

ROMÂNIA
MINISTERUL EDUCAȚIEI NAȚIONALE
UNIVERSITATEA "1 DECEMBRIE 1918" ALBA IULIA
ȘCOALA DOCTORALĂ
DOMENIUL CONTABILITATE

TEZĂ DE DOCTORAT
(REZUMAT)

Conducător de doctorat,
Prof. univ. dr. BRICIU SORIN

Doctorand,
TOPOR IOAN DAN

ALBA IULIA

2013

ROMÂNIA
MINISTERUL EDUCAȚIEI NAȚIONALE
UNIVERSITATEA "1 DECEMBRIE 1918" ALBA IULIA
ȘCOALA DOCTORALĂ
DOMENIUL CONTABILITATE

**Noi dimensiuni ale informației de tip cost
aferente procesului decizional în industria de
vinificație**

**Conducător de doctorat,
Prof. univ. dr. BRICIU SORIN**

**Doctorand,
TOPOR IOAN DAN**

ALBA IULIA

2013

CUPRINSUL REZUMATULUI TEZEI DE DOCTORAT

<i>1. Cuprinsul tezei de doctorat</i>	<i>4</i>
<i>2. Introducere.....</i>	<i>6</i>
<i>3. Motivația alegerii temei de cercetare.....</i>	<i>8</i>
<i>4. Stadiul cunoașterii în domeniu.....</i>	<i>11</i>
<i>5. Sinteza principalelor părți ale tezei de doctorat.....</i>	<i>12</i>
<i>6. Referințe bibliografice.....</i>	<i>22</i>

CUPRINSUL TEZEI DE DOCTORAT

Introducere	3
Capitolul 1. CONTABILITATEA MANAGERIALĂ – DE LA CALCULAȚIA COSTURILOR LA MANAGEMENTUL PERFORMANȚEI	7
1.1. Prezent și perspective în contabilitatea managerială	7
1.2. Informația de tip cost și rolul său în asistarea deciziilor manageriale	13
1.2.1. Costul – element cheie al contabilității manageriale	13
1.2.2. Strategii și metode de optimizare a costurilor	23
1.2.3. Relația problematică dintre contabilitatea managerială și sistemul informațional pentru îmbunătățirea luării deciziilor în cadrul entităților economice	32
1.3. Practici ale contabilității manageriale la nivel național și european	34
1.3.1. Sisteme tradiționale de calculație a costurilor	34
1.3.2. Determinanții transformării contabilității manageriale	38
1.3.3. Noi metode și orientări ale contabilității manageriale	41
1.4. Rolul contabilității manageriale în măsurarea performanțelor entităților economice	52
1.5. Concluzii preliminare	58
Capitolul 2. CONSIDERAȚII TEORETICE PRIVIND GESTIUNEA STRATEGICĂ A COSTURILOR ȘI CONTABILITATEA MANAGERIALĂ STRATEGICĂ	60
2.1. Gestiunea strategică a costurilor	62
2.2. Contabilitatea managerială strategică – un nou instrument managerial de măsurare a performanței entităților economice	66
2.3. Metoda Balanced Scorecard – instrument fundamental al contabilității manageriale strategice	74
2.3.1. Originile și evoluția metodei Balanced Scorecard	74
2.3.2. Gestionarea performanței prin intermediul metodei Balanced Scorecard	78
2.3.3. Particularități ale sistemului de indicatori propriu metodei Balanced Scorecard	85
2.3.4. Dileme, beneficii și dezavantaje ale metodei Balanced Scorecard	87
2.5. Interdependența instrumentelor specifice contabilității manageriale strategice. Metoda ABC	88

2.6. Concluzii preliminare	96
Capitolul 3. PREZENT ȘI PERSPECTIVE ÎN INDUSTRIA VINI-VITICOLĂ	98
3.1. Evoluții recente în industria vini-viticolă pe plan mondial	98
3.2. Producția, comercializarea și consumul de vin în Uniunea Europeană	110
3.3. Industria de vinificație din România. Prezent și perspective	117
3.3.1. Analiza evoluției producției și consumului de produse de vinificație în România	117
3.3.2. Obiective strategice de dezvoltare ale industriei de vinificație din România ...	126
3.4. Utilizarea analizei econometrice pentru caracterizarea industriei de vinificație din România	128
3.5. Aprecieri privind viitorul industriei de vinificație românești	141
3.6. Concluzii preliminare	143
Capitolul 4. APLICAREA METODELOR CONTABILITĂȚII MANAGERIALE ÎN ACTIVITATEA DE PLANIFICARE, CONTROL ȘI PREȚURI ÎN INDUSTRIA DE VINIFICAȚIE	145
4.1. Importanța perfecționării contabilității manageriale și a calculației costurilor în industria de vinificație	145
4.2. Poziționarea S.C. Jidvei S.R.L. în cadrul sectorului viti-vinicol din România	151
4.3. Analiza critică a sistemului contabilității manageriale și a calculației costurilor la S.C. Jidvei S.R.L. Filiala Alba	154
4.4. Posibilități de îmbunătățire a performanțelor în industria de vinificație	160
4.4.1. Aplicarea integrată a metodelor ABC și Balanced Scorecard în cadrul S.C. Jidvei SRL	160
4.4.2. Analiza performanțelor SC Jidvei SRL în baza implementării metodelor avansate de contabilitate managerială	178
4.5. Concluzii preliminare	184
Capitolul 5. CONCLUZII GENERALE. PERSPECTIVELE CERCETĂRII	187
5.1. Concluzii generale	187
5.2. Contribuții proprii	197
5.3. Perspective ale cercetării	198
Referințe bibliografice	200
Lista tabelor	213
Lista figurilor	214

INTRODUCERE

Accelerarea procesului de globalizare, criza economică și financiară, rapiditatea dezvoltării tehnologice, parteneriatele și fuziunile companiilor, dispariția granițelor organizațiilor sau dezvoltarea economiei digitale sunt doar câteva din principalele cauze care au impus transformarea contabilității manageriale în scopul adaptării tehnicilor și metodelor specifice acestora la noile cerințe informaționale ale conducerilor entităților și companiilor.

Contabilitatea managerială a pornit de la simpla calculație a costului de producție, iar ulterior a evoluat în direcția oferirii de răspunsuri managerilor privind modalitățile de reducere a costurilor, de standardizare a lor sau de control bugetar. Anul 1987 reprezintă un punct important în evoluția contabilității manageriale, fiind momentul în care este identificată lipsa de relevanță a informațiilor oferite de metodele tradiționale folosite până la acel moment, în raport cu noile cerințe informaționale ale managerilor. Acesta a fost momentul de la care au apărut noi orientări ale contabilității manageriale (metoda ABC, Balanced Scorecard etc.) și de la care a debutat transformarea funcțiilor contabilității manageriale, accentul fiind pus pe modul în care aceasta poate contribui la gestiunea performanței sau la crearea și gestionarea valorii adăugate.

Potrivit studiilor, inovațiile din zona contabilității manageriale provin din zona practică, dar sunt relativ rare, iar diseminarea lor este foarte lentă.

Ca răspuns la criticile aduse sistemelor tradiționale de control managerial și măsurare și gestionare a performanței, sfârșitul de secol XX este marcat de apariția unor sisteme noi de contabilitate managerială, inovative, cum ar fi: metoda Managementului calității totale (TQM), metoda JIT, metoda Costurilor Bazate pe Activități (ABC), metoda Managementului Bazat pe Activități (ABM), metoda valorii economice adăugate sau metoda Balanced Scorecard (BSC). Dintre acestea, practica a consacrat metoda BSC ca fiind cea mai semnificativă contribuție a perioadei contemporane, datorită consistenței informațiilor oferite. Există mai multe întrebări care se pot atribui metodei BSC: un instrument de planificare, un sistem de măsură (care transformă misiunea și strategia în obiective măsurabile), un sistem de gestionare a performanței sau o bază de evaluare a performanței personalului. În ceea ce privește aplicarea metodei, există două variante care au modalități de implementare și beneficii diferite: metoda poate fi folosită ca instrument de control managerial¹ al cărui rol

¹ Quinlivan D. (2000), *Rescaling The balanced Scorecard for Local Government*, Australian Journal of Public Administration, no. 59(4), pp. 36-40.

este să ajute conducerea să monitorizeze și controleze modul în care activitățile sunt desfășurate sau ca un instrument de control strategic² al cărui rol este de a susține conducerea în monitorizarea performanței rezultate din implementarea planurilor strategice. De asemenea, metoda a fost adoptată de un număr foarte mare de companii la nivel mondial.

O importanță relevantă în zona eficienței au avut-o și metodele de origine japoneză (TQM, JIT), care indiferent de locația geografică a entităților care le-au adoptat, au contribuit în mod semnificativ la creșterea eficienței și productivității³.

Scopul prezentei lucrări a constat în cercetarea din perspectivă teoretică și practică a modalităților prin care informația de tip cost contribuie la realizarea unui management al performanței, în contextul unei relații problematice dintre contabilitatea managerială și sistemul informațional menit să asigure îmbunătățirea luării deciziilor în cadrul entităților economice din industria de vinificație.

