilității măsurilor de performanță, prin includerea atât a măsurilor

² Grosu, C. (1998). Sistemul informațional contabil de gestiune, Editura Orizonturi Universitare, Timișoara, p.5.

³ Mateș, D. (2003). Normalizarea contabilității și fiscalitatea întreprinderii, Editura Mirton, Timișoara, p.17.

⁴ Diaconu, P. (2002). Contabilitate managerială, Editura Economică, București, pp. 15-16.

⁵ Simmonds, K. (1981). The Fundamentals of Strategic Management Accounting. ICMA Occasional Paper Series. London: ICMA.

⁶ Bromwich, M. (1990). The Case for Strategic Management Accounting: The Role of Accounting Information for Strategy in Competitive Markets, Accounting, Organizations and Society 15(1/2); 27-46.

⁷ Ward, K. (1992). Strategic Management Accounting. Oxford: Butterworth Heinemann.

⁸ Shank, J. W. & Govindarajan, V. (1995). Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage. New York: Free Press.

⁹ Kaplan, R. S. & Cooper, R. (1998). Cost and Effect: Using Cost Systems to Drive Profitability and Performance. Boston, MA: Harvard University Press.

financiare, cât și a celor nefinanciare, la sisteme mai complexe, bazate pe o suită echilibrată de măsuri care oferă gestionarea strategică a performanței, inclusiv modul în care arată implicațiile operaționale pentru diferite strategii^{10;11,12,13}. Atenția a fost concentrată asupra modului în care controlul managementului strategic (MCS) poate fi utilizat în mod interactiv pentru a ajuta la dezvoltarea receptivității în întreaga organizație la incertitudinile strategice cu care se confruntă acesta^{14,15}. Aceste progrese se reflectă în accentul acordat în majoritatea manualelor contabile de gestiune contemporane unei orientări strategice pentru controlul managementului.

Așadar mutațiile care au avut loc în cadrul contabilității manageriale au influențat deciziile managementului în direcția perfecționării metodelor de gestiune a performanțelor și de identificare a mutațiilor dintr-un mediu instabil, cum este industria echipamentelor electrice de iluminat, scopul acestora fiind explorarea informațiilor de tip cost și aplicarea unor metode integrate aparținând contabilității manageriale strategice.

Managerii entităților economice trebuie să aibă o înțelegere deplină a întregii activități, de la cunoașterea pieței și capacitatea de explicare a fenomenelor economice, fapt care conduce astfel la obținerea de rezultate optime în cele mai bune circumstanțe posibile.

Ca principal limbaj economic, contabilitatea trebuie să asigure un raport al responsabilității în strânsă legătură cu cerințele pieței, fiind considerată principala sursă de date în implementarea unui plan de afaceri¹⁶. Secretul succesului unei entități economice înseamnă cunoașterea surselor de creare a valorii și capacitatea acesteia de a le explora, cu scopul de a crea valoare adăgată nu doar produselor ci și întregii sale activități. „Treptat, mediul a obligat întreprinderea să acționeze plecând de la marketing, creșterea taliei a împins organizațiile la descentralizarea autonomiei, raritatea resurselor a cerut raționalitate în utilizare iar consolidarea informației are nevoie de traducere monetară”¹⁷.

¹⁰ McNair, C. I., Lynch, R. L., & Cross, K. E. (1990). Do Financial and Nonfinancial Performance Measures Have to Agree?. *Management Accounting*, (Noir): 28-36.

¹¹ Kaplan, R. S. & Norton, D. R (1992). *The Balanced Scorecard: Measures that Drive Performance*, Harvard Business Review (Jan./Feb.): 71-9.

¹² Kaplan, R. S. & Norton, D. R. (1996). *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*. Boston, MA: Harvard Business School Press.

¹³ Kaplan, R. S. & Norton, D. R (2001). *Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management*, *Accounting Horizons*, Part I (Mar.): 87-104; Part II (June): 147-60.

¹⁴ Simons, R. (1995). *Levers of Control*. Boston, MA: Harvard University Press.

