



ROMÂNIA  
MINISTERUL EDUCAȚIEI NAȚIONALE  
UNIVERSITATEA „1 DECEMBRIE 1918” ALBA IULIA  
ȘCOALA DOCTORALĂ  
*DOMENIUL CONTABILITATE*

# TEZĂ DE DOCTORAT

## (REZUMAT)

**Conducător doctorat:**

**Prof.univ.dr. Sorin C. BRICIU**

**Doctorand,**

**CRISTEA Andrei -Mihai**

**Alba Iulia, 2018**



**ROMÂNIA**

**MINISTERUL EDUCAȚIEI NAȚIONALE**

**UNIVERSITATEA „1 DECEMBRIE 1918” ALBA IULIA**

**ȘCOALA DOCTORALĂ**

**DOMENIUL CONTABILITATE**

***STUDIUL COSTURILOR ȘI COMPORTAMENTUL  
MANAGERIAL ÎN LUAREA DECIZIILOR  
(INDUSTRIA ALIMENTARĂ)***

**Conducător doctorat:**

**Prof.univ.dr. Sorin C. BRICIU**

**Doctorand,**

**CRISTEA Andrei -Mihai**

**Alba Iulia, 2018**

## **CUPRINSUL REZUMATULUI TEZEI DE DOCTORAT**

Cuprinsul tezei de doctorat .....	<b>4</b>
Introducere .....	<b>8</b>
Problematizare .....	<b>8</b>
Actualitatea temei abordate.....	<b>10</b>
Contextul cercetării – Obiective și ipoteze de lucru .....	<b>11</b>
Metodologia cercetării .....	<b>21</b>
Sinteza aportului propriu adus la dezvoltarea domeniului .....	<b>22</b>
Diseminarea rezultatelor cercetării și proiecte viitoare .....	<b>29</b>
Referinte bibliografice.....	<b>39</b>

**CUPRINS:**

Lista abrevierilor .....	<b>3</b>
Lista tabelor .....	<b>5</b>
Lista figurilor .....	<b>7</b>
<b>INTRODUCERE</b> .....	<b>14</b>
Problematizare .....	<b>14</b>
Actualitatea temei abordate.....	<b>16</b>
Contextul cercetării – Obiective și ipoteze de lucru .....	<b>17</b>
Metodologia cercetării .....	<b>27</b>
<b>Capitolul 1.</b>	
<b>INDUSTRIA ALIMENTARĂ DIN ROMÂNIA – EVOLUȚIE GENERALĂ, ORGANIZARE, CONTEXT ȘI REFORMARE</b> .....	<b>29</b>
1.1. Evoluție istorică. Context ante și post – decembrist .....	<b>29</b>
1.1.1. Particularitățile dezvoltării industriei alimentare din România în contextul manifestării factorilor de influență la nivel național și internațional .....	<b>30</b>
1.1.2. Starea actuală a industriei alimentare românești .....	<b>40</b>
1.2. Industria alimentară – componente structurale și caracteristici funcționale .....	<b>47</b>
1.3. Industria morăritului, panificației și a produselor făinoase – ramură de bază a industriei alimentare .....	<b>51</b>
1.3.1. Rolul socio – economic al industriei de panificație în economia națională .....	<b>51</b>
1.3.2. Dimensiunile evolutive ale industriei de panificație din România .....	<b>54</b>
1.4. Priorități și constrângeri specifice industriei de panificație .....	<b>57</b>
1.5. Conceptul de performanță socială și de mediu în industria de panificație – provocări și perspective .....	<b>58</b>
1.6. Concluzii preliminare .....	<b>59</b>
<b>Capitolul 2.</b>	
<b>COST – DECIZIE – PERFORMANȚĂ ÎN INDUSTRIA ALIMENTARĂ, CU APLICAȚII ÎN RAMURA DE PANIFICAȚIE</b> .....	<b>61</b>
2.1. Abordări ale costului în contextul contabilității de gestiune .....	<b>61</b>
2.1.1. Contabilitatea de gestiune – Concept, evoluție, perspective .....	<b>63</b>

2.1.2. Relevanța costului în contextul contabilității de gestiune .....	68
2.1.2.1. Cost vs. cheltuială. Categoriile de costuri utilizate în procesul decizional .....	68
2.1.2.2. Cheltuielile de producție în industria de panificație .....	81
2.1.3. Sistemul informațional managerial - Tradițional vs. strategic în gestiunea costurilor .....	87
2.2. Aspecte generale privind contabilitatea entităților din industria de panificație ...	91
2.3. Procesul decizional bazat pe cost în industria de panificație .....	94
2.3.1. Stabilirea prețului de vânzare .....	97
2.3.2. Portofoliul de produse și gestionarea acestuia .....	98
2.3.3. Alte procese decizionale influențate de cost .....	99
2.4. Metode și tehnici privind calculația costurilor în industria de panificație .....	100
2.5. Evaluarea performanței în industria de panificație – sisteme de gestionare și indicatori de apreciere .....	120
2.6. Concluzii preliminare .....	127
<b>Capitolul 3.</b>	
<b>COSTURILE ȘI COMPORTAMENTUL MANAGERIAL ÎN ORGANIZAREA CONTABILITĂȚII DE GESTIUNE ÎN INDUSTRIA DE PANIFICAȚIE ...</b>	<b>129</b>
3.1. Prezentarea generală a S.C. „BRUTĂRIA MICU” S.R.L. ....	129
3.2. Particularități ale procesului tehnologic și implicații asupra calculației costurilor	131
3.3. Aspecte generale privind organizarea actuală a contabilității de gestiune și calculației costurilor .....	134
3.3.1. Opțiunea firmei pentru calculația standard .....	135
3.3.2. Calculul costurilor standard pentru materiale și manopera directă .....	141
3.3.3. Bugetarea cheltuielilor indirecte .....	147
3.3.4. Calculația costurilor de producție .....	149
3.4. Analiza critică a calculației standard pe unitatea de produs .....	151
3.5. Model de optimizare a procesului decizional privind costurile .....	153
3.6. Concluzii preliminare .....	165
<b>Capitolul 4.</b>	
<b>CERCETARE PRIVIND POSIBILITĂȚILE DE PERFECTIONARE A CONTABILITĂȚII DE GESTIUNE ȘI CALCULAȚIEI COSTURILOR ÎN</b>	

<b>INDUSTRIA DE PANIFICAȚIE PRIN IMPLEMENTAREA METODEI COSTURILOR BAZATE PE ACTIVITĂȚI – METODA ABC .....</b>	<b>167</b>
4.1. Evoluția istorică a metodei ABC și legătura sa cu performanța economică .....	168
4.2. Metodele tradiționale de alocare a costurilor vs. metoda ABC .....	183
4.3. Factori de influență în adoptarea metodei ABC .....	187
4.4. Etapele implementării metodei ABC la S.C. „BRUTĂRIA MICU” S.R.L. ....	190
4.4.1. Stabilirea cheltuielilor directe și indirecte aferente proceselor specifice	193
4.4.2. Cheltuielile indirecte și repartizarea acestora .....	195
4.4.3. Calculul efectiv al costului de producție .....	201
4.5. Analiza comparativă a informației de tip cost oferită de metoda ABC și metoda calculației standard .....	209
4.6. Propunere privind implementarea unei metode de calculație a costurilor bazată pe alocarea costurilor indirecte pe mai multe niveluri .....	210
4.7. Concluzii preliminare .....	222
 <b>Capitolul 5.</b>	
<b>PERFEȚIONAREA COMPORTAMENTULUI MANAGERIAL – DECIZIONAL BAZAT PE COSTURI ÎN INDUSTRIA DE PANIFICAȚIE DIN ROMÂNIA – METODA BALANCED SCORECARD .....</b>	<b>223</b>
5.1. Măsurarea performanței prin metode specifice contabilității manageriale strategice .....	223
5.2. Metoda Balanced Scorecard și gestiunea strategică a costurilor în industria de panificație .....	227
5.2.1. Aspecte generale privind metoda Balanced Scorecard .....	228
5.2.2. Gestionarea performanței prin implementarea metodei Balanced Scorecard – Sistemul de indicatori .....	220
5.2.3. Metoda Balanced Scorecard – sistem de management .....	237
5.3. Avantaje și dezavantaje ale metodei Balanced Scorecard .....	240
5.4. Elaborarea și evaluarea activităților S.C. „BRUTĂRIA MICU” S.R.L. prin metoda Balanced Scorecard .....	241
5.5. Concluzii preliminare .....	249
 <b>Capitolul 6.</b>	
<b>CONCLUZII GENERALE ȘI PERSPECTIVE ALE CERCETĂRII .....</b>	<b>252</b>