Punctul de pornire al acestui *demers științific* l-a constituit analiza posibilității de îmbunătățire a activității de gestionare a costurilor în sectorul vinificației, prin identificarea unei metode moderne de calculație a costurilor și a unor instrumente de gestiune a performanțelor. Dezvoltarea unei mentalități noi cu privire la poziția pe care o adoptă în fața calculației costurilor managerii din sectorul vinificației, trebuie identificată cât mai rapid, mai ales în conjunctura actuală a stării economiei naționale. Această mentalitate trebuie adaptată treptat manifestării dorinței de stăpânire a costurilor, de previzionare și de reducere a lor.

Scopul cercetării îl constituie perfecționarea sistemului de contabilitate managerială în domeniul vini-viticol prin implementarea metodei Activity-Based Costing în vederea reducerii costurilor de producție, preluarea rezultatelor obținute și adaptarea unui sistem de gestiune a performanțelor prin construcția tabloului de bord echilibrat (Balanced Scorecard). În realizarea acestui scop s-au identificat următoarele obiective generale:

O₁: analizarea stadiului actual al contabilității manageriale și reliefarea evoluției acesteia de la simpla calculație a costurilor la managementul performanței precum și reliefarea importanței informației de tip cost în asistarea deciziilor manageriale;

O₂: sintetizarea principalelor direcții în abordarea strategică a costurilor și în contabilitatea managerială strategică;

² Bontis N., Dragonetti N., Jacobsen K., Ross G. (1999), *The Knowledge Toolbox: A review of The Tools Available to Measure and manage Intangible Resources*, European Management Journal, no. 17(4), pp. 391-402.

³ Currie W. (1999), *Revisiting Management Innovation and Change Programmes: Strategic Vision or Tunnel Vision?* The International Journal of Management Science no. 27, pp. 647-660.

*O*₃: demonstrarea modalităților de integrare a unor metode strategice de contabilitate managerială în sistemul contabil de gestiune folosit de o entitate aparținând industriei de vinificație;

*O*₄: analiza industriei de vinificație din România în baza unor modele matematice și econometrice în vederea identificării unor corelații care pot influența modul în care performanța poate fi gestionată la nivelul entităților aparținând acestei industrii.

Conceperea unui model care să integreze activitățile, costurile asociate acestora și obiectivele strategice ale organizației va contribui semnificativ la realizarea strategiei de creștere a performanței prin conferirea de informații despre impactul strategic al activităților, modalitățile concrete de gestionare a costurilor operaționale, alocarea resurselor sau eficientizarea proceselor. O altă utilitate a unui astfel de model constă în obținerea de informații utile în redefinirea obiectivelor strategice, identificarea schimbărilor intervenite în mediul strategic prin analiza dinamicii consumului de resurse sau care să valideze opțiunile alese în vederea realizării strategiei generale.

În vederea atingerii obiectivelor mai sus menționate, au fost folosite o serie de *metode de cercetare*, precum: documentarea, analiza și sinteza informațiilor, generalizarea, inducția, deducția, analiza comparativă, analogia, modelarea matematică și econometrică, studiul de caz.

Motivația alegerii temei de cercetare

Evoluția continuă a contabilității manageriale în direcția perfecționării metodelor de gestionare a performanței și a identificării unor noi dimensiuni ale informației de tip cost aferente procesului decizional a constituit premisa alegerii temei prezentei lucrări al cărei scop a fost identificarea și analiza posibilităților de exploatare a informațiilor de tip cost în procesul decizional în industria de vinificație, prin aplicarea unor metode integrate aparținând contabilității manageriale strategice.

Datorită complexității deosebite a contabilității manageriale, considerăm că tema „*Noi dimensiuni ale informației de tip cost aferente procesului decizional în industria de vinificație*”, este de mare **actualitate**, iar abordarea sa necesită o muncă de cercetare și documentare intensă și susținută.

Acest demers științific și-a propus adaptarea și implementarea unei metode moderne de calculația costurilor și a unui instrument modern de gestiune a performanțelor în cadrul unei entități economice din sectorul de vinificație din România. Elementele care stau la baza răspunsurilor oferite de provocările acestui demers științific au la bază următoarele motivații:

- nevoia de a cunoaște și învăța mai mult despre particularitățile pe care le prezintă organizarea contabilității manageriale în sectorul vini-viticol;
- nevoia de a atinge o realizare personală prin împlinirea unei realizări profesionale;
- formarea de opinii și păreri personale și de specialitate ca urmare a cercetării doctorale întreprinse;
- nevoia de recunoaștere socială concretizată în ambiția de a produce rezultate;
- rezolvarea unor probleme practice de calcul ale costurilor din sectorul de vinificație și oferirea de soluții alternative de analiză și previziune.

Această lucrare intitulată *“Noi dimensiuni ale informației de tip cost aferente procesului decizional în industria de vinificație”* își propune să aducă o contribuție semnificativă în sectorul vinificației din România prin abordarea unei metode de calculație modernă (ABC) și cu influențe favorabile asupra gestionării costurilor dar și a unui instrument de monitorizare și măsurare a performanțelor cum este Balanced Scorecard. Complexitatea acestei teme are implicații majore macroeconomice și microeconomice. Lucrarea realizată se concentrează pe aspecte de natură calculatorie contabilă, dar și pe aspecte de natură financiară și non-financiară. Necesitatea acestui demers științific a rezultat din nevoia de perfecționare a sistemul de calculație a costurilor existent în acest sector (metoda pe faze), prin aplicarea unei metode moderne de calculație a costurilor și prin introducerea unui instrument adecvat de urmărire și gestionare a performanței, în vederea obținerii de către conducerea entităților ce activează în sectorul de vinificație a unor informații operative cu privire la costurile de producție.

În activitatea de cercetare doctorală s-au avut în vedere două direcții: *una conceptuală*, prin prisma plusvalorii adusă la cunoașterea domeniului contabilității manageriale strategice și a modului de organizare a ei în România în cadrul entităților din sectorul de vinificație, și *una aplicativă*, prin prisma necesității perfecționării problematicei analizate și propunerea de soluții moderne de calcul, urmărire, control, previziune a costurilor de producție în sectorul de vinificație, precum și de monitorizare și măsurare a performanțelor acestora.

Cercetarea științifică întreprinsă a contribuit la demersul de aprofundare și desăvârșire a cunoașterii prin accentuarea a două aspecte: *retrospectiv*, prin contribuirea la stabilirea unor modele de relaționare dintre factorii ce caracterizează un anumit fenomen, clarificând relațiile de cauzalitate dintre acești factori, și *prospectiv*, prin deschiderea de noi orizonturi ale cunoașterii pe domeniul cercetat.

Lucrarea *„Noi dimensiuni ale informației de tip cost aferente procesului decizional în industria de vinificație”* își propune să contribuie la identificarea unor concepte importante în

domeniul contabilității manageriale strategice și să analizeze în ce măsură managerii entităților economice din sectorul de vinificație utilizează acest instrument de gestiune, pentru a-și satisface nevoile de informare și pentru a-și orienta deciziile. În elaborarea acestei lucrări s-a accentuat importanța utilizării metodei ABC, care a fost prezentată ca o alternativă eficientă în determinarea costurilor de producție, păstrarea poziției concurențiale și analiza performanțelor alături de tabloul de bord echilibrat (Balanced Scorecard), în detrimentul metodei de calculație a costurilor pe faze, aplicată de unii agenți economici care activează în sectorul de vinificație.

Cercetarea întreprinsă se concentrează asupra studiului de caz construit pe baza aplicării metodei ABC iar toate ideile sunt canalizate spre adaptarea acestei metode la specificul activității agenților din sectorul de vinificație, aceasta fiind în măsura să ofere managerilor noi informații de tip cost și posibilități de cuantificare și urmărire a performanței.

Demersul științific realizat s-a centrat pe identificarea unor linii directoare care să stea la baza unui sistem științific de contabilitate managerială strategică, care trebuie să fie o parte integrantă a procesului de management din sectorul de vinificație. Printre aceste linii directoare urmărite se numără:

- *controlul activităților curente ale unei entități;*
- *crearea activităților necesare creării de valoare orientate client;*
- *planificarea strategiilor și activităților viitoare;*
- *asigurarea utilizării optimale a resurselor;*
- *monitorizarea, măsurarea și evaluarea performanțelor entității;*
- *îmbunătățirea procesului de comunicare internă și externă.*

În urma analizării situației actuale din sectorul de vinificație și a identificării unei nevoi acute de îmbunătățire a sistemului de calcul și urmărire a costurilor de producție, ne-am concentrat eforturile asupra conturării unei noi abordări în acest domeniu. Prin urmare plusul de valoare este evidențiat atât la nivel conceptual, cât și la nivel aplicativ, prin utilizarea de către toate categoriile de utilizatori ai informației generate de acest demers întreprins. Această cercetare a avut drept rezultate, pe lângă studiul propriu-zis și numeroase articole publicate în reviste recunoscute, studii și capitole în cărți publicate în edituri de prestigiu din țară, participări la reuniuni științifice interne și internaționale.

Beneficiarii acestei cercetări întreprinse sunt atât managerii entităților din sectorul de vinificație, cât și utilizatorii externi ai informațiilor cum ar fi: mediul academic și de cercetare, instituții și organisme de reglementare, parteneri și practicieni, societatea prin organismele sale de apreciere a fenomenelor economice.