¹⁵ Simons, R. (2000). *Performance Measurement & Control Systems for Implementing Strategy* Upper Saddle River, NJ: Prentice-Hall.

¹⁶ Ștefan, M. (2018). *Performance Analysis Methods Within Manufacturing Companies and their role in managerial decision*, p. 336, [website](#)

¹⁷ Albu, N. & Albu, C. (2003). *Instrumente de management al performanței*, Vol. II., Control de gestiune, Editura Economică București, p. 12.

Datorită complexității informațiilor pe care le oferă contabilitatea managerială, dar și argumentelor pe care le-am adus în alineatele anterioare, considerăm de actualitate tema „*Utilitatea informațiilor furnizate conducerii, prin intermediul contabilității și controlului de gestiune*”, iar abordarea sa implică o activitate de cercetare dinamică și perseverentă.

Obiectivele și motivația temei de cercetare

Ca metodologie a cercetării prezenta lucrare se bazează pe o cercetare deductivă de la general la particular care îmbină cercetarea cantitativă cu cercetarea calitativă, teoretică și practică a manierei prin care informațiile furnizate prin intermediul contabilității manageriale pot răspunde la realizarea unui management performant, care să conducă la îmbunătățirea deciziilor manageriale în cadrul industriei echipamentelor electrice de iluminat.

Ținând cont de argumentele prezentei cercetări, obiectivul principal al acestei lucrări constă în conturarea unei imagini de ansamblu asupra contabilității manageriale și calculației costurilor, punând bazele teoretice și conceptuale ale temei cercetate pentru a ajunge în final la practică în vederea studierii comportamentului și practicilor organizațiilor din industria producătoare a echipamentelor electrice de iluminat.

Considerăm necesar un astfel de studiu care are atât o utilitate teoretică cât și practică, care să vină în completarea literaturii existente, deoarece literatura de specialitate și practica în domeniul contabilității manageriale permit noi abordări în redefinirea obiectivelor strategice prin analiza întrebuirii eficiente a resurselor, în vederea realizării strategiei generale prin intermediul controlului managerial.

Conținutul celor șase capitole ale tezei de doctorat, ca metodologie se încadrează între pozitivism și normativism, prezentând specificul contabilității manageriale și influențele acestora asupra performanțelor manageriale într-un mediu instabil. Au fost caracterizate informațiile de tip cost și rolul principal pe care acestea îl au în asistarea deciziilor manageriale.

În vederea realizării obiectivului principal propus, cercetarea de față a urmărit cinci obiective operaționale care vor fi dezbătute pe parcursul acestei lucrări:

- sistematizarea din perspectivă teoretică a cadrului general al contabilității manageriale cu scopul de a evidenția specificul acesteia și orientările moderne, astfel încât să poată fi utilă într-un sistem integrat adaptat cerințelor actuale;

- sistematizarea din perspectivă teoretică a contabilității manageriale prin intermediul revizuirii literaturii de specialitate, a principalelor semnificații și evoluții, precum și a instrumentelor de exercitare ale acestora în industria echipamentelor electrice de iluminat;
- exemplificarea modului în care metoda costurilor țintă (Target Costing) și metoda costurilor bazate pe activități (ABC) pot fi aplicate în cadrul industriei echipamentelor electrice de iluminat;
- analiza costurilor de mediu în industria echipamentelor electrice de iluminat prin prisma utilizării contabilității managementului de mediu ca instrument strategic de pilotare a entităților economice din această industrie;
- analiza evoluției și a perspectivelor industriei echipamentelor electrice de iluminat pe baza datelor la nivel mondial și național folosind metode statistice moderne.

Dezvoltarea sistemelor de calculație a costurilor, ca principal factor determinant în transformarea contabilității manageriale strategice, vor fi aplicate direct în cadrul industriei echipamentelor electrice de iluminat. Prezentul demers științific își propune analiza evoluției contabilității manageriale între trecut și perspectivele sale la nivel național și internațional, prezentând concepte ale contabilității manageriale și rolul acestora în studiul dimensiunii financiare a performanței realizate în domeniul de producție a echipamentelor de iluminat.