6.1. Concluzii generale și aprecieri .....	<b>252</b>
6.2. Sinteza aportului propriu adus la dezvoltarea domeniului .....	<b>258</b>
6.3. Diseminarea rezultatelor cercetării și proiecte viitoare .....	<b>265</b>
<b>BIBLIOGRAFIE</b> .....	<b>266</b>

## **INTRODUCERE**

Modificarea din temelie a modelului de dezvoltare a industriei românești care a avut loc ulterior anului 1990, concretizat prin trecerea de la regimul economic centralizat la economia liberă, de piață, a generat transformări importante, mai mult sau mai puțin valide, cu o serie de efecte pozitive manifestate la nivelul întregii economii, dar și cu menținerea unor dezechilibre și defecte funcționale care micșorează considerabil potențialul de dezvoltare atât al industriei, în mod particular, cât și al întregii economii.

Dacă în epoca economiei centralizate, coordonata fundamentală a dezvoltării țării a stat sub semnul industrializării forțate – în primul rând a industriei constructoare de mașini, al cărei rol era de a asigura dotările celorlalte ramuri industriale și ale economiei – și a repartizării echilibrate a industriilor producătoare pe tot teritoriul țării, în perioada post-decembristă „macazul” a fost schimbat, în sensul că s-a considerat că în lipsa unui proces investițional continuu, dezvoltarea industrială extensivă reprezintă un proces lipsit de fundament economic, generator al unei risipe imense de resurse.

Lunga perioadă de tranziție care a urmat, lipsită de o viziune economică strategică, nu a făcut altceva decât să perpetueze caracteristicile industriilor din perioada precedentă, fără a asigura o modernizare reală, ceea ce a determinat o creștere extraordinară a exporturilor, un deficit cronic al balanței comerciale externe, modificări nedorite ale ponderilor ramurilor industriale în funcție de o serie de criterii calitative.

După 1 ianuarie 2007, când România a devenit stat membru al UE, specializarea industrială a devenit din ce în ce mai accentuată. Urmare a pătrunderii economiei românești în competiția foarte puternică de pe piața unică europeană, sub influența unor factori externi și nu a unor decizii strategice ale Guvernului țării noastre, s-a trecut la o fază calitativ superioară a evoluției economiei, industria prelucrătoare înregistrând progrese certe, cu toate că acestea s-au situat cu mult sub nivelul care putea fi conferit de potențialul productiv, inovativ și comercial existent la vremea respectivă. Trebuie menționat faptul că poziția unei industrii în ansamblul economiei unei țări nu depinde doar de performanțele proprii ale respectivei industrii (inclusiv cele legate de costuri), ci și de cele ale celorlalte ramuri economice, care alcătuiesc beneficiarii produselor și serviciilor furnizate.

### **Problematizare**

Reducerea ponderii industriei (în general, în perioada contemporană) în structura economiei naționale este corespunzătoare schimbărilor intervenite în cererea finală de bunuri și servicii. Aceste modificări au fost generate însă de deficiențele tot mai mari apărute pe latura ofertei (adaptarea acesteia la cerere, lipsa inovațiilor, investițiile reduse destinate modernizării,



costurile ridicate), ceea ce anulează progresiv orice avantaj competitiv deținut de industria respectivă.

Urmând tendința generală, și industria alimentară și-a diminuat ponderea în total industrie, în ciuda faptului că aceasta dispune de avantaje competitive prezente și potențiale, dar și de o cerere importantă atât pe piața internă, cât și pe piețele internaționale. Acest lucru impune adoptarea unor măsuri strategice nu doar la nivelul firmelor, ci și la nivelul decidenților guvernamentali în scopul dinamizării acestei activități.

Industria alimentară, cea a băuturilor și produselor din tutun reprezintă activitatea prelucrătoare care are cel mai important aport la valoarea adăugată brută pe întreaga economie. Potențialul de generare de valoare adăugată a acestei industrii prezintă în continuare însă rezerve importante, nevalorificate pe măsura avantajelor competitive pe care le are la dispoziție. Ne punem în mod evident întrebarea de ce industria alimentară continuă să fie în impas? Care sunt cauzele care nu permit o dezvoltare accelerată a acestei industrii care posedă premise favorabile? În ce măsură stagnarea dezvoltării industriei alimentare este determinată de natura comportamentului managerial? Este metoda de calculație a costurilor un element primordial care afectează negativ dezvoltarea acestei industrii? Există o metodă de calculație unică care să asigure o eficientizare a activității entităților care activează în industria alimentară? Sau, există un model optim de caracterizare a performanței entităților care desfășoară activități aferente industriei alimentare?

Credem că într-adevăr costurile ar putea avea o influență majoră, iar în contextul ideilor expuse mai sus trebuie analizat modul în care comportamentul managerial decizional a fost influențat de diferite categorii de costuri, mai cu seamă că în timp contabilitatea de gestiune și calculația costurilor și-a adaptat conținutul la cerințele informaționale și calitative ale entităților de profil, aflate într-o continuă dinamică.

*Cercetarea noastră privind industria alimentară, un domeniu foarte vast și cu componente structurale foarte diferite, respectiv costurile care intervin aici, a fost orientată detaliat spre una dintre ramurile de bază ale industriei alimentare, respectiv industria morăritului, panificației și a produselor făinoase, numită generic în continuare industria de panificație.*

*Din punct de vedere tematic, cercetarea este derulată în cadrul domeniului contabilității de gestiune și a calculației costurilor, însă, prin conținutul și abordarea problemelor identificate își asumă și un caracter interdisciplinar, urmare directă a conexiunilor stabilite cu alte discipline din sfera științelor economice. Acest lucru este absolut necesar în contextul în care, așa cum subliniază profesorul Sorin Briciu, „contabilitatea de gestiune a cunoscut o evoluție istorică deosebită, în pas cu dezvoltarea producției de mărfuri și*

a economiei concurențiale. În contextul în care piața aparținea exclusiv producătorului ca efect al insuficienței bunurilor solicitate de consumatori, deci a unei subproducții, rolul asumat de contabilitatea de gestiune a fost acela de a se rezuma la calculul costurilor complete, menite să permită producătorului să-și adecveze prețurile la procesul de modificare a costurilor. În decursul timpului, odată cu intensificarea acțiunii mediului concurențial, au avut loc mutații în ceea ce privește poziția pe piață, respectiv puterea economică, schimbarea având loc de la producători la consumatori. De asemenea, schimbările s-au produs și datorită implementării cu succes a unor noi modele de management, a progresului tehnic etc., toate acestea exercitând o influență semnificativă asupra sistemelor de contabilitate de gestiune, dirijate spre previzionarea nivelului și structurii costurilor, și în special spre controlul operativ al acestora”<sup>1</sup>