Stadiul cunoașterii în domeniu

Contabilitatea reprezintă sursa principală de obținere a informațiilor necesare managementului unei entități, constituind și instrumentul de conducere principal. Majoritatea informațiilor referitoare la modul de alocare și cheltuire a resurselor entității sunt date de contabilitatea managerială. Locul contabilității manageriale în structura informațională a unei entități este dat de calitatea acesteia de a oferi o imagine clară asupra proceselor interne care se desfășoară sub conducerea competentă a organismelor de conducere.

În cadrul entităților economice din sectorul de vinificație, cunoașterea costurilor este esențială în stabilirea prețurilor de vânzare în concordanță cu cerințele pieței și realizarea marjei de profit previzionată. Calculația costurilor de producție constituie un instrument important de asistare la adoptarea unei decizii. Practic, valoarea unei decizii depinde de natura și de calitatea costurilor avute în vedere. Orice modificare a costurilor se reflectă direct în performanțele entităților economice. Printr-un control exercitat asupra costurilor, entitățile din sectorul de vinificație pot urmări și analiza întreaga activitate desfășurată și pot identifica modalitățile de reducere a costurilor și de creștere a performanțelor.

Studierea modalităților prin care contabilitatea managerială își îndeplinește atribuțiile și sprijină procesele decizionale la nivelul entităților din sectorul de vinificație al României, a avut drept rezultat identificarea următoarei situații: pe de o parte, acolo unde se organizează contabilitatea managerială sunt aplicate metode tradiționale de calculație, precum *metoda de calculație pe faze*, iar pe de altă parte, există un *interes real mediu* al acestor entități în ceea ce privește organizarea contabilității manageriale și utilizarea datelor analitice pentru analiza consumului de resurse, a potențialului și a locului entității în confruntarea cu diverși competitori în sector (analiza comparativă sau benchmarkingul).

Situațiile menționate mai sus s-au datorat ignorării obligativității organizării contabilității manageriale pentru o perioadă îndelungată, deși legislația în domeniu a prevăzut acest lucru. De aceea, considerăm că schimbarea de mentalitate privind adoptarea și implementarea în contabilitatea managerială a unor metode moderne de calculație a costurilor și de măsurare a performanțelor, ar fi cea mai indicată soluție pentru care pledăm și în cadrul acestei lucrări.

Consultarea exhaustivă a literaturii de specialitate din domeniu ne-a condus la concluzia că pentru industria din sectorul de vinificație din România există un sistem de contabilitate managerială adaptat la condițiile actuale ale acestui sector, dar insuficient, comparativ cu cerințele de determinare ale costurilor și de informare ale managerilor. În prima parte a acestui demers științific întreprins, am utilizat o bibliografie de referință

semnificativă, am formulat principalele aspecte teoretice legate de cadrul conceptual de organizare al contabilității manageriale dar și a calculației costurilor, urmând ca în a doua parte să dezbatem cadrul de organizare al contabilității manageriale strategice și propunerile de implementare a unei metode moderne de calculație a costurilor și de utilizare a unui instrument de măsurare a performanțelor entităților economice. Metoda de calculație Activity-Based Costing a fost aleasă în concordanță cu specificul activității entităților din sectorul de vinificație. Decalajul manifestat în prezent între evoluția contabilității manageriale și evoluția tehnologiilor de producție din sectorul de vinificație explică necesitatea unui model de calculație a costurilor mai pertinent, adaptat specificului prezentat de acest sector.

Pornind de la argumentele formulate, am considerat util să recomandăm utilizarea în procesul managerial și a unor instrumente de analiză și măsurare, gestionare a performanțelor. Organizarea eficientă a activității economice desfășurate în cadrul entităților din sectorul de vinificație românesc impune și perfecționarea metodelor de conducere a acestora, ceea ce implică adoptarea sau reconsiderarea metodelor de calculație a costurilor capabile să realizeze o descompunere a acestei activități și să genereze informații corespunzătoare conducerii cu privire la modul de obținere a rezultatelor, dar și adoptarea de noi instrumente de analiză.

Sinteza principalelor părți ale tezei de doctorat

Primul capitol, *Contabilitatea managerială—de la calculația costurilor la managementul performanței* cuprinde o succintă prezentare a evoluției acesteia până în prezent, dar și unele tendințe viitoare. Sunt descrise cele patru mari etape în evoluția contabilității manageriale, după cum urmează: perioada de debut 1820-1880 a contabilității industriale; perioada de maturitate a contabilității manageriale 1880-1950; perioada 1950-1980 când a avut loc apariția și dezvoltarea controlului de gestiune, ca instrument necesar contabilității manageriale și totodată este și perioada de conceptualizare a practicilor în acest domeniu; perioada 1980-prezent, o perioadă de relansare, dominată de apariția unor metode noi ce abordează metoda ABC, metoda Target-Costing, metoda balanced scorecard (metoda BSC), metoda alocării costurilor pe ciclul de viață (LCC) și contabilitatea managerială strategică (SMA). Ultima etapă a evoluției contabilității manageriale este dominată de conceptul de contabilitate managerială strategică, concept introdus la sfârșitul anilor '80 și care s-a dezvoltat în diverse arii care implică un spectru larg de discipline intercorelate, precum: managementul performanței, managementul activelor, managementul mediului, management financiar, managementul capitalului intelectual, managementul informației, managementul calității și managementul strategic.

De asemenea este descrisă informația de tip cost și rolul său în asistarea deciziilor manageriale, explicând mai ales relația problematică dintre contabilitatea managerială și sistemul informațional pentru îmbunătățirea luării deciziilor în cadrul entităților economice. Autorul abordează diverse categorii de costuri întâlnite în procesul decizional și le descrie prin prisma criteriilor din literatura de specialitate națională și internațională, având o relevanță deosebită în sintetizarea și identificarea acelor costuri optime care pot fi gestionate corect la nivel intern. Informația de tip cost necesară managementului în exercitarea funcțiilor pe care le posedă necesită de multe ori predicții asupra comportamentelor ei viitoare, ceea ce implică folosirea unor modele matematice cum ar fi funcția costului. Necesitatea modelării unei funcții a costului a rezultat din nevoia de informații pentru elaborarea deciziilor legate de cantitatea de produse ce urmează a fi fabricate, stabilirea costurilor de producție sau determinarea unor metrici ale performanțelor. Autorul prezintă diverse strategii și metode de optimizare a costurilor (analiza lanțului valorii, analiza tehnicilor de determinare a inductorilor de cost), precum și impactul lor asupra costurilor produselor analizate. Problema optimizării costurilor este tratată numai din punct de vedere managerial, dar s-au utilizat și instrumente matematice de modelare.

Sunt prezentate practici ale contabilității manageriale la nivel național și european, bazate pe sistemele tradiționale de calculație a costurilor (metoda costurilor pe proces, metoda costurilor pe comenzi, metoda costurilor pe loturi, metoda costurilor pe contract) cu avantajele și dezavantajele acestora prin aplicarea acestora în diverse ramuri industriale. Studiile documentare întreprinse de autor au condus la identificarea factorilor generatori ai transformării contabilității manageriale, și anume: factori de motivare (structura organizațională, tehnologia de producție, competitivitatea pieței), factori de catalizare (performanța financiară scăzută, pierderea unei cote de piață, schimbarea organizațională), factori de facilitare (resursa umană, gradul de autonomie, reglementările legale), factori organizaționali, factori financiari, factori motivaționali și instrumente manageriale. Autorul prezintă și analizează metode noi de contabilitate managerială, precum: ABC, Target Costing, Valoarea economică adăugată, managementului lanțului de furnizori, Shareholder Value Management, Total Quality Management, Just-in-Time, Balanced Scorecard.

Capitolul se încheie prin surprinderea rolului complex al contabilității manageriale în măsurarea performanțelor entităților economice și cu unele concluzii preliminare privind gestiunea costurilor care trebuie analizată și integrată obiectivelor strategice ale entităților, și trebuie să vizeze simultan nu numai aspecte proprii costurilor, ci și aspecte care vizează

relațiile și modul în care costurile influențează alte mărimi economice cum ar fi veniturile, profitul sau prețurile.

Al doilea capitol intitulat *Considerații teoretice privind gestiunea strategică a costurilor și contabilitatea managerială strategică* subliniază importanța contabilității manageriale strategice ca instrument managerial de măsurare a performanței entităților economice. În analiza conceptelor de gestiune strategică a costurilor și contabilitate managerială strategică, autorul efectuează o clarificare a conceptelor de strategie și management strategic. O analiză comparativă ce evidențiază diferențele dintre gestiunea tradițională a costurilor și gestiunea strategică a costurilor este surprinsă de autor. Realizarea acesteia a condus la delimitarea managementului costurilor din punct de vedere conceptual și al componenței față de contabilitatea de gestiune sau contabilitatea managerială. Prin utilizarea unor instrumentelor specifice gestiunii strategice a costurilor (analiza inductorilor de cost și analiza lanțului valorii), entitățile au posibilitatea să înțeleagă cauzele producerii costurilor, ceea ce contribuie la o regândire a gestiunii veniturilor, la reducerea costurilor și creșterea productivității.