Considerăm importante descrierea particularităților legislative, de mediu și tehnologice specifice acestui domeniu de activitate, supus unor reglementări speciale diferite de celelalte industrii. Studiul de caz s-a concentrat pe prezentarea importanței perfecționării contabilității manageriale și a calculației costurilor din industria echipamentelor electrice de iluminat. La baza acestora au stat cercetările anterioare în domeniu la nivel național „Utilitatea metodelor moderne de previzionare în industria echipamentelor electrice de iluminat”¹⁸, care au demonstrat cu ajutorul chestionarelor că majoritatea entităților economice din domeniu foloseau în anul 2015 metodele tradiționale de calculație a costurilor, și a fost implementată cu succes metoda standard cost în previziunea costurilor de producție.

Am considerat ca fiind foarte importantă perfecționarea metodelor moderne de calculație a costurilor în această ramură, iar studiul de caz s-a realizat printr-o abordare critică a sistemului contabilității manageriale la o entitate din domeniul producției de corpuri de

¹⁸ Cucui, I. (coord.), Stanciu, P. M. (2016). Utilitatea metodelor moderne de previzionare a costurilor în industria echipamentelor de iluminat. Rezumatul tezei de doctorat. Disponibil online [website](#).

iluminat, evidențierea și îmbunătățirea performanțelor acesteia prin implementarea metodelor Target Costing și ABC.

Lucrarea tratează costurile de mediu în industria echipamentelor electrice de iluminat prin prisma utilizării managementului de mediu ca instrument strategic de pilotare a entității economice. Studiul realizat în cadrul entității economice studiate pe baza unui model matematic ne permite: să identificăm produsele care generează deșeurile în cantități mari; să conturăm unele strategii manageriale în vederea optimizării produselor și a reducerii deșeurilor generate.

În acest context, măsurarea și controlul performanțelor în cadrul industriei producătoare de echipamente electrice de iluminat a fost abordată de contabilitatea managerială strategică prin utilizarea unor metode matematice și statistice de analiză a implementării metodelor moderne de calculație a costurilor.

Cele cinci direcții principale care au fost urmărite pe parcursul lucrării au condus la stabilirea mai multor *obiective generale*. Acestea sunt:

O.S.1: Analizarea stadiului actual al contabilității manageriale și evidențierea evoluției acesteia de la simpla calculație a costurilor la performanță managerială, precum și rolul informației de tip cost ca instrument principal în asistarea deciziilor manageriale;

O.S.2: Analiza din perspectivă teoretică a controlului de gestiune prin intermediul revizuirii literaturii de specialitate, a principalelor semnificații și evoluții ale acestuia, precum și a instrumentelor de exercitare a acestuia în industria echipamentelor electrice de iluminat;

O.S.3: Demonstrarea posibilităților de integrare a unor metode fundamentale de contabilitate managerială în sistemul contabil de gestiune folosit de o entitate producătoare a echipamentelor electrice de iluminat;

O.S.4: Analiza contabilității managementului de mediu (EMA) din perspectivă teoretică, sistematizarea, evoluția și factorii de implementare a acesteia;

O.S.5: Analiza din perspectivă teoretică a metodelor matematice și statistice pentru identificarea și cuantificarea costurilor în vederea elaborării și implementării deciziilor manageriale și demonstrarea integrării acestor metode în analiza costurilor de mediu în cadrul industriei corpurilor de iluminat din România și UE;

O.S.6: Analiza costurilor de producție și a prețurilor de vânzare în scopul previzionării evoluțiilor viitoare în industria echipamentelor electrice de iluminat cu ajutorul unor metode matematice;

O.S.7: Analiza evoluției și perspectivelor în industria echipamentelor electrice de iluminat printr-o abordare explicativă și prescriptivă având la bază documentarea, analiza de

date, studiul cronologic al acestora, prelucrarea acestora și comparația acestora printr-o metodă grafică pentru prezentarea vizuală a studiului cercetat.