Având în vedere considerațiile prezentate, considerăm că și *contabilitatea de gestiune care se aplică în industria alimentară, respectiv ramura de panificație, a înregistrat o multitudine de dezvoltări și aprofundări. În cadrul problematizării acestei industrii, cheltuielile pe care le implică activitatea de producție sunt costuri specifice ale produselor finite ce se vând la scară comercială și cuprind toate costurile legate de procesul de fabricație și desfacere. Problema fundamentală nu vizează însă acest aspect, ci modul de tratare diferit a metodelor contabilității de gestiune care se aplică în industria alimentară, și care au în centru problema alegerii optime a centrelor de cost, pentru ca ulterior acestea să poată fi folosite în raportări externe. În viața economică și productivă reală, alegerea unui centru de cost influențează și opțiunea pentru o anumită metodă de contabilitate de gestiune și calculație a costurilor.*

#### **Actualitatea temei abordate**

*Motivul alegerii temei prezentului demers de cercetare este reprezentat de interesul personal de a-mi aduce contribuția la identificarea unor soluții menite să asigure optimizarea funcționării calculației costurilor și organizării contabilității de gestiune la nivelul entităților din industria alimentară, îndeosebi cea de panificație. Prin identificarea și implementarea unui sistem capabil să integreze obiectivele organizaționale cu activitățile și costurile pe care le implică derularea acestor activități, am intenționat să studiem impactul pe care informațiile obținute le au asupra gestiunii costurilor, a alocării eficiente a resurselor și/sau a proceselor.*

*Prin prisma abordărilor teoretice, citărilor și sintezelor realizate, lucrarea urmărește să aducă un plus de cunoaștere în următoarele direcții: particularitățile dezvoltării industriei alimentare din România în contextul manifestării factorilor de influență la nivel național și internațional, contabilitatea entităților din industria de panificație, procesul decizional bazat pe*

<sup>1</sup> Briciu C. Sorin (2006), Contabilitate managerială. Aspecte teoretice și practice, Ed. Economică, București, p.59-60

cost în industria de panificație, metode și tehnici privind calculația costurilor în industria de panificație, sisteme de gestionare și indicatori de apreciere a performanței în industria de panificație. Toate acestea pot fundamenta un cadru general de abordare a tematicii generale abordate.

*Din punct de vedere strict aplicativ*, rezultatele sintetizate ca urmare a cercetării au menirea de a furniza un răspuns cert interogărilor privind dimensionarea și dinamica costurilor din industria de panificație, respectiv evaluarea în termeni de costuri a performanței entității.

*De ce este importantă și actuală o astfel de cercetare?* Pentru că entitățile din industria alimentară, și în mod particular din cea de panificație, își desfășoară astăzi activitatea pe o piață puternic concurențială, piață pe care prețurile sunt stabilite prin confruntarea directă a cererii cu oferta, iar cunoașterea profundă și dominarea costurilor reprezintă unul din principalii factori care pot conduce entitatea la nivelul de performanță propus.

Cercetarea noastră s-a axat strict pe industria de panificație, respectiv pe cazul concret al S.C. „Brutăria Micu” S.R.L.. Am constatat fără însă a fi surprinși că în prezent este încă susținută aplicarea metodei costurilor standard, cu toate că entitatea analizată nu respectă toate principiile care stau la baza metodei.

Propunerile pe care le-am emis aici au în vedere, pe de o parte corectarea aplicării metodei de calculație a costurilor folosite în prezent, iar pe de altă parte, implementarea unor noi metode de calculație (ABC și ABC/M), pe care le considerăm mai potrivite și mai eficiente pentru managementul entității, ținând cont evident de specificitatea industriei de panificație. Calculele efectuate ne-au condus la concluzia că entitatea în cauză poate implementa metoda ABC sau varianta acesteia propusă de noi, pentru că astfel ar beneficia de avantaje multiple.

Drept urmare, *scopul urmărit* de noi și pe care dorim să îl atingem prin acest demers științific este de a *evidenția cât mai clar posibil modul în care poate fi îmbunătățită calculația costurilor și a contabilității de gestiune, prin îmbunătățirea metodelor actuale, dar și prin analiza și implementarea unor metode având caracter de noutate.*

### **Contextul cercetării – Obiective și ipoteze de lucru**

Am poziționat cercetarea în contextul industriei de panificație, ramură de bază a industriei alimentare, cu aplicații directe la S.C. „Brutăria Micu” S.R.L., *entitate care oferă o gamă diversificată de pâine, produse de panificație și produse de patiserie*, fabricate în propriile brutării, exclusiv din făină și nu din aluat congelat de import.

*Obiectivul general* al lucrării a vizat analiza potențialului de implementare și dezvoltare a unor noi metode de identificare a costurilor în contabilitatea de gestiune și calculația costurilor, care pot fi folosite în industria de panificație, ramură de bază a industriei alimentare.

Demersul științific a fost subsumat următoarelor *obiective specifice*:

O1: o analiză generală a industriei alimentare din țara noastră, a componentelor structurale ale acesteia, respectiv prezentarea rolului și locului industriei de panificație în contextul industriei alimentare;

O2: evidențierea dimensiunilor evolutive ale industriei de panificație din România, ținând cont de prioritățile și constrângerile specifice acestui domeniu;

O3: identificarea rolului pe care costul și metodele de calculație a costurilor îl exercită asupra procesului decizional și performanței entităților din industria de panificație;

O4: efectuarea unei analize critice cu privire la organizarea actuală a contabilității de gestiune și calculației costurilor (calculația standard) la S.C. „BRUTĂRIA MICU” S.R.L., componentă a industriei de panificație;

O5: analiza posibilităților de perfecționare a contabilității de gestiune și calculației costurilor la S.C. „Brutăria Micu” S.R.L. prin implementarea metodei costurilor bazate pe activități – metoda ABC și a metodei ABC/M, mult mai fiabile decât metodele folosite de entitate în prezent;

O6: identificarea posibilităților de perfecționare a comportamentului managerial – decizional bazat pe costuri în industria de panificație din România.

În conturarea *ipotezelor de cercetare* am pornit de la o serie de întrebări:

Care sunt oare resorturile care frânează dezvoltarea industriei alimentare, în ciuda posibilităților pe care le are?

Care este natura comportamentului managerial în abordarea problematicii costurilor?

Sunt oare costurile un element care influențează în mod negativ progresul industriei de panificație?

Care este cea mai potrivită metodă de calculație a costurilor?

Cum poate fi reflectată optim performanța entității?

Pe parcursul demersului inițiat am încercat să oferim răspunsuri cât mai pertinente acestor întrebări, aserțiuni direcționate de câteva ipoteze având drept scop relaționarea fenomenelor analizate într-o manieră științifică. În acest context, am admis că:

I1: Funcționează un mecanism temporal care are ca efect creșterea deficitului de resurse a industriei alimentare în raport cu necesitățile acesteia.

I2: Implementarea unor metode noi ale contabilității de gestiune adaptate la caracteristicile particulare ale industriei alimentare determină o eficientizare a costurilor.

I3: Performanța în industrie, indiferent care ar fi aceasta, depășește sfera noțiunii de performanță financiară.