Fiind o dezvoltare a contabilității manageriale, contabilitatea managerială strategică are ca element central informația de tip cost, pe care însă o integrează în managementul strategic al afacerii care este un proces ciclic continuu. După prezentarea conceptuală a noțiunii de contabilitatea managerială strategică, autorul surprinde prin etapele de derularea a acesteia unele diferențe existente între aceasta și contabilitatea managerială, dar și emergența acesteia care rezultă din mixul noțiunilor de analiză a lanțului de valoare, analiza poziției strategice și analiza inductorilor de cost. În acest context, contabilitatea managerială este esențială și trebuie să se bazeze pe metode avansate cum ar fi metoda costurilor țintă, ingineria valorii, metoda costurilor Kaizen, metoda JIT, metoda ABC, metoda Balanced Scorecard etc., sau pe modele care integrează informațiile oferite de aceste metode.

Unul dintre instrumentele specifice contabilității manageriale strategice este Balanced Scorecard (tabloul de bord echilibrat). Autorul prezintă diverse abordări conceptuale ale noțiunii de BSC, dar și evoluția acesteia de la origini până în prezent. Gestionarea performanței Scorecard scoate în evidență cele patru dimensiuni ale acesteia prin intermediul sistemului de indicatori proprii. Analiza metodei permite identificarea a trei funcții principale: măsurarea performanței (prin indicatori financiari și non-financiari), furnizarea unui sistem de management strategic și de comunicare realizată prin „traducerea” viziunii și a strategiei organizaționale la nivel de obiective cuantificabile de către toate categoriile de angajați și pentru care există canale bine definite de transmitere.

Pe baza diagramelor, autorul exemplifică etapele de implementare ale metodei BSC și concluzionează faptul că, succesul implementării metodei BSC depinde de relevanța și calitatea indicatorilor folosiți. Indicatorii specifici metodei se referă atât la cuantificarea ieșirilor, care sunt rezultate ale unor acțiuni trecute, cât și la mărimi care să ofere o predicție asupra performanței viitoare. Utilizarea indicatorilor non-financiari este asociată în mod semnificativ cu strategii orientate către inovare, adoptarea inițiativelor strategice legate de calitate, lungimea fazei de dezvoltare a produselor, reglementările la nivel de industrie sau nivelul de risc financiar. Avantajele pe care le oferă această metodă stau la baza alegerii acesteia drept instrument de monitorizare și măsurare a performanțelor entităților economice moderne, care conectate cu metode moderne de calcul și gestionare a costurilor precum metoda ABC, conduc la asigurarea obținerii unor performanțe într-un interval de timp scurt.

Printr-o analiză cronologică comparativă a metodelor inovative ale contabilității manageriale strategice (TQM, JIT, BPR, BSC, ABC), autorul concluzionează că metoda ABC este metoda care în conexiune directă cu BSC ajută la evidențierea clară a performanțelor unei entități economice și care poate asigura implementarea cu succes și în cadrul entităților economice din domeniul vinificației din România. În ceea ce privește instrumentele specifice contabilității manageriale strategice, acestea sunt de cele mai multe ori aplicații noi derivate din instrumente existente și utilizate de entități și nu metode complet noi special construite.

În al treilea capitol *Prezent și perspective în industria vini-viticolă* a fost prezentată, analizată și ilustrată din punct de vedere grafic evoluția recentă în industria vini-viticolă pe plan mondial, european și național, în ceea ce privește suprafața ocupată de vița de vie (între 2007-2012), producția de vin (între 1998-2012) și consumul de vin (între 1998-2012). Autorul prezintă, de asemenea și un top al principalilor producători de vin pe plan mondial. O analiză interesantă este efectuată asupra producției, ofertei și cererii de vin la nivelul UE-27 pe perioada 2011-2013, accentul fiind pus asupra unor țări precum: Franța, Italia și Spania.

După prezentarea celor opt regiuni viticole importante ale României (*Podișul Transilvaniei, dealurile Moldovei, dealurile Munteniei și Olteniei, zona Banatului, dealurile Crișanei și Maramureșului, dealurile Dobrogei, terasele Dunării, nisipurilor și a altor terenuri favorabile din sudul țării*), autorul realizează o analiză amănunțită asupra evoluției producției și consumului de produse de vinificație autohton. După anul 1990, podgoriile deținute de stat parcurg un amplu proces de privatizare și/sau restructurare. Procesul s-a încheiat în mare parte abia în anul 2001 când au fost retrocedate proprietarilor de drept aproximativ 180000 mii hectare, în loturi mici, de până la un hectar. În acest context, producătorii mari au avut posibilitatea să achiziționeze suprafețele cu vii astfel împărțite și să

mențină industria pe linia de plutire. După aderarea României la Uniunea Europeană în anul 2007, marii producători au putut accesa și beneficia de investiții de preaderare în sectorul viti-vinicol constând în echipamente, consolidarea podgoriilor și replantări, care au asigurat relansarea vini-viticulturii românești. Autorul analizează și ilustrează din abundență evoluția suprafețelor de viță de vie pe rod (pe forme de proprietate) și pe principalele regiuni viticole ale României, producția de struguri și producția medie la hectar (între 2006-2011), producția de vin în România (între 2000-2012), dar și consumul de vin și a produselor din vin din România (litri/cap de locuitor), potrivit datelor furnizate de INS.

Pornind de la observațiile cu caracter evolutiv din România analizate de autor s-a impus necesitatea adoptării unor reglementări solide care să asigure cadrul legislativ necesar dezvoltării unei viticulturi performante și durabile. În acest sens, autorul a identificat câteva obiective strategice de dezvoltare ale industriei de vinificație. Pentru caracterizarea industriei de vinificație din România s-a utilizat analiza econometrică. În vederea construirii unui model econometric menit să analizeze potențialele legături existente între diverse variabile specifice producției de vin, au fost utilizate date publice corespunzătoare perioadei 2000-2012, preluate din statisticile globale realizate de Organizația Internațională a Vinului (OIV), dar și din statisticile naționale publicate de Institutul Național de Statistică (INS).

În încheierea capitolului autorul și-a exprimat unele aprecieri privind viitorul industriei de vinificație românești iar concluziile se îndreaptă spre producătorii de vin din România. Astfel, pentru a relansa consumul național de vin, producătorii de vin au dezvoltat adevărate atracții prin crearea așa numitelor „drumuri ale vinului” menite să crească apetitul consumatorilor pentru vinurile de calitate. În afară de lanțurile de retail, producătorii români au început să-și construiască propriile rețele de magazine, care le permit adaptarea rapidă la provocările mediului economic destul de instabil. Succesul acestui demers necesită stabilirea rolului și implicațiilor factorilor intrinseci și extrinseci care stau la baza preferințelor, percepției și comportamentului de consum, iar ulterior implementarea în activitatea practică a tuturor acestor informații.

În capitolul patru *Aplicarea metodelor contabilității manageriale în activitatea de planificare, control și prețuri în industria de vinificație* a fost evidențiată importanța perfecționării contabilității manageriale și a calculației costurilor în industria de vinificație din România. Astfel, autorul pornește de la descrierea procesului tehnologic de obținere al vinului (principalele etape ale procesului tehnologic de obținere a vinurilor albe și roșii) pe baza datelor tehnice furnizate de S.C. Jidvei S.R.L. După realizarea unui scurt istoric al societății amintite, al gamei sortimentale utilizate și a evoluției din punct de vedere financiar a acesteia,

autorul efectuează o analiză critică a sistemului contabilității manageriale și a calculației costurilor. S-au avut în vedere principiile de organizare ale contabilității de gestiune și calculației costurilor, criteriile de clasificare ale costurilor și metoda de organizare a contabilității de gestiune utilizată în prezent, și anume Standard-Cost. Având în vedere cele constatate, autorul propune o modalitate de îmbunătățire a calculației costurilor și de obținere a performanțelor în industria de vinificație prin aplicarea integrată a metodelor ABC și Balanced Scorecard în cadrul S.C. Jidvei S.R.L. Pe baza aplicării metodologiei de implementare ale celor două metode sus-menționate, prin studiul de caz aplicativ corect elaborat, autorul reușește să surprindă avantajele clare ale garantării unui succes în direcțiile amintite. Astfel, autorul identifică activitățile principale, alocă cheltuielile pe activități și asupra produselor pe baza inductorilor de costuri corect identificați și determină costul de producție asigurând informații fiabile managementului entității economice. Capitolul se încheie cu analiza performanțelor S.C. Jidvei S.R.L. pe baza implementării metodelor avansate de contabilitate managerială menționate anterior (ABC și Balanced Scorecard) și a formulării unor concluzii preliminare ce evidențiază avantajele oferite de cele două metode, dar și a unor dificultăți ce ar putea rezulta din aplicarea incorectă a acestora.

Demersul nostru științific se finalizează prin ultimul capitol *Concluzii generale. Perspectivele cercetării* prin formularea unor concluzii generale și proprii ale cercetării efectuate, cu precizarea limitelor cercetării întreprinse și cu menționarea perspectivelor viitoare de cercetare.