Ipotezele cercetării științifice

Ipotezele cercetării care au fost formulate anterior definesc și delimitează principalul obiectiv în studiul fundamental propus. Ca răspuns la principalul obiectiv al tezei vom propune următoarele ipoteze ale cercetării:

I1: Pentru a crește performanțele într-o entitate economică din industria producătoare de echipamente electrice de iluminat trebuie să știm că este nevoie de perfecționarea contabilității activității de producție;

I2: Conștientizarea identificării și analizării costurilor de mediu este foarte importantă pentru a îmbunătăți performanțele de mediu dar și pentru asigurarea unei garanții a luării unor decizii manageriale;

I3: Importanța analizei strategice este identificată în demersul utilizării costurilor pe activități (metoda ABC) și a costurilor țintă (Target-Costing);

I4: Implementarea metodei costurilor pe activități (ABC) duce la înregistrarea unor rezultate semnificative în ceea ce privește calculația costurilor, îmbunătățirea controlului și managementului costurilor, respectiv măsurarea performanțelor din industria echipamentelor electrice de iluminat;

I5: Dezvoltarea metodei Target-Costing în cadrul industriei echipamentelor electrice de iluminat contribuie la dezvoltarea și realizarea de produse care vor fi vândute la un preț acceptat de piață generând avantaje competiționale;

I6: Rolul analizei strategice a managementului de mediu este determinat în impactul producției asupra costurilor de mediu (studiu empiric);

I7: Rolul controlului managerial este determinat în analiza costurilor de producție și a vânzărilor cu ajutorul unor modele matematice;

I8: Cunoașterea limitelor prin utilizarea celor două metode de calculație a costurilor, ABC și Target-Costing, conduce la organizarea și perfecționarea contabilității manageriale a producției în industria echipamentelor electrice de iluminat cu condiția cunoașterii unui echilibru între costul măsurării și eroarea provenită dintr-o informație inexactă.

Poziționarea epistemologică a cercetării științifice

Metodologia este de fapt calea logică de urmat în realizarea obiectivului cercetării științifice. Știința economică, indiferent de particularitățile sale, este și va rămâne o

componentă a științei în ansamblul său. Cunoașterea științifică poate fi ușor diferențiată de cunoașterea comună. Sub aspectul formării sale, cunoașterea științifică se caracterizează și circulă sub forma unor teorii științifice care explică procese și fenomene care stau la baza acestora. Cunoașterea comună nu are o armătură teoretică, ci formează un conglomerat de cunoștințe practice care se însușesc și se dezvoltă pe parcursul muncii.

Știința economică este o componentă a științei comune în ansamblul său indiferent de particularitățile sale. În această calitate știința economică trebuie să-și păstreze și să conserve atât elementele sale particulare cât și elementele comune cu alte științe în toate etapele vieții sale.

„Astăzi majoritatea deciziilor politicilor conțin o dimensiune științifică și tehnologică. De aceea, ele trebuie să fie fondate pe opinii transparente și responsabile, pornind de la cercetări etice. În acest cadru se impune cu necesitate întărirea bazelor etice ale cercetării științifice și tehnologice, evaluarea riscurilor inerente progresului și gestiunea responsabilă a acestuia ținând cont de lecțiile istoriei”¹⁹.

„Epistemologia științifică este considerată de Piaget drept teoria cunoașterii științifice. Aceasta se referă la studiul sistematic al procedeelelor de investigare și cunoaștere inerente gândirii științifice, fără a se disocia totuși de teoria filosofică a cunoașterii în general. Formarea unui demers cu adevărat științific necesită punerea problemelor în așa fel încât acestea să poată fi rezolvate de către diferite echipe de cercetători, indiferent de filosofia lor personală”²⁰.

Cercetarea poate fi definită ca un proces metodic destinat îmbunătățirii propriilor cunoștințe, dar și ale altor persoane prin descoperirea unor fapte și viziuni asupra obiectivului cercetat. Pentru a atinge succesul în cercetare este necesar de a adăuga noi cunoștințe în domeniul cercetat. Cercetarea științifică ar mai putea fi definită ca un proces de lărgire a cunoștințelor realizată într-o atentă și obiectivă observare, investigare și experimentare, având ca țintă descoperirea sau interpretarea unor noi informații²¹.