Lucrarea de cercetare prezentă a urmărit expunerea unei viziuni particularizate a problematicii cu scopul atingerii obiectivelor enunțate anterior, și nu doar o simplă

validare/invalidare a ipotezelor enunțate. Desigur, coerența ipotezelor și identificarea acestora cu realitatea concretă a impus o serie de verificări suplimentare. Validarea ipotezelor a fost realizabilă prin folosirea raționamentului științific, al cărui scop a fost reprezentat de emiterea de idei cu caracter de noutate, ulterior materializate în concluzii.

*Caracterul inovativ* al prezentului demers științific este dat de sistematizarea contextului general al contabilității de gestiune și a calculației costurilor cu accent pe domeniul industriei de panificație, care evidențiază necesitatea implementării unor metode noi, moderne, de determinare a costurilor în industria alimentară, precum și în evidențierea modalităților concrete de implementare a acestora în cadrul entității/entităților, obiect al studiului empiric din capitolele 4 și 5. Mai mult, modelul de optimizare a evoluției performanței costurilor entității analizate în contextul actual, precum și implementarea etapizată a metodei ABC, respectiv propunerea privind implementarea unei metode de calculație adaptată potrivit viziunii personale și adaptată specificului firmei sunt elemente de certă noutate.

Având în vedere obiectivele asumate și ipotezele trasate, lucrarea a impus structurarea în șase capitole, dintre care ultimul este dedicat concluziilor generale și aprecierilor, sintezei aportului propriu, rezultatelor cercetării și proiectelor viitoare.

*Primul capitol* al demersului inițiat, „**Industria alimentară din România – Evoluție generală, organizare, context și reformare**” face o trecere în revistă a principalelor etape istorice de dezvoltare ale industriei alimentare, cu accentuarea particularităților acestora în contextul manifestării factorilor de influență la nivel național și internațional.

S-a evidențiat faptul că industria alimentară din România a cunoscut transformări importante în ultimii 20 de ani, generate atât de schimbarea condițiilor socio-economice, de ridicarea restricțiilor cantitative la importuri, liberalizarea industriilor, cât și de intrarea pe piață a entităților străine de creșterea veniturilor populației.

Particularitățile industriei de prelucrare a produselor alimentare sunt induse în special de caracteristicile proceselor productive, mai cu seamă că industria alimentară este caracterizată o serie de aspecte particulare asociate atât cu natura materiilor prime care urmează a fi prelucrate, cât și cu produsele finite realizate.

Dezvoltarea economică și politică a țării noastre creează contextul dezvoltării industriale (implicit al industriei alimentare). Deși țara noastră a devenit membru al UE a 1 ianuarie 2007, încă facem parte din categoria celor mai săraci membri ai uniunii. Cu toate acestea, aderarea la UE ne-a asigurat accesul la o piață externă vastă și a transmis un semnal pozitiv potențialilor investitori străini. Din această perspectivă, calitatea de membru UE este considerată drept o oportunitate deosebită pentru industria țării noastre.

În ultima perioadă, industria alimentară și-a redus ponderea în ansamblul industriei prelucrătoare, cu toate că deține avantaje competitive certe și potențiale și are o cerere importantă pe piața internă și pe cele internaționale, lucru care impune măsuri la nivel de entități economice, dar și autorități guvernamentale cu scopul dinamizării acestei activități. Decidenții guvernamentali au conștientizat faptul că industria alimentară are nevoie stringentă de capital străin pentru a se re tehnologiza și a deveni competitivă. Având în vedere nivelul relativ redus al investițiilor nete din industria alimentară, s-a pus problema identificării mijloacelor de încurajare a investițiilor în sfera producătoare a industriei alimentare, îndeosebi în zonele rurale.

Industria produselor de brutărie și a produselor făinoase (industria de panificație) este un sector de bază al industriei alimentare și înglobează entitățile al căror obiect de activitate este fabricarea pâinii, fabricarea prăjiturilor și a produselor proaspete de patiserie, fabricarea biscuiților și pișcoturilor, fabricarea prăjiturilor și a produselor conservate de patiserie, fabricarea macaroanelor, tăițeilor, cuș – cuș - ului și a altor produse făinoase similare. Industria de panificație se poziționează pe un loc important în cadrul industriei alimentare și acest lucru se datorează în primul rând faptului că pâinea a fost și continuă să fie un aliment de bază, consumat zilnic de români.

Din păcate însă, piața produselor de panificație din țara noastră este excesiv de fragmentată. La nivel local situația este și mai gravă, piața fiind împărțită în general de doi – trei producători mari, care dețin o cotă de piață cuprinsă între 30-40%, restul fiind împărțit de câteva sute de brutării sau entități mici.

Deoarece consumatorul român a devenit tot mai exigent și mai sofisticat în ceea ce privește produsele gastronomice, inclusiv pâinea și produsele de panificație, producătorii locali sunt în mod constant constrânși să devină mai inovatori și să-și diversifice producția pentru a putea răspunde cererii pieței, mai cu seamă că țara noastră este unul dintre cei mai importanți producători de cereale din UE.

În acest context, industria de panificație trebuie să facă față permanent unor provocări concurențiale externe deosebite, context în care entitățile din domeniu trebuie să fie capabile să-și creeze și/sau să-și implementeze un sistem informațional al contabilității de gestiune și calculației costurilor în scopul asigurării unui suport decizional suplimentar. În acest fel, derularea unui proces decizional bazat pe informații de tip cost poate reprezenta un atu al entității și de ce nu, al întregii industrii, furnizând un avantaj competitiv. Costurile ar putea avea o influență majoră, iar în contextul ideilor expuse mai sus trebuie analizat modul în care comportamentul managerial decizional a fost influențat de diferite categorii de costuri, mai cu seamă că în timp contabilitatea de gestiune și calculația costurilor și-a adaptat conținutul la cerințele informaționale și calitative ale entităților de profil, aflate într-o continuă dinamică.

Pornind de la această afirmație a fost structurat *al doilea capitol* al lucrării, „**Cost – Decizie – Performanță în industria alimentară, cu aplicații în ramura de panificație**”. Costul a fost abordat în contextul contabilității de gestiune, accentul fiind pus pe principalele categorii de costuri utilizate în procesul decizional, respectiv pe cheltuielile de producție care apar în industria de panificație. Sistemul informațional managerial a fost integrat în abordarea problematicii gestiunii strategice a costurilor, respectiv în problematica procesului decizional bazat pe cost în industria de panificație. Au fost abordate pe scurt principalele metode și tehnici privind calculația costurilor în industria de panificație, precum și sisteme de gestionare și indicatori de apreciere ai performanței entităților care activează în acest domeniu.

Performanța entităților care activează în industrii care presupun producție de orice tip, nu poate fi evaluată în absența utilizării metodelor, tehnicilor și instrumentelor specifice contabilității de gestiune care are ca scop atât cuantificarea performanței și implicit aprecierea acesteia dar și identificarea zonelor care ar putea fi eficientizate. Procesul decizional privind eficientizarea activității și implicit creșterea performanței financiare trebuie să se bazeze în primul rând pe informațiile oferite de contabilitatea de gestiune.