În urma realizării studiului de caz, respectiv a proiectării implementării integrate a metodelor ABC și BS au rezultat o serie de concluzii aferente diverselor dimensiuni sau etape parcurse. Astfel, în implementarea metodei ABC există o serie de activități anterioare implementării efective a metodei, cărora trebuie să li se acorde o importanță deosebită deoarece influențează în mod direct succesul implementării acesteia, și atingerea obiectivelor stabilite, cum ar fi: formarea echipei de implementare, definirea formei sistemului metodei ABC, instruirea permanentă atât a membrilor echipei de implementare cât și a personalului, strângerea continuă de informații, crearea unui model general al metodei sau revizuirea permanentă a performanțelor. Pentru a reflecta în mod corect viziunea personalului companiei în proiectarea și implementarea metodei, este necesară formarea unei echipe care să conțină reprezentanți ai departamentelor producție, contabilitate, desfacere, IT și cercetare-dezvoltare, și care să aibă cunoștințe foarte bune și amănunțite despre totalitatea operațiilor derulate în departamentele lor precum și calități personale care să faciliteze o bună comunicare a rezultatelor pe care le obțin către ceilalți angajați precum și transferul de cunoștințe. O serie

de decizii importante trebuie elaborate și în etapa de proiectare a modelului când este important să se stabilească dacă acesta va fi un sistem independent sau va fi integrat în sistemul contabil managerial existent, gradul de precizie sau de detaliere a activităților, modul în care se dorește elaborarea rapoartelor și complexitatea acestuia. Relativ la instruirea părților implicate în procesul de implementare a sistemului ABC, trebuie vizate trei nivele de personal: personalul de conducere, echipa de implementare și utilizatorii sistemului, cărora este necesar să li se ofere training diferențiat în funcție de necesitățile specifice pe care le au.

Probabil cea mai importantă etapă în faza de modelare a sistemului ABC este strângerea de informații privind necesitățile utilizatorilor sistemului (care sunt deciziile cheie pe care aceștia trebuie să le elaboreze și care este frecvența cu care această activitate este făcută, sau ce informații suplimentare referitoare la costuri le sunt necesare în elaborarea deciziilor), care trebuie făcută în mod detaliat, prin discuții directe efectuate între un membru al echipei de implementare și fiecare utilizator, precum și prin completarea de chestionare.

Un alt element foarte important este crearea modelului metodei ABC respectiv identificarea resurselor, a inductorilor acestora, a centrelor de activitate, a inductorilor de cost precum și a elementelor de cost și a obiectivelor specifice costurilor. Activitatea de transpunere a operațiilor și proceselor derulate în cadrul unei entități este complexă și necesită timp pentru analiza informațiilor și identificarea celor esențiale (așa cum am precizat anterior, gradul de detaliere a activităților este un factor important în implementarea metodei ABC – o detaliere prea mare poate consuma prea multe resurse comparativ cu rezultatele oferite, la fel cum o detaliere prea sumară poate să nu ofere informații relevante procesului de elaborare a deciziilor). Dar cel mai important pas în conceperea modelului este identificarea resurselor și a inductorilor de cost care trebuie aleși astfel încât să reflecte o relație cauză-efect. O identificare corectă a acestora permite ulterior alocarea simplă a resurselor pe activități și ulterior a activităților pe produse.

O altă concluzie rezultată în urma efectuării studiului de caz se referă la factorii care influențează în mod direct succesul implementării metodei ABC: suportul oferit de managerii din eșalonul superior al entității, resursele alocate, cunoștințele de specialitate ale implementatorilor la care se adaugă pregătirea personalului, precum și existența unor legături clare între evaluarea performanțelor și motivarea sau recompensarea personalului. În ceea ce privește resursele alocate, care reprezintă un factor important, succesul implementării metodei depinde de timpul și implicarea personalului din departamentul de contabilitate, de resursele financiare disponibile pentru achiziționarea de programe informatice specifice sau dezvoltarea

unor programe aferente necesităților entității precum și de resursele financiare disponibile pentru folosirea consultanților externi.

Una din principalele informații oferite de metoda ABC se referă la identificarea activităților care au cele mai mari costuri, deciziile care urmează a fi elaborate referindu-se la determinarea cauzei producerii acestor costuri care poate să se refere la o lipsă de eficiență sau de eficacitate.

Deoarece informațiile oferite de metoda ABC nu se referă la acțiuni sau decizii care să contribuie la creșterea profitului sau creșterea performanței operaționale, factorii de decizie trebuie să inițieze un proces continuu de schimbare la nivel organizațional pe care să îl implementeze, în vederea obținerii de beneficii în urma informațiilor oferite de metoda ABC⁴.

O atenție mărită trebuie acordată modului în care informațiile obținute în urma aplicării metodei ABC sunt folosite, deoarece există riscul obținerii unui rezultat global aflat sub limita optimă dorită (optimizarea fiecărei componente a sistemului poate genera un rezultat global nesatisfăcător deoarece o reducere a costurilor unor activități poate genera creșterea costurilor altor activități.)

În ceea ce privește legătura dintre metodele ABC și ABM, metoda ABC trebuie privită ca un instrument util în determinarea costului unor activități precum și a ieșirilor aferente acestora, dar care nu este suficientă atunci când este folosită în absența utilizării metodei ABM și atunci când se urmărește gestionarea performanței și identificarea modalităților de îmbunătățire a acesteia. Metoda ABM poate fi privită ca o filosofie care vizează planificarea, cuantificarea activităților și identificarea unor modalități de creștere a performanței și care se bazează pe informațiile oferite de metoda ABC. Principalul beneficiu pe care metoda ABM îl obține din utilizarea informațiilor generate de aplicarea metodei ABC se referă la identificarea celor mai potrivite căi de eliminare a activităților care nu aduc valoare adăugată entității sau de reducere a lor, rezultatul final fiind creșterea performanței.

O problemă importantă în implementarea celor două metode se referă la posibilitatea ca în baza informațiilor obținute managerii să elaboreze decizii care vizează stric zona operațională a activității ignorând satisfacția clienților sau diminuând flexibilitatea activității și potențialul ei de adaptare la schimbările care pot interveni în piață.

Costul subactivității este unul din aspectele importante tratate de metoda ABM care nu permite alocarea acestora asupra produselor, ci tratarea lor separată. În acest fel, costul unitar

⁴ Cooper R., Kaplan R.S, Maizel L., Morissey E (1992) – *Implementing Activity-Based Cost Management: Moving from Analysis to Action*, Montvale, NJ: Institute of management Accountants, p.308

al produsului nu este influențat de volumul producției, dar o creștere a volumului producției va genera o scădere a costurilor subactivităților asociate fiecărei activități. Putem evidenția astfel un beneficiu al metodei ABM rezultat din identificarea costului subactivității care poate fi astfel gestionat mai eficient.

Sintetic, principalele dificultăți întâmpinate în proiectarea unui sistem integrat de contabilitate managerială bazat pe metodele ABC și BS au fost generate de:

- definirea inductorilor de cost și obținerea de date suficiente și relevante despre aceștia;
- obținerea de informații la timp care să permită monitorizarea schimbărilor intervenite în urma aplicării metodelor;
- întârzieri în aplicarea metodelor generate de acordarea unei priorități mai mari altor activități în care personalul organizației era implicat;
- colectarea datelor privind activitățile desfășurate și modul în care acestea contribuie la obținerea de plus valoare de la angajați;
- orientarea pe termen lung a obiectivelor sistemului, ceea ce poate genera date nerelevante pentru deciziile pe termen scurt.

De asemenea, beneficiile obținute prin implementarea integrată a acestor metode pot fi sintetizate după cum urmează:

- există o definiție clară a obiectivelor legate de performanță;
- a fost definită o strategie de alocare și prioritizare a resurselor;
- informațiile furnizate de aplicarea metodelor constituie o sursă continuă de informare a personalului asupra modalităților de atingere a obiectivelor;
- există un sistem de indicatori care nu se rezumă numai la cei financiari calculați anual;
- a fost definită o procedură de calculare și evaluare periodică a evoluției indicatorilor;
- abordarea nouă vizând modalitatea de în care contabilitatea de gestiune și calculația costurilor se conformează criteriilor de performanță și de certificare a adecvării acestor activități este una de jos în sus, opusă abordării anterioare;
- există o concentrare asupra rezultatelor activităților care permite identificarea modalităților de eficientizare a operațiunilor;
- metodologia nouă introdusă privind utilizarea indicatorilor de măsurare a performanței este una structurată, care permite definirea obiectivelor legate de performanță, alocarea și prioritizarea resurselor, informarea conducerii asupra modurilor în care obiectivele pot fi atinse, raportarea succesului privind atingerea performanțelor stabilite etc.

Conținutul celor cinci capitole ale tezei de doctorat, caracterizate printr-o mixtură între pozitivism și normativism, a fost subscris analizei unor aspecte mai puțin abordate sau cunoscute privind contabilitatea managerială strategică ca instrument managerial nou de măsurare a performanței entităților economice, cu aplicație directă în industria de vinificație din România.