Din punct de vedere filosofic există două mari tipuri de cercetări: cercetare empirică și cercetare teoretică, iar din punct de vedere funcțional cercetarea poate fi: cercetare de bază și cercetare aplicată. Într-o abordare epistemologică, cercetarea științifică poate fi de tip pozitivist sau constructivist. Cercetarea de tip pozitivist implică un proces de cunoaștere în care enunțurile contabile exprimate teoretic sunt acceptate doar prin demonstrarea lor în

¹⁹ Niculescu, M. (2011). Epistemologie, Perspectivă interdisciplinară, Editura Bibliotheca, Târgoviște, p.25.

²⁰ Idem p. 38

²¹ Groșanu, A. (2010). Calculația costurilor pe centre de profit, Editura Irecson, București.

practică, iar cercetarea de tip constructivist se caracterizează prin formularea de ipoteze sau păreri proprii și prin validarea lor în demonstrații care se pot interpreta utilizând atât validări științifice cât și validări experimentale.

Cercetarea de față poate fi poziționată pe axa de cercetare pozitivism-constructivism, deoarece în cadrul primelor trei capitole abordăm noțiuni teoretice, înscriindu-ne în linia cercetărilor pozitivistice, esențiale în dezvoltarea metodelor și modelelor matematice de perfecționare a producției din cadrul echipamentelor electrice de iluminat, care vor fi realizate prin studiile de caz în capitolele de final ale lucrării, incluzând astfel lucrarea în sfera constructivismului.

Metodologia cercetării științifice

Metodele de cercetare abordate pentru realizarea studiului „Utilitatea informațiilor furnizate conducerii prin intermediul contabilității și controlului de gestiune” cu exemplificare în industria echipamentelor electrice de iluminat constau, în principal, în cercetare descriptivă, exploratorie și cauzală. Pentru a putea atinge obiectivele mai sus menționate au fost folosite mai multe metode de cercetare precum: documentarea, analiza și centralizarea informațiilor, generalizarea informațiilor, inducția, deducția, analiza comparativă, analiza matematică și statistică, studiul de caz.

Ca un rezumat, putem spune că acest parcurs metodologic îmbină cercetarea calitativă cu cercetarea cantitativă și se încheie prin validarea ipotezelor după următorul demers:

1. Documentarea și abordarea noțiunilor teoretico-metodologice ale contabilității și controlului managerial între geneză și evoluție la nivel național și internațional;
2. Documentarea prealabilă în vederea înțelegerii particularităților tehnologice, legislative și de mediu și influențele acestora în cadrul industriei echipamentelor electrice de iluminat;
3. Documentarea preliminară în vederea înțelegerii evoluției contabilității manageriale generate de instabilitatea mediului economic și influențele asupra performanței entităților economice.

A fost prezentată opinia cercetătorilor din aria contabilității și a controlului managerial urmărind integrarea noțiunilor teoretice cu rezultatele obținute în studiile de caz realizate. Pe baza literaturii de specialitate au fost consultate aproape 200 materiale bibliografice existente în publicații și studii atât în reviste și edituri românești cât și internaționale. Cercetările aplicative completează noțiunile teoretice și vin ca un răspuns la întrebările pe care le-am lansat la începutul acestui demers științific.

Structura tezei de doctorat

Teza de doctorat este structurată pe baza obiectivelor și a direcțiilor de cercetare prezentate în metodologia de cercetare științifică. Redactarea tezei de doctorat începe cu o „introducere” și prezintă contextul cercetării științifice, obiectivele și motivația temei de cercetare, metodologia cercetării științifice și structura tezei de doctorat urmată de cele șase capitole care redau o imagine clară a contabilității manageriale ca factor determinant pentru creșterea performanțelor economice din industria echipamentelor electrice de iluminat.