În România, ulterior anului 1990, are loc o re poziționare a contabilității de gestiune, care își regăsește scopul de a caracteriza plusul de valoare care se poate obține în urma utilizării cât mai responsabile a resurselor. Obținerea unui plus de valoare nu trebuie privit unilateral numai din perspectiva utilizării raționale a resurselor, dar și a utilizării celor mai eficiente tehnologii, precum și metode de control. De asemenea, conceptul de valoare capătă multiple valențe - valoare pentru clienți, pentru acționari sau pentru entitate și trebuie găsit echilibrul între aceste valori care presupune un model complex de gestiune a activității entităților economice. În acest context s-a sperat la implementarea practică a conceptului de calitate, la renunțarea la unele activități în favoarea terților, la distribuirea profiturilor, garantarea unor competențe fundamentale, perfecționare și ajustarea permanentă.

Tocmai pentru a veni în întâmpinarea cerințelor contemporane, contabilitatea de gestiune a suferit transformări profunde, s-a înnoit permanent, propunând în activitatea practică metode și tehnici inovatoare, al căror rol este de a crește credibilitatea deciziilor manageriale, în mod special a celor de supraveghere și control. De aceea, în prezent contabilitatea de gestiune exercită o puternică influență deosebită asupra decidenților de la nivelul managementului organizațional și social.

Costul poate fi privit ca o metodă de cuantificare a transferului de valoare dinspre resurse spre active produse sau achiziționate, în timp ce cheltuiala cuantifică un consum valoric având ca efect micșorarea activelor și/sau creșterea datoriilor, cu impact direct asupra situațiilor patrimoniale.

Sistemul informațional specific contabilității de gestiune este dependent de mai mulți factori de influență, dintre care menționăm: dimensiunea funcțională a entității, caracteristicile procesului decizional, relația dintre contabilitatea de gestiune și alte structuri funcționale, precum și poziționarea acesteia în interiorul entității, implementarea tehnologiilor inovative și a produselor specifice societății informaționale, modul de organizare a sistemului informațional etc.. Toate acestea influențează în mod direct organizarea contabilității de gestiune la nivel de entitate. Însă un management al costurilor eficient poate interveni în faza de planificare, nu în faza de producție. În faza de producție și desfacere managementul costurilor trebuie să se axeze pe izolarea și eventual eliminarea acestora.

În scopul determinării costului de producție și din analiza principalelor practici folosite în scopul alocării eficiente a costurilor prin intermediul unui proces decizional bazat pe informații de tip cost relevante, pot fi desprinse o serie de reguli și principii menite să asigure normalizarea contabilității de gestiune și a calculației costurilor. Trebuie însă subliniat faptul că la nivel internațional nu există un proces de normalizare general acceptat.

De asemenea, fără a nega importanța pertinentei costului, trebuie spus că obiectul contabilității de gestiune vizează doar tehnici de determinare precisă a costului. Practica a arătat că prin folosirea metodelor tradiționale de contabilitate de gestiune un procent mare de costuri sunt alocate arbitrar, iar entitățile de multe ori pierd controlul asupra inductorilor de cost și nu au o percepție corectă a dinamicii costurilor. Gestionarea costurilor nu trebuie să vizeze numai costurile ci și modalitățile de creștere a productivității, creșterea satisfacției clienților precum și dobândirea și menținerea unei poziții strategice a entității.

Implementarea unui sistem de calculație a costurilor în entitățile din industria de panificație trebuie să aibă la bază specificul activității și parametrii de exploatare, iar orice modificarea a acestora trebuie reflectată în sistemul de calculație, care trebuie adaptat noilor nevoi identificate. În funcție de acestea vor fi alese și metodele și procedeele corespunzătoare contabilității de gestiune. Având în vedere caracteristicile menționate mai sus, stabilirea costurilor directe aferente fiecărui produs în parte este un demers imposibil. De aceea, cheltuielile sunt determinate pe game de produse prin procedee specifice, care permit identificarea ulterioară a cheltuielilor pe produs. Producția trebuie omogenizată prin stabilirea unor criterii comune produselor care alcătuiesc producția finală.

Opțiunea pentru o metodă sau alta de calculație a costurilor prezintă atât beneficii, cât și inconveniente. Cu toate acestea indiferent care este sistemul care urmează a fi folosit, informația care fundamentează calculația trebuie livrată la termene rezonabile, să fie precisă și pertinentă, iar costul său să fie unul acceptabil.



Indiferent dacă aparține industriei de panificație sau altei industrii, orice entitate are libertatea de a alege dintre o multitudine de metode de calculație a costului, iar perfecționarea contabilității de gestiune poate viza fie perfecționarea metodei pe care entitatea o utilizează, fie implementarea unei metode noi, care este mai bine adaptată nevoilor informaționale și manageriale ale conducerii. Atunci când are loc implementarea unei metode noi însă, trebuie efectuată o analiză detaliată a costurilor de implementare precum și a raportului cost-beneficii, mai ales pe termen lung.

Informația de tip cost este impetuos necesară în elaborarea deciziilor când se are în vedere determinarea pragului de rentabilitate, evaluarea performanței manageriale, elaborarea și controlul bugetelor, producerea sau cumpărarea unui produs etc. Datorită faptului că costurile fixe sau variabile au un comportament relativ constant, trebuie adâncită analiza comportamentului costurilor mixte. Folosind o serie de metode matematice este posibilă determinarea mărimii costurilor fixe și variabile în situația în care este cunoscut doar costul mixt, informație necesară în calcularea pragului de rentabilitate.

Relația cost – volum producție – profit în industria de panificație și nu numai, face obiectul analizei de performanță. Punctul critic face parte din categoria indicatorilor de performanță. O diminuare a sa permite o creștere a capacității entității de a obține câștiguri economice. De asemenea, permite evaluarea riscului economic, avertizând decidenții cu privire la nivelul care face departajarea între profit și pierdere, astfel încât aceștia pot interveni în direcția corectării, prevenirii și/sau limitării efectelor acțiunilor care influențează negativ rezultatul economico – financiar al entității.

Capitolul trei al lucrării, „*Costurile și comportamentul managerial în organizarea contabilității de gestiune în industria de panificație*” vizează o firmă relativ tânără, care a intrat pe piața locală a produselor de panificație în anul 2016. Studiul nostru se va concentra pe pâine, ca produs final al procesului de producție desfășurat în cadrul „Brutăriei Micu”.

Deoarece procesul tehnologic de producție în sine are un impact deosebit asupra organizării contabilității de gestiune și calculației costurilor, se prezintă o imagine de ansamblu a acestui proces.

În ceea ce privește procesul decizional practicat de managementul Brutăriei Micu, acesta este unul tradițional, bazat pe informațiile furnizate oferite de contabilitatea de gestiune, care preia cheltuielile înregistrate în contabilitatea financiară pe articole de cheltuieli. Entitatea analizată a optat pentru calculația costurilor pe tonă de produs final prin utilizarea metodei costurilor standard, care nu ridică cerințe speciale și tocmai de aceea ea este folosită de numeroase entități.

La Brutăria Micu întocmirea standardelor menționate implică participarea tehnicienilor din producție și a personalului din contabilitate.

Pentru materii prime și materiale, standardele se stabilesc pentru fiecare produs pe baza cantităților standard necesare conform rețetelor și a prețurilor standard ale furnizorilor pentru acestea. În ceea ce privește mărimea consumurilor specifice evidențiate prin standardele tehnice, acestea au caracter normativ. În elaborarea standardelor tehnice se ține cont de următoarele elemente: produsul care urmează a fi fabricat, standardul de calitate al materiilor prime, instalațiile folosite în procesul de producție, furnizorii și modalitățile de aprovizionare.

În cazul entității analizate, unde producția de masă are caracter continuu și nu se identifică loturi de fabricație, standardele pornesc de la rețetar, care prevede dozajul materiilor prime componente și randamentul de prelucrare al acestora. De asemenea, se fac analize de laborator ale materiilor prime și se determină compoziția chimică a acestora. Toate acestea sunt consemnate în documentația tehnică a entității. Sumele aferente costurilor obținute din calculație se consemnează în fișa de cost standard aferentă fiecărui produs.