*Sinteza literaturii de specialitate a fost efectuată în baza unei analize critice a opiniilor cercetătorilor din aria contabilității manageriale urmărindu-se fundamentarea concluziilor teoretice prin rezultatele obținute în studiile de caz efectuate. **Documentarea** pentru realizarea prezentei lucrări a constat în consultarea unui număr de peste 165 materiale bibliografice constând în publicații și studii aparținând atât unor reviste și edituri românești, cât și internaționale.*

*Pentru **realizarea studiilor de caz** au fost folosite date aparținând entității analizate precum și date statistice specifice industriei de vinificație, **aferele perioadei 2000 – 2012**.*

*În ceea ce privește **caracterul inovativ al prezentei teze**, acesta a constat în sintetizarea unui cadru general al contabilității manageriale strategice care să susțină relevanța aplicării unor metode moderne de contabilizare a costurilor în industria de vinificație în vederea identificării unor noi dimensiuni ale informației de tip cost aferente procesului decizional. De asemenea, au fost demonstrate modalitățile concrete de integrare a metodelor moderne de contabilitate managerială strategică în cadrul sistemului existent de contabilitate de gestiune folosit de o companie din industria de vinificație precum și demonstrarea modului în care metodele matematice și econometrice pot fi utilizate pentru analiza evoluției industriei de vinificație din România.*

REFERINȚE BIBLIOGRAFICE

I. CĂRȚI

1. Alayard C., Separi S., (2001), *Controle de Gestion*, Ed Dunod, Paris
2. Albu N., Albu C. (2003), *Instrumente de management al performanței*, Vol. I și II, Editura Economică, București
3. Anderson S.W. (2007), *Managing Costs and Cost tructure throughout the Value Chain: Research on Strategic Cost Management*, Handbook of Management Accounting Research, Elsevier, vol.2
4. Anthony, R.N., Dearden, J., Govindarajan, V. (1992), *Management Control Systems*, Homewood, Irwin
5. Ansari, S., Bell, J., CAM-I Target Cost Group (1997), *Target costing: the next frontier in strategic cost management*, Irvin – McGraw Hill, New York
6. Armstrong M. (2004), *Managing Performance-Performance management in action*, Chartered Institute of Personnel & Development, London
7. Armstrong M., Baron A. (1998), *Performance Management, The new realities*, Inst. Personnel Dev., London
8. Baciu A. (2001), *Costurile*, Editura Dacia, Cluj-Napoca
9. Barney J. (1997), *Gaining and Sustaining Competitive Advantage*, Addison-Wesley Publishing Company, Inc., New York
10. Băluță, A.V. (2005), *Contabilitate de gestiune. Noțiuni fundamentale*, Ed. Fundației „România de mâine”, București
11. Berliner C., Brimson J. (1988), *Cost Management for Today's Advanced Manufacturing: The CAM-I Conceptual Design*, Harvard Business School Press, Boston
12. Bouquin H. (2004), *Comptabilite de gestion*, troisieme edition, Economica, Paris
13. Briciu S. (2006), *Contabilitatea managerială. Aspecte teoretice și practice*, Ed. Economică, București
14. Briciu S. (2000), *Sistemul informațional privind contabilitatea de gestiune și calculația costurilor în industrie*, Editura Argus, București
15. Briciu S., Jaradat M.H., Socol A., Teiușan S.C. (2003), *Managementul prin costuri*, Editura Risoprint, Cluj-Napoca
16. Briciu S., Burja V. (2004), *Contabilitate de gestiune. Calculația și analiza costurilor*, Editura Ulise, Alba Iulia

17. Briciu S., Căpușeanu S., Rof L. M., Topor D. (2010), *Contabilitatea și controlul de gestiune. Instrumente pentru evaluarea performanței entității*, Editura Aeternitas, Alba Iulia
18. Burja C. (2005), *Restructurare și performanță economică în viticultură și vinificație*, Editura Ceres, București
19. Caraiani C., Dascălu C., Lungu C., Gușe R. (2010) , *Contabilitate Managerială*, Editura ASE, București
20. Călin O., Cârstea G. (2002), *Contabilitatea de gestiune și calculația costurilor*, Editura Genicod, București
21. Căpușeanu S. (2008), *Elemente de management al costurilor*, Editura Economică, București
22. Căpușeanu S. (2006) *Contabilitate de Gestiune. Studii aplicative și teste- grilă*, Editura Economica, București.
23. Chadwick L. (1999), *Contabilitate de gestiune*, Editura Humanitas, București
24. Chandler A. D. (1962), *Strategy and Structure*, MIT Press, Cambridge, MA
25. Chandler D.A. (1977), *Visible Hand: The management revolution in American business*, cambridge: Harvard Unviersity Press
26. Colasse B. (2008), *Lțanalyse financière de lțentreprise*, Paris; La Decouverte
27. Cross R. (1997), *Revenue Management: Hard-Core Tactics for Market Domination*, Broadway Books, New York
28. Cucui I., Man M. (2004), *Costurile și controlul de gestiune economică*, Editura Economică, București
29. Diaconu P., Albu N., Stere M., Albu C., Guinea F. (2003), *Contabilitate managerială aprofundată*, Editura Economică, București
30. Donaldson L. (2001), *The contingency theory of organizations*, Thousand Oaks, CA: Sage Publications
31. Gotze U. (2004), *Kostenrechnung und Kostenmanagement*, Springer-Verlag, Berlin
32. Groșanu A. (2010) , *Calculația costurilor pe centre de profit*, Editura Irecson, București
33. Harvey J. (2008), *Performance measurement*, CIMA
34. Hilton R., Maher M., Selto F., Sainty B. (2001), *Cost Management: Strategies for Business Decisions*, 1st ed., The McGraw-Hill Ryerson, New York
35. Innes J. (2004), *handbook of Management Accounting*, Elsevier, CIMA Publishing, Oxford

36. Johnson H.T., Kaplan R.S. (1987), *Relevance Lost – The Rise and Fall of Management Accounting*, Harvard Business School Press, Boston, Massachusetts
37. Juran J. (1992), *Juran on the Quality of Design*, The Free Press, New York
38. Kajüter P. (2002), *Proactive Cost Management in Supply Chains*, în: Seuring, S. and Goldbach, M. (eds.), *Cost Management in Supply Chains*, Physica Verlag, Heidelberg
39. Karst K. (1998), *Strategisches Management*, Cornelsen Verlag, Berlin
40. Kaplan R.S., Norton D. (1996), *The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action*, Boston: Harvard Business Press
41. Kaplan R. S., Cooper R. (1998), *Cost & Effect: Using integrated cost systems to drive profitability and performance*, Harvard Business School Press, Boston
42. Kaplan R. S., Norton D. P. (2001), *The strategy-focused organization: How balanced scorecard companies thrive in the new business environment*, Harvard Business School Press, Boston
43. Khan M., Jain P.K. (2007), *Management accounting: text, problems and causes*, 4th edition, Tata McGraw-Hill, New Delhi
44. Lee B. (2001), *Value Stream mapping*, Wichita State University
45. Mao J.L., Mathe J.C (2003), *L Essentiel du controle de gestion*, deuxieme edition, Editions d Organization, Paris
46. Matejka M., De Waegenare A. (2000), *Organizational design and management accounting change*, Center for Economic Research, Tilburg University, Netherlands
47. Miles R., Snow C. (1978), *Organizational Strategy, Structure, and Process*, McGraw-Hill, New York
48. Niculescu M., Lavalette G. (2009), *Strategii de creștere*, Editura Economică
49. Niculescu M. (2011), *Epistemologie perspectivă interdisciplinată*, Editura Bibliotheca, Târgoviște
50. Nobes C., Parker R. (2004), *Comparative International Accounting*, eight edition, Pearson Education Limited, London
51. Oakland S. (1995), *Total Quality Management: Text with Cases*, Butterworth Heinemann, Oxford
52. Olve N., Roy J., Wetter M. (1999), *Performance Drivers: A Practical Guide to Using The Balanced Scorecard*, John and Sons, Chichester
53. Oprea C., Cârstea G. (2003), *Contabilitate de gestiune și calculația costurilor*, Ed. Atlas Press, București

54. Plowman B. (1998), *Activity Based Management: Improving processes and profitability*, Gower, Aldershot
55. Otley D. (2002), *Measuring Performance: the accounting perspective*, în *Business Performance Measurement: Theory and Practice*, (edt.) Neely A., Cambridge University Press, Cambridge
56. Porter M. (1985), *Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance*, Free Press, New York
57. Porter M. (1998), *Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance: With a New Introduction*, The Free Press, New York
58. Schonberger R. (1982), *Japanese Manufacturing Techniques: Nine Hidden Lessons in Simplicity*, Free Press, New York
59. Seal W., Herbert I. (2001), *Organizational Change and the Transformation of the Management Accounting Function*, Review of Management Accounting Research, Palgrave Macmillian
60. Shank G. (1993), *Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage*, The Free Press, New York
61. Siegel G., Florin R., Ghosh A., Ghosh D., Hill N., et al. (1999), *Applying activity-based costing in healthcare*, IMA Foundation for Applied Research, Montvale, NJ
62. Smith J. (2007), *Handbook of Management Accounting*, Sixth edition, Elsevier, Marea britanie
63. Stevenson T. (2008), *Wine Report*, D.K. Adult Publishing House, London
64. Tabăra N. (2004), *Contabilitate și control de gestiune. Studii și cercetări*, Editura TipoMoldova, Iași
65. Tabără N., Bricu S. (coord.) (2012), *Actualități și perspective în contabilitate și control de gestiune*, Ed. Tipo Moldova, Iași
66. Thompson J. (1993), *Strategic Management: Awareness and Change*, 2nd ed., Chapman & Hall, New York
67. VanDerbeck, E.J. (2012), *Principles of Cost Accounting*, Cengage Learning, disponibil la http://www.mccc.edu/~horowitz/documents/VanDerbeck_ch01.pdf
68. Verboncu I., Zalman M. (2005), *Management și performanțe*, Editura Universitară
69. Wickramasinghe D., Alawattage C (2007), *Management accounting change: approaches and perspectives*, London and New York: Routledge
70. Wilson R.M., Chua W.F. (1993), *Managerial Accounting: method and meaning*, Chapman&Hall, London