La nivelul primului capitol intitulat „*Abordări teoretico-metodologice ale contabilității și controlului managerial*” ale cărui obiective sunt analiza contabilității manageriale între geneză și evoluție la nivel internațional și național cercetarea este una de tip teoretic. În cadrul acestui capitol am utilizat cercetarea calitativă pentru analiza particularităților legislative și de mediu în industria echipamentelor electrice de iluminat, prezentând diferite noțiuni, concepte și teorii în vederea evidențierii particularităților tehnologice și influențelor acestora asupra contabilității manageriale în domeniul de activitate analizat.

În capitolul doi intitulat „*Mutații în sistemul contabilității manageriale generate de instabilitatea mediului economic și influențele asupra performanțelor entităților economice*” ale cărui obiective sunt analiza și evoluția contabilității manageriale de la simpla calculație a costurilor la performanță managerială, cercetarea realizată este una teoretică. În cadrul acestui capitol am utilizat cercetarea calitativă pentru analizarea diferitelor concepte, noțiuni și teorii, precum și metoda comparativă și cea tipologică, folosite pentru a face distincție între conceptul de contabilitate managerială și contabilitatea managerială strategică ca instrument de pilotaj al performanțelor organizațiilor.

În ceea ce privește cel de-al treilea capitol intitulat „*Evoluții și perspective în industria echipamentelor electrice de iluminat*” s-au aplicat metode de cercetare descriptivă, exploratorie și cauzală, identificându-se câteva cauze ale evoluției și perspective ale echipamentelor electrice de iluminat la nivel național și internațional, evidențiind totodată importanța normelor legislative la nivel global. Pe baza literaturii de specialitate am prezentat principalele rezultate obținute la nivel global având la bază documentarea, analiza de date, studiul cronologic, prelucrarea acestora și am realizat o comparație utilizând metoda grafică pentru dezvoltarea vizuală a studiului cercetat.

În capitolul patru intitulat „*Metode de perfecționare a contabilității manageriale și a calculației costurilor aplicabile entităților economice din industria echipamentelor electrice de iluminat*” s-a realizat cu ajutorul unui studiu exploratoriu (prin metode de cercetare

cantitative) măsurarea și controlul performanțelor economice în cadrul industriei echipamentelor electrice de iluminat prin integrarea metodelor moderne de calculație a costurilor, ABC (metoda costurilor bazate pe activități) și Target-Costing (metoda costurilor țintă).

Analiza costurilor de producție și a vânzărilor în urma implementării metodelor moderne de calculație a costurilor în scopul previzionării veniturilor în cadrul unei entități producătoare de echipamente electrice a fost realizată cu ajutorul unui set de date pe o perioadă de 4 ani, respectiv 2016-2018, și un număr de 45 de produse, printr-un model matematic, calculându-se rapoartele dintre beneficiu și costurile materiale.

Pentru a studia tendința acestor valori pentru anul următor (2019) am identificat funcțiile care aproximează cel mai bine istoricul acestor valori prin funcții polinomiale. Pentru a calcula automat tendințele de modificare pentru prețuri și costuri s-a folosit o funcție pusă la dispoziție de aplicația Excel (TREND). Pentru calculul probabilităților de apariție a comenzilor, dar și pentru simularea vânzărilor pentru următoarele 12 luni am utilizat softul Excel, rezultatele putând fi consultate în cadrul secțiunii 4.7.6. a Capitolului 4.

Utilizând baze matematice, prognozele și deciziile luate de managementul unei organizații sunt mult mai aproape de realitate.

În cadrul capitolului cinci intitulat „*Implementarea contabilității managementului de mediu- modalitate de perfecționare a contabilității manageriale a entităților economice din industria echipamentelor electrice de iluminat*” ale cărui obiective au fost implementarea contabilității managementului de mediu în industria echipamentelor electrice de iluminat am utilizat atât cercetarea calitativă pentru analizarea diferitelor concepte, noțiuni și teorii, precum și metoda comparativă prin prezentarea evoluției EMA și a politicilor sale, a unor analize de afaceri efectuate de specialiști, inclusiv a beneficiilor obținute în urma implementării EMA. Toate aceste obiective sunt transpuse într-un studiu de caz efectuat la o companie din sectorul energetic.