Procesul de bugetare a costurilor indirecte ale entității analizate în cadrul studiului de caz are la bază media costurilor indirecte înregistrate în perioada anterioară. Din punct de vedere teoretic, utilizarea metodei CS presupune o anumită etapizare a bugetării cheltuielilor, care sunt apoi centralizate într-un buget general de cheltuieli. Acest lucru nu a fost identificat ca fiind practicat de către entitatea studiată. Indiferent de momentul în care are loc repartizarea, baza de fundamentare este costul de producție, acesta fiind direct influențat de totalitatea factorilor care au luat parte la procesul de producție. Costul de producție este fără îndoială cea mai relevantă bază de repartizare a cheltuielilor indirecte iar în ceea ce privește procedeul utilizat acesta este de regulă procedeul suplimentării. Calcularea coeficientului de repartizare se face prin raportarea totalului cheltuielilor generale de administrație la valoarea producției totale a centrelor de cost.

Costul complet al entității este determinat prin adunarea la costul de producție a sumelor reprezentând cheltuielile cu parcul auto și cele generale. Acestea sunt luate în calcul și repartizate corespunzător costului efectiv al produselor livrate consumatorilor. Brutăria Micu nu ia în calcul livrările pe care le face propriilor magazine, context în care nu calculează nici cheltuieli de desfacere.

Este nevoie să se înțeleagă care este corelația existentă între producție și factor, corespunzător diferitor nivele de atribuire a factorilor. O funcție de acest fel evidențiază chiar modul în care evoluează producția în funcție de variația cantității atribuite dintr-un anumit factor. Corelația se poate aborda atât prin prisma aspectelor tehnice (producția maximă fiind echivalentă cu punctul maxim tehnic), cât și al celor economice (care trebuie să fie nivelul de

atribuire al factorului și, ca atare, al producției, în vederea obținerii unui profit maxim, în contextul dat de prețul factorului și al produsului). Așadar, se pune problema identificării unei limite optime de atribuire, sau altfel spus, a punctului unde se atinge optimul economic.

Optimul dimensional este puternic influențat de noile tehnici de producție, se realizează în timp și se adaptează cerințelor pieței. Ceea ce se urmărește în proiectarea optimului dimensional este ca producția să crească astfel încât costurile suplimentare să fie inferioare veniturilor suplimentare.

Având în vedere că se cunoaște cantitatea de materii prime și materiale care intră în compoziția fiecărei categorii de produs, precum și costurile aferente acestora dar și prețurile de desfacere, ne-am propus să determinăm cantitățile de produse pe fiecare sortiment, care pot maximiza veniturile brutării în condițiile menținerii aceluiași costuri totale ale materiilor prime și materialelor. Pentru rezolvarea sistemului de programare liniară definit am folosit aplicația Solver din programul Excel 2000, aplicație dedicată rezolvării problemelor de optimizare, care are capacitatea de a rezolva modele liniare și nonliniare.

Capitolul patru al demersului nostru a fost denumit „*Cercetare privind posibilitățile de perfecționare a contabilității de gestiune și calculației costurilor în industria de panificație prin implementarea metodei costurilor bazate pe activități – metoda ABC*”.

Metoda ABC permite o estimare a costurilor mult mai relevantă comparativ cu alte metode datorită evidențierii clare a legăturii care există între resurse - activități - obiecte de cost, dar și prin recunoașterea așa numiților inductorilor de cost și de activitate. Dacă în faza inițială a dezvoltării metodei ABC, aceasta a fost percepută ca o metodă oarecare de calculare a costului unor produse sau servicii, ce-i drept mai eficace, treptat aceasta a devenit o metodă de orientare a acțiunilor manageriale ce pot fi cuantificate în raport cu profitabilitatea.

Metoda ABC a costurilor bazate pe activități a fost gândită pornind de la nevoia dobândirii unor informații cât mai apropiate de realitate cu privire la costurile reclamate de procesele de producție. În mod clar, firmele din sectorul de producție au fost primele interesate de implementarea acestei metode, maximizarea interesului lor aflându-se sub influența dezvoltării exponențiale și aproape necontrolate a unor piețe existente (sau a unor piețe noi), precum și a creșterii deosebite a costurilor indirecte de producție generate de utilizarea pe scară largă a echipamentelor automatizate.

Evident, atât metoda ABC, cât și metodele tradiționale de alocare a costurilor indirecte au elemente comune și deosebiri certe. Este clar însă faptul că metoda ABC oferă informații mai relevante prin prisma rezultatelor generate de includerea absolut a tuturor activităților implicate în fabricarea unui produs. În ciuda faptului că diferențele de costuri care rezidă din

aplicarea metodelor sunt importante, implementarea metodei ABC este mult mai costisitoare din punct de vedere financiar.

Procesul tehnologic al activității de producție din cadrul S.C. „Brutăria Micu” S.R.L. este defalcat în mai multe activități succesive. Scopul implementării metodei ABC este acela de a stabili costul de producție corespunzător ieșirilor procesului de producție, în cazul entității analizate, pâine albă. Pentru aceasta se impune recunoașterea și stabilirea cheltuielilor directe și indirecte care sunt implicate de activitățile ce alcătuiesc procesul de producție. Stabilirea cheltuielilor directe și a celor indirecte corespunzătoare procesului de producție are la bază analiza cheltuielilor care au fost înregistrate în bilanța de verificare corespunzătoare lunii februarie 2018, respectiv a bugetului de venituri și cheltuieli.

Prin compararea costurilor se identifică o diferență considerabilă între valoarea costului unitar determinat prin metoda ABC și metoda Costului Standard. Până la urmă diferența este firească având în vedere că modalitățile de alocare a costurilor indirecte au fost diferite. În ciuda faptului că pentru un anumit produs (pâine albă 500 g) rezultatul astfel obținut nu este relevant (deși profitul este mult diferit), atunci când se analizează întreaga producție, rezultatele sunt esențiale pentru procesul decizional managerial. În cazul aplicării metodei costurilor standard, profitabilitatea este de aproximativ 77% (nerealist, considerăm noi), pe când în cazul aplicării metodei ABC, nivelul acesteia se reduce la circa 36%. Acest lucru ne face să considerăm că metoda ABC este mult mai realistă, adaptată nevoilor prezente.

Deși entitățile cu activitate în sfera producției au recunoscut deja importanța funcțiilor de management, s-a acordat o atenție redusă evaluării independente a costurilor asociate acesteia și a performanțelor acestor activități. Efectuarea unor astfel de evaluări nu este facilă deoarece regimurile costurilor de producție nu sunt suficient de sofisticate pentru a distinge și individualiza absolut toate operațiunile.

În acest context, suntem de părere că o abordare multiplă a alocării costurilor indirecte poate fi aplicată la configurarea oricărui model de calculație a costurilor. Metoda pe care o propunem ar putea fi considerată drept o formă specială a metodologiei de calcul a costului total. Aplicarea unei astfel de metode este necesară deoarece costurile legate de management sunt considerate în mod uzual drept costuri indirecte ale entităților cu activitate de producție.

Pentru a evidenția avantajele metodei propuse, pe care o vom numi în continuare metodă multi-level, am demarat un calcul pilot pentru entitatea abordată și în studiile empirice anterioare. Avem în vedere o aplicație din viața reală pe care se bazează datele de intrare, acestea nefiind doar estimări, ci elemente de cost reale.