71. Wheelen T. L., Hunger J. D (2002), *Strategic Management and Business Policy*, 8th ed., Prentice Hall, Upper Saddle River, New Jersey

II. ARTICOLE ȘI STUDII DE SPECIALITATE

1. Ansari S., Bell J., Okano H. (2007), *Target costing: Uncharted Research Territory*, Handbook of Management Accounting Research, Elsevier, vol.2
2. Askarany D. (2004), *Contextual factors and administrative changes*, Issues in Informing Science and Information Technology Journal
3. Baines A., Langfield-Smith K. (2003), *Antecedents to management accounting change: a structural equation approach*, Accounting, Organizations and Society, 28 (7,8)
4. Banc M.M. (2006), *Aspecte delimitativ-metodologice între conceptele contabile de cost și cheltuiială*, Oeconomica, nr. 8, vol.1 Tomkins C., Carr C. (1996), *Reflections on the papers in this issue and a commentary on the state of strategic management accounting*, Management Accounting Research, 7 (2)
5. Barret R.(2004), *Introduction to Activity-Based Cost Management*, http://www.businessobjects.com/pdf/product/catalog/performance_management/profit_ability/introduction_to_abc.pdf
6. Bontis N., Dragonetti N.N., Jacobsen K., Roos G. (1999), *The Knowledge Toolbox: A Review of The Tools Available to Measure and Manage Intangible Resources*, European Management Journal no.17(4)
7. Briciu S., Teiușan C. (2006), *Sistemul informațional al contabilității de gestiune*, Annales Universitatis Apulensis, Series Oeconomica, no. 8
8. Briciu S. (2007), *Responsibility center's role in practicing a performing management*, Annales Universitatis Apulensis, Series Oeconomica, no. 9
9. Briciu S., Sas F., (2006), *Identificarea cauzelor costurilor la S.C. Apulum S.A. Alba Iulia*, Annales Universitatis Apulensis, Series Oeconomica, no. 8
10. Briciu S., Căpușneanu S., Topor D., (2012), *Developments on SWOT analysis for costing methods*, International Journal Of Academic Research, Vol. 4, No., 4
11. Briciu S., Căpușneanu S. (2011), *The Increase of Performance of an Entity by the Conversion of the Hidden Costs*, Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, Alba Iulia, vol. 2, no. 13, 2011
12. Briciu S., Căpușneanu S. (2010), *Effective cost analysis of the Activity Based Costing (ABC) method*, Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, Alba Iulia, vol. 1, no. 12

13. Bromwich M., Bhimani A (1990), *Management Accounting: Retrospect and Prospect*
14. Buckingham M., Loomba A. P. S. (2001), *Advantageous cost structure: A strategic costing case study*, *Production & Inventory Management Journal*, no. 42(1)
15. Burney L., Swanson N. (2010), *The Relationship between Balanced Scorecard Characteristics and Managers Job Satisfaction*, *Journal of Managerial Issues*, no. 22(2)
16. Busco C., Riccaboni A., Scapens R.W. (2000), *Management Accounting Systems and Organisational Culture: an Institutional Framework for Interpreting their Linkages and Processes of Change*, 2nd Workshops on management Accounting change, Oslo, Norway, 11-14 May
17. Cadez S., Guilding C. (2008), *Strategy and strategic management accounting: an investigation of organizational configurations*, Manchester Business School Research Seminar – June 18, <https://research.mbs.ac.uk/accounting-finance/Portals/0/docs/2008/CadezandGuilding2008-MBSseminar.pdf>
18. Căpușeanu S., Topor D., Rof L. M. (2011), *General implementation stages of the ABC Method in Small and Medium-Sized Enterprises*, *International Journal of Academic Research in Accounting, Finances and Management Science*, no. 1
19. Căpușeanu S. (2006), *Tabloul de bord și îmbunătățirea performanțelor întreprinderilor cu ajutorul indicatorilor de pilotaj*, *Economie Teoretică și Aplicată*, no. 5
20. 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*, 28 (2,3)
21. Chenhall R., Langfield-Smitth K. (2007), *Multiple Perspectives of Performance Measures*, *European Management Journal*, no.25 (4)
22. Chirilă E. (2004), *Definirea si masurarea performanței întreprinderlor*, www.steconomice.uoradea.ro
23. Christensen J., Hemmer T. (2007), *Analytical Modeling of Cost in Management Accounting Research*, *Handbook of Management Accounting Research*, Elsevier, vol.2
24. Cooper, D.J. (1980), *Discussion of Towards a Political Economy of Accounting*, *Accounting, Organizations and Society*
25. Cooper R., Slagmulder R. (1998), *Strategic Cost Management: What is Strategic Cost Management?*, *Management Accounting*, Jan. Vol. 79 No. 7

26. Cooper R., Kaplan R. (1991), *Profit Priorities from Activity-Based Costing*, Harvard Business Review no. 69 (May-June)
27. Cooper, R., Slagmulder, R. (2002), *Target costing for new product development: component-level target costing*, Cost management, no. 16 (5)
28. Currie W.L. (1999), *Revisiting management innovation and change programmes: strategic vision or tunnel vision?*, Omega Elsevier, Volume 27, Issue 6, December 1999
29. Donelan J., Kaplan E. (1998), *Value Chain Analysis: A Strategic Approach to Cost Management*, Journal of Cost Management, March/April, Vol.12, No.2
30. Duvel O., Rumbel C. (1998), *The balanced scorecard from vision to action*, Management Today, 14(4)
31. Edwards J. (2001), *ERP, Balanced Scorecard and IT: How Do They Fit Together?*, The Journal of Corporate Accounting and Finance, no.3
32. Gartner RAS Core Research Note, Barbara Gomolski, John Kost (2009), http://eval.symantec.com/mktginfo/enterprise/other_resources/bgartner_decision_framework_for_prioritizing_cost_optimization_ideas.en-us.pdf
33. Gering M., Mntambo V. (2000), *Neither balanced nor scorecard*, Accountancy SA
34. Ghalayini A., Noble J. (1996), *The changing basis of performance measurement*, International Journal of Operations and Production Management, vol. 16 (8)
35. Gordon L.A., Miller D. (1976), *A contingency framework for the design of accounting information systems*, Accounting, Organizations and Society, 1(1)
36. Gosselin M. (1997), *The effect of strategy and organisational structure on the adoption and implementation of activity-based costing*, Accounting, Organizations and Society, 22 (2)
37. Govindarajan V., Shank J. K. (1992), *Strategic cost management: Tailoring controls to strategies*, Cost Management, no. 6(3)
38. Gruptha A., Sarkar P., Samantha P.K. (2004), *Balanced Score Card –An Emerging International Performance Measure*, Journal of Accounting and Finance
39. Hendriks K., Menor L., Wiedman C. (2004), *The Balanced Scorecard: To Adopt or Not to Adopt?*, Ivey Business Journal no. 69(2)
40. Hibbets, A.R., Albright, T., Funk, W. (2003), *The competitive environment and strategy of target costing implementers: evidence from the field*, Journal of Managerial issues, no. 15(5)

41. Hicks D. T. (2005), *Good decisions require good models: Developing activity-based solutions that work for decision makers*, Cost Management, no.19(3)
42. Hoffjan A. (1997), *Cost Benchmarking als Instrument des strategischen Kostenmanagement*, in: Freidank, C.-C., Götze, U., Huch, B. and Weber, J. (eds.): *Kostenmanagement. Aktuelle Konzepte und Anwendungen*, Springer-Verlag, Berlin
43. Hoque Y. (2000), *Just-in-Time production, automation, cost allocation practices and importance of cost information: An empirical investigation in New Zealand based manufacturing organizations*, The british accounting Review, 32
44. Horvath P., Brokemper A. (1998), *Strategieorientiertes Kostenmanagement: Thesen zum Einsatz von Kosteninformationen im strategischen Planungsprozess*, Zeitschrift für Betriebswirtschaft, June 1998, Vol.68, Issue 6
45. Innes J., Mitchell F. (1990), *The Process of change in management accounting: Some field study evidence*, management Accounting Research, 62 (2)
46. Ittner C. D., Larcker D. F. (2003), *Coming up short on nonfinancial performance measurement*, Harvard Business Review, Volume 81, Issue 11
47. Jackson, A. (2003), *The diffusion of accounting practices in the new managerial public sector*, International Journal of Public Sector Management, no, 16(5)
48. Johnson T., Manoochegri G. (1990), *Adopting JIT: Implications for Worker Roles and Human Resource Management*, Industrial Management, May/June, Vol.32, Issue 3
49. Jusoh R. (2008), *The performance consequence of multiple performance measure usage*, International Journal of Productivity and Performance Management, vol. 57(2)
50. Kaplan R.S. (1987), *The Evolution of Management Accounting*, The Accounting Review, 59 (3)
51. Kaplan R. S. (2010), *Conceptual Foundations of the Balanced Scorecard*, Working paper 10-074, disponibil la <http://www.hbs.edu/research/pdf/10-074.pdf>
52. Kaplan R. S., Norton D.P. (2000), *The Strategy-Focused Organization*, Strategy and Leadership, no. 29(3)
53. Khoury G.R. (2010), *Innovative Cost Optimization a creative approach to findings new cost optimization opportunities*, disponibil la http://gkstrategic.com/pdf_image/Innovative%20Cost%20Optimisation%20-%20Gerald%20Khoury15.pdf
54. Kober R., Paul B.J. (2007), *The interrelationship between management control mechanism and strategy*, Management Accounting Research, 18(4)