Cu ajutorul unui studiu exploratoriu (prin metode de cercetare cantitative) vom analiza în ce măsură producția de echipamente electrice și tehnologia de fabricație specifică influențează cheltuielile de mediu, pe fiecare componentă și pe total; identificarea tipurilor de deșeuri generate din fluxul de producție al companiei analizate, precum și identificarea interacțiunii dintre producție și mediu. Toate acestea au constituit aspecte ce au condus la crearea unui model matematic total pe organizație.

Studiul a continuat prin cercetarea dependenței dintre deșeurile rezultate și volumul producției pe categorii, analiză ce a necesitat o ierarhizare a tipurilor de produse (în funcție de

ponderea în greutate din producția organizației din perioada analizată de 48 de luni). La final vom studia și impactul producției asupra cheltuielilor de mediu, ca sumă a celor trei componente. Impactul noii tehnologii LED asupra producției de aparate electrice de iluminat face obiectul de studiu al penultimei secțiuni al acestui capitol. S-a testat un model tip OLS, pe datele de tip panel, rezultatele putând fi consultate în cadrul secțiunilor: 5.4.3; 5.4.4; 5.4.5; 5.5.1; 5.6 a Capitolului 5.

Caracterul inovativ al prezentei teze constă în prezentarea unei structuri a contabilității manageriale strategice care să fundamenteze relevanța aplicării metodelor moderne de calculație a costurilor în industria echipamentelor electrice de iluminat în vederea măsurării performanțelor manageriale spre o dezvoltare „durabilă”. Integrarea metodelor moderne ale contabilității manageriale strategice au fost demonstrate concret prin implementarea acestora în cadrul sistemului existent al contabilității manageriale din industria echipamentelor electrice de iluminat.

De asemenea a fost prezentat cadrul general al contabilității managementului de mediu, cât și analiza mediului legislativ specific domeniului producției de echipamente electrice de iluminat în vederea identificării costurilor de mediu în această industrie și demonstrarea modului în care metodele matematice și statistice sunt utile pentru identificarea și cuantificarea costului total de mediu în industria echipamentelor electrice și electronice, dar și pentru analiza costurilor de producție în raport cu veniturile pentru a previziona evoluțiile viitoare.

Evoluția și perspectivele echipamentelor electrice de iluminat a fost prezentată prin studiul actelor normative și a reglementărilor în domeniul industriei echipamentelor electrice de iluminat, analiza a avut la bază studii anterioare ale altor autori, iar cu ajutorul metodei statistice folosită pentru datele numerice am evidențiat evoluția și perspectivele acestei piețe. Pentru realizarea obiectivelor propuse, am apelat în lucrarea de față la o serie de surse bibliografice constituite din articole publicate în jurnale internaționale și naționale, cărți de specialitate relevante din domeniul de referință. Finalizăm lucrarea de față cu o serie de concluzii, limite și propuneri care pot fi considerate punctul de plecare pentru noi cercetări în domeniul industriei echipamentelor electrice de iluminat.

Cercetarea științifică se încheie cu „concluzii”, care scot în evidență caracterul inovativ al temei de cercetare științifice bine fundamentate prin analizele aplicative care au fost prezentate pe parcursul lucrării. Totodată prezentăm contribuțiile proprii și perspectivele viitoare ale cercetării, perspective ce valorifică prezentul demers, deoarece ilustrează dorința clară de cercetare a autorului, precum și limitele cercetării. Pe de o parte, ne confruntăm cu

probleme în tratarea unor subiecte care ar putea fi de interes sau ar putea obține rezultate suficiente care să susțină ipotezele cercetării iar pe de altă parte, aceste limite pot constitui multe avantaje, iar cercetarea poate căpăta amploare, rezultatele acesteia putând avea un impact semnificativ în mediul economic și academic.