Desigur, implementarea acestui model într-o entitate din industria de panificație, care în esență este foarte simplu, poate fi relevant pentru schițarea unor concluziilor generale și

perspective de dezvoltare. Utilizarea sa efectivă în activitatea de producție ar necesita cu certitudine o dezvoltare a modelului pe măsură ce fiecare entitate își stabilește propriile specificații operaționale.

Capitolul cinci, „*Perfecționarea comportamentului managerial – decizional bazat pe costuri în industria de panificație din România – Metoda Balanced Scorecard*” cuprinde o analiză ce vizează relațiile cauzale cu efect asupra obiectivelor strategice, fapt ce permite evaluarea la perioade de timp a factorilor critici de reușită și realizarea de ajustări acolo unde este necesar.

Cunoscând în amănunt relațiile cauzale, prin realizarea tabloului de bord leaderii observă deplasările de la țintele stabilite în cel mai scurt timp cum acestea au loc și au capacitatea să acționeze de îndată asupra cauzelor care le-au produs.

Am aplicat metoda la „Brutăria Micu” folosind un soft dedicat, BSC Designer Light. Suntem de părere că entitățile pot alege și se pot adapta la nevoile informaționale proprii plasate de conducere și la cele de raportare a succesului. Folosirea se poate efectua în asociere cu noțiuni specifice altei situații, cu prevederea furnizării de răspunsuri prompte la așteptările managerilor.

*Ultimul capitol* este dedicat concluziilor generale și aprecierilor. De asemenea se face o sinteză a aportului propriu adus la dezvoltarea domeniului, punându-se accent pe diseminarea rezultatelor cercetării și proiectele viitoare.

### **Metodologia cercetării**

Tema tratată, dar și modul în care au fost structurate ipotezelor, rigoarea științifică a argumentărilor formulate reprezintă criterii de apreciere din punct de vedere calitativ a demersului realizat. Valoarea lucrării este dată de structurarea corespunzătoare a obiectului cercetării, de metodele și procedeele de cercetare utilizate, precum și de analizele calitative și cantitative puse în practică<sup>2</sup>, piese prinse detaliat în prezenta abordare.

La baza cercetării aplicative a stat cercetarea documentară, oferind astfel posibilitatea de investigare foarte detaliată a demersurilor teoretice consultate și/sau verificarea și confirmarea ipotezelor stabilite.

În contextul observării fenomenelor studiate și a trasării concluziilor, ne-am bazat pe inducție și deducție, analizele fiind orientate dinspre general spre particular, dar și invers.

Metodologia de analiză înglobează atât abordări generale, cât și specifice. S-a folosit analiza comparativă și critica constructivă, dar și o serie de analize numerice. A fost analizat sistemul contabilității de gestiune și calculația costurilor în entitatea obiect al studiilor de caz,

---

<sup>2</sup>Thiéart R.A. (1999), *Méthodes de recherche en management*, Dunod, Paris, p. 122

iar pentru perfecționarea activității acesteia au fost propuse soluții pertinente. În ceea ce privește studiul empiric, accentul a fost pus pe studiul de caz.

Pentru efectuarea analizelor numerice din cadrul abordărilor specifice au fost folosite atât modele matematice de definire a problemelor (nodele de optimizare lineară) cât și instrumente matematice și aplicații software de rezolvare a modelelor concepute (Excel, Solver).

Ca suport informațional al demersului științific menționăm, pe lângă bibliografia consultată (peste 100 de surse reprezentate de cărți, articole, legislație, site-uri web, ghiduri etc.) și datele puse la dispoziție de S.C. „Brutăria Micu” S.R.L., inclusiv ca urmare a discuțiilor pe care le-am purtat cu patronul acestei entități.

Am tras o serie de concluzii pe care le-am argumentat prin metode proprii cercetării interactive și celei iterative. În privința tehnicilor specifice, am folosit o serie de procedee, după cum urmează: culegerea datelor și a informațiilor, clasificarea - generalizarea inductivă, modelarea ipotezelor, deducția etc.

Fără a putea cuprinde problematica întregii industrii alimentare, deosebit de complexă și vastă, în cadrul prezentului demers științific ne-am limitat la o serie de probleme particulare, specifice industriei de panificație. Cu toate acestea, considerăm că lucrarea pe care am conceput-o este un prim pas pentru demersuri științifice viitoare, accentul urmând a fi pus pe aspecte netratate acum, tocmai cu scopul aprofundării cunoașterii în domeniu.

### **Sinteza aportului propriu adus la dezvoltarea domeniului**

Pornind de la considerentul că industria alimentară este organic legată de agricultură și de comerț deoarece aceste două sectoare reprezintă, pe de o parte, furnizorul de materii prime, iar pe de altă parte, distribuitorul produselor alimentare finale, am realizat o structurare în viziune proprie a sectoarelor implicate în economia industriei alimentare.

De asemenea, am prezentat o structurare proprie a componentelor de bază ale industriei alimentare pornind de la clasificarea activităților din economia națională (cod CAEN<sup>3</sup>) elaborată de INS și armonizată cu clasificările europene și internaționale.

Realizările contabilității de gestiune în perioada 1950 – 1980 au fost prezentate schematic în viziune proprie, cu menționarea tehnicilor și metodelor specifice contabilității de gestiune și celei manageriale.

---

<sup>3</sup> aprobat prin HG 656/1997, cu modificările și completările ulterioare

Noțiunile de costuri istorice sau costuri predeterminate care pot fi asimilate costurilor standard folosite în metoda cu același nume reprezintă tipologizări raportate la orizontul temporal de înregistrare sau analizare a costurilor. O astfel de tipologizare, în contextul în care unele costuri se întrepătrund, iar unele dintre ele se suprapun, a fost prezentată într-o manieră distinctă, trecută prin filtrul personal.

În aceeași manieră proprie am prezentat și particularitățile cheltuielilor din industria de panificație. Am arătat că, indiferent de criteriul de clasificare folosit, se face referire la aceleași elemente care intră în componența costului. Fără a nega importanța pertinentei costului, trebuie spus că obiectul contabilității de gestiune vizează doar tehnici de determinare precisă a costului. Costurile sunt legate în general de produse finite, căile de exploatare a acestora, centrele de responsabilitate etc., elemente vizibile. Totuși, există și costuri oarecum invizibile sau costuri care nu pot fi încadrate în formalisme.

Funcțiunea comercială în industria de panificație este un alt aspect de cunoaștere a cererii și ofertei pentru produsele de panificație, de achiziționare a materiilor prime și materialelor direct productive și de vânzare a producției finale.

Desigur, relația preț - cost este dependentă de tipul produsului, de concurență, de strategia managerială a entității etc. Obiectivul de stabilire a prețului nu are azi un caracter privilegiat, însă aspectele prezentate întăresc rolul pe care și l-a asumat contabilitatea de gestiune, deoarece costul nu are doar rolul de a contribui la stabilirea prețului, ci și de a sigura un proces decizional corect în privința gestiunii eficiente a produselor și clienților. Pe termen mediu și lung, pentru stabilirea prețului am identificat două tipuri de abordări, cost plus marjă și preț țintă.

În industria de panificație nu se poate vorbi decât despre o cerere foarte mare pentru produsele sale. Drept urmare, entitățile care alcătuiesc această industrie nu prea au libertate de acțiune în stabilirea prețurilor. Purtătorii cererii sunt chiar consumatorii finali, care au o putere redusă. O majorare a prețurilor în industria de panificație, în special de către entitățile mari, care asigură dinamica acestei industrii, va determina o reorientare a consumatorilor către micii producători și către producția nefiscalizată.

În diferite moduri de structurare proprie au fost prezentate metoda costurilor pe comenzi, metoda costurilor pe procese, dar și avantajele metodei ABC comparativ cu metoda standard-cost (CS).

Am determinat pragul de rentabilitate al Brutăriei Micu pornind de la ipoteza existenței unui cost variabil/produs care nu se modifică imediat și în același timp cu dezvoltarea volumului producției. Am ajuns la concluzia că toate produsele de panificație ale Brutăriei Micu care au

fost analizate aduc un aport pozitiv la profit, respectiv la acoperirea cheltuielilor fixe prin faptul că au o importantă contribuție de acoperire a acestora.

Presupunând că structura de producție va fi menținută și în viitor, am determinat structura pragului de rentabilitate pe produs, dar și alți indicatori de interes pentru determinarea performanței economico – financiare a Brutăriei Micu.

Brutăria Micu obține profit încă din luna iunie 2018 (potrivit calculelor după 5,65 luni din anul curent). Înseamnă că din luna iulie contribuția de acoperire înregistrată de entitate reprezintă în întregime profit.

Sigur, atunci când veniturile egalează nivelul cheltuielilor se atinge pragul de rentabilitate. Însă acesta nu este pentru entități principalul deziderat deoarece investitorii urmăresc de regulă să obțină o remunerare a capitalului investit superioară ratei dobânzilor bancare.

O analiză bazată pe nivelul și dinamica pragului de rentabilitate este folositoare entității în următoarele momente: la lansarea unui produs nou (pentru evaluarea pertinentă a cifrei de afaceri, a capacității de producție și a capacității de absorbție a pieței), la extinderea activității (pentru că implică costuri suplimentare) și la re tehnologizare (când costurile fixe cresc pe seama amortizării). Totodată, o analiză a punctului critic oferă posibilitatea de anticipare a profitului și de evaluare a prețurilor în contexte concrete ale volumului de activitate.

Punctul critic face parte din categoria indicatorilor de performanță. O diminuare a sa permite o creștere a capacității entității de a obține câștiguri economice. De asemenea, permite evaluarea riscului economic, avertizând decidenții cu privire la nivelul care face departajarea între profit și pierdere, astfel încât aceștia pot interveni în direcția corectării, prevenirii și/sau limitării efectelor acțiunilor care influențează negativ rezultatul economico – financiar al entității.

Desfășurarea procesului tehnologic la „Brutăria Micu” S.R.L. a fost prezentat într-o manieră personală și de asemenea și desfășurarea activităților în cadrul acestei entități, precum și tehnologia utilizată pentru producerea pâinii.

Articole de calculație la S.C. „Brutăria Micu” S.R.L. au fost determinate ca urmare a activității practice la entitatea analizată. Gruparea cheltuielilor de producție se face în cheltuieli materiale și cheltuieli cu munca, împărțite la rândul lor în cheltuieli directe și indirecte. Costul de producție se obține prin totalizarea cheltuielilor materiale cu cele salariale. Pentru obținerea costului complet pe produs, la suma obținută anterior se adaugă și cotele corespunzătoare din totalul cheltuielilor de administrație și a celor de desfacere. Conducerea a optat pentru alocarea arbitrară a unei cote de 10% din costul producției, cote stabilite pe baza experienței primului an de funcționare.



Am realizat o calculație standard la entitatea analizată, care se elaborează ulterior bugetării centrelor de cost. Inițial se identifică cheltuielile indirecte pe centru de cost, iar ulterior se repartizează pe produsele obținute în respectivul centru de cost.

Potrivit specialiștilor în domeniu, standardele pot fi clasificate după o serie de criterii și în funcție de o serie de caracteristici, prezentate sintetic în viziune proprie. În aceeași manieră au fost prezentate și lucrările specifice calculației standard, calculația costurilor și a profitului unitar conform metodei CS.

Abaterile de cantitate și preț la S.C. „Brutăria Micu” S.R.L. au fost sintetizate pe baza observațiilor făcute la entitatea analizată.

Schematizarea proprie ți-a pus amprenta și asupra prezentării etapelor unui proces decizional, respectiv ale conceperii unui model de optimizare a costurilor.

Am realizat un model de optimizare a costurilor Brutăriei Micu bazat pe un model matematic de programare liniară. Acesta a fost aplicat entității analizate reprezentată ca sistem economic constituit dintr-un ansamblu de relații liniare, dintre care una reflectă obiectivul urmărit, iar celelalte cuprind restricțiile economice sau tehnologice.

Având în vedere că se cunoaște cantitatea de materie primă care intră în compoziția fiecărei categorii de produs, precum și costurile unitare aferente produselor finale, am determinat cantitățile de materii prime necesare respectării rețetarului, la un cost total minim. Pentru calculul sistemului de programare liniară am folosit un software dedicat rezolvării problemelor de optimizare, Lingo 17.0, care are capacitatea de a rezolva modele liniare și nonliniare. Urmare a rulării software-ului menționat pentru datele furnizate de Brutăria Micu, a fost determinată valoarea optimă a costurilor pentru patru produse analizate.

Pentru ca activitatea brutăriei să fie eficientă, iar producția să se realizeze cu costuri optime, este nevoie ca producția anuală a entității să crească de la 2070 tone la produsele menționate la 6330,12 tone, respectiv o creștere de 32,7%.

Analiza a scos în evidență efectul integrării factorului discreționar de gestionare în modelul în care un anumit număr de ordine trebuie îndeplinite complet. Strategia de management pentru atingerea unor costuri optime poate necesita o producție mai mare. O valoare a costurilor superioară celor prezentate duce la diminuarea profitului entității analizate.

Pentru prezentarea corectă a mecanismului de funcționare al metodei ABC, demersul a debutat cu enumerarea și prezentarea caracteristicilor termenilor particulari utilizați de metodă, respectiv inductori de activitate, inductori de cost, obiecte de cost etc.. De asemenea, am prezentat o sinteză a caracteristicilor celor trei etape de implementare ale metodei ABC, respectiv procesul de alocare a resurselor și a costului acestora pe activități, dar și diferențele dintre metodele tradiționale de alocare a costurilor și metoda ABC.

Prezentarea procesului tehnologic la Brutăria Micu în spiritul metodei ABC este o altă contribuție personală. De asemenea, am realizat o sistematizare proprie, pe baza datelor și informațiilor furnizate de S.C. „Brutăria Micu” S.R.L., a cheltuielilor directe și indirecte ale acestei entități.

Am calculat: salarii directe producție, cheltuieli cu amortizarea instalațiilor și echipamentelor, cheltuieli cu energia și apa etc. și am făcut repartizarea cheltuielilor cu amortizarea, energia și apa. De asemenea, urmare a identificării costurilor directe care au fost preluate din documentația contabilă a entității analizate, prin calculul diferenței dintre valoarea costurilor directe și costurile totale contabilizate prin clasa a 6-a de conturi am obținut valoarea atribuită costurilor indirecte pe tipuri de costuri.

În vederea implementării metodei ABC am încercat repartizarea costurilor indirecte identificate pe procesele principale, prin alocarea lor pe activitățile pe care le alcătuiesc. Pentru atingerea acestui scop a fost nevoie de identificarea inductorilor de cost în funcție de care se face atribuirea, precum și stabilirii valorii corespunzătoare acestora.

Inductorii de cost sunt abordați ca baze de repartizare sau mijloace de sorginte