55. Krell E. (2012), *Forecasting the future role of the management accountant*, CMA Canada, p. 3, disponibil la <http://www.cma-canada.org>
56. Kuegen P., Krahn A.J.W (1999), *Building a Process Performance Measurement Systems: Some Early Experience*, Journal of Scientific and Industrial Research
57. KPMG (2008), *Cost optimization, protecting your margins in a turbulent economic environment*, http://www.kpmg.de/docs/112008_Cost_optimisation_China.pdf
58. Laitinen E.K. (2006), *Explaining management accounting change: Evidence from Finland*, International Journal Accounting, Auditing and Performance Evaluation, 3(2)
59. Langfield-Smith K. (2003), *Management control systems and strategy: A critical review*, Accounting, Organizations and Society, 22 (2)
60. Laseter, T.M. (1998), *Supply chain management: the ins and outs of target costing*, Purchasing, no. 124(3)
61. Leahy T. (1998), *The target costing bull eye*, Controller Magazine, Jan. And Feb.
62. Lord B.R. (1996), *Strategic management accounting: the emperor's new clothes?*, Management Accounting Review, 37 (3)
63. Luther, R., Longden, S. (2001). *Management accounting in companies adapting structural change and volatility in transition economies: A South African study*, Management Accounting Research, 12
64. MacArthur J. (2000), *Activity-Based Costing and Activity-Based Management: An Introduction* în: Brinker, B. (ed.): *Guide to Cost Management*, John Wiley & Sons, Inc., New York
65. Mair C., Moore, C. (1993), *Models of the New Public Management*, Conference Paper, "Waves of Change" Sheffield business School, April 5-6
66. Mahfuzul H., *Management Accounting. Assignment on the historical development of management accounting*, Note de curs, Independent University Bangladesh, disponibil la <http://www.authorstream.com/Presentation/mahfuzul-496924-history-of-management-accounting/>
67. Marr, B. (1992), *What is a modern Balanced Scorecard*, Management Case Study, The Advanced Performance Institute, disponibilă la www.ap-institute.com, adaptat după Kaplan R, Norton R
68. Marr, B. (2004), *Business Performance Management: Current State of The Art*, Cranfield School of Management and Hyperion, <https://dspace.lib.cranfield.ac.uk/bitstream/1826/1222/1/BPR.pdf>

69. Marr, B. (2010), *What is a modern Balanced Scorecard*, Management Case Study, The Advanced Performance Institute, disponibilă la www.ap-institute.com
70. McNair C. (2000), *Defining and Shaping the Future of Cost Management*, Journal of Cost Management, September/October 2000
71. Mike T., Yi M. (2009), *On the emergence of strategic management accounting: an institutional perspective*, Accounting and Business Research, September
72. Mitchell F. (1994), *A commentary on the applications of activity-based costing*, Management Accounting Research, no.5
73. Mitu I.E, Mitu N.E (2007) , *Metode de reprezentare a performantei*, Revista Tribuna economică, vol. 18, nr.29
74. Monden Y., Hamada K. (1991), *Target Costing and Kaizen Costing in Japanese Automobile Companies*, Journal of Management Accounting Research, Vol.3, Fall 1991
75. Neely A., Gregory M., Platts K. (1995), *Performance measurement system design*, International Journal of Operations and Production Management, vol. 15 (4)
76. Otley D. (1999), *Performance Management: A Framework for Management Control Systems Research*, Management Accounting Research, vol.10
77. Otley D.T (2001), *Extending the boundaries of management accounting research: Developing systems for performance management*, British Accounting Review no. 33 (3)
78. Porter M. (1985), *Competitive Advantage: Creating and Sustaining superior Performance*
79. Quinlivan D. (2000), *Rescaling The balanced Scorecard for Local Government*, Australian Journal of Public Administration, no. 59(4)
80. Reynaud E. (2003), *Développement durable et entreprise: vers une relation symbiotique*, Communication à la Journée AIMS, ESSCA, Angers, mai 2003
81. Robinson R. (1982), *The Importance of Outsiders in Small Firm Strategic Planning*, Academy of Management Journal, Vol.25, Issue 1, March 1982
82. Roslender R., Hart S.J. (2003), *In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives*, Management Accounting Research, 14 (3),
83. Said A.A, Hassanb Elnaby H.R., Wier B. (2003), *An empirical investigation of the performance consequences of nonfinancial measures*, Journal of management Accounting Research, no. 15

84. Shah K. (2010), *Historical Evolution of Management Accounting*, University of Dhaka, disponibil la <http://www.scribd.com/doc/36711471/Historical-Evolution-of-Management-Accounting>
85. Shank J. (1996), *Analyzing technology investments – from NPV to Strategic Cost Management*, Management Accounting Research, no. 7
86. Shank J.K. (2004), *Strategic Cost Management: New Wine or Just New Bottles?*, disponibil la <http://www.slideshare.net/andikreshna/summary-strategic-cost-management-new-wine-or-new-bottles>
87. Shintre N. (2010), *Cost optimization across the product realization value chain*, White paper, September, http://products.geometricglobal.com/WhitePapers/Cost_Optimization_Whitpaper.pdf
88. Shields M.D.(1997), *Research in management accounting by North Americans in the 1990s*, journal of Management Accounting Research, 9
89. Sharma R. (1998), *Management Accounting: Where to Next?* Australian CPA, December
90. Simmonds K. (1981), *Strategic management accounting*, Management Accounting, no. 59(4)
91. Srikrishna S. (2009), *Cost optimization – a strategic initiative to beat slow down*, disponibil la <http://www.businessgyan.com/node/5717>
92. Tayles M., Drury C. (2001), *Moving from Make/Buy to Strategic Sourcing: The Outsource Decision Process*, Long Range Planning, October, Vol.34, Issue 5
93. Tomkins C., Carr C. (1996), *Reflections on the papers in this issue and a commentary on the state of Strategic Management Accounting*, Management Accounting Research, no. 7
94. Țurlea E. (2007), *The Financial Performance of Romanian Public Institutions – A Challenge At The Moment Of Integration*, “ The Balkan Countries 1st International Conference On Accounting and Auditing”, Trakya University –Faculty of Economics and Administrative Sciences, Association of Accounting and Finance Academicians, Erdine, Turkey
95. Vaivio J. (2008), *Qualitative management Research: Rationale, Pitfalls and Potential*, Qualitative Research in Accounting and management, no.5(1)
96. Velmurugan, M. S. (2010), *The Success And Failure Of Activity-Based Costing Systems*, Journal Of Performance Management 23.2

97. Viedge C., Conidaris C. (2000), *The magic of The Balanced Score Card*, People Dynamics, no. 18(7)
98. Vitale M., Mavrinac S.C., Hauser M. (1994), *New Process/Financial Scorecard: A Strategic Performance Measurement System*, Planning Review no. 22
99. Wegmann, G., Nozile, S. (2009), *The activity-based costing method developments: state-of-the-art and case study*, Journal of Accounting Research, ICAI University
100. Wisniewski M., Dickson A. (2001), *Measuring Performance in Dumfries and Galloway Constabulary with The Balanced Scorecard*, journal of the Operational Research Society, no. 52(10)
101. Xydias-Lobo M., Tilt C., Forsaith D (2004), *The Future of Management Accounting: A South Australian Perspective*, Journal of Management Accounting Research, vol.2, no.1

ALTE SURSE:

1. *** Cadrul general al IASB pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare
2. *** Unitatea Centrală pentru Reforma Administrației Publice(2011), *Ghid de prezentare și utilizare a instrumentului balanced Scorecard*, www.prefecturaiasi.ro
3. *** Legea contabilității nr. 82/1991 republicată, Monitorul oficial nr. 454 din 18 iunie 2008
4. *** Reglementarea Consiliului Europei nr. 1493/1999 din 17 mai 1999 privind organizarea comună a pieței vitivinicole, disponibile la <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=CONSLEG:1999R1493:20080101:RO:PDF>
5. *** Reglementarea Consiliului Europei nr. 479/2008 din 29 aprilie 2008 privind organizarea comună a pieței vitivinicole, de modificare a Regulamentului (CE) nr. 1493/1999, a Regulamentului (CE) nr. 1782/2003, a Regulamentului (CE) nr. 1290/2005 și a Regulamentului (CE) nr. 3/2008 și de abrogare a Regulamentului (CEE) nr. 2392/86 și a Regulamentului (CE) nr. 1493/1999 Hotărârea de Guvern nr.1432/2005, disponibilă la <http://eur-lex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri=OJ:L:2008:148:0001:0061:RO:PDF>
6. *** <http://eur-lex.europa.eu/>
7. *** www.jidvei.ro/
8. *** www.oiv.int/

9. *** www.insse.ro
10. *** <http://drumulvinului.blogspot.com/2010/01/tehnologia-de-ontinere-vinurilor.html>
11. *** <http://www.businessdictionary.com/definition/performance.html>
12. *** <http://dex.infoportal.rtv.net/~cuvant-sistem.html/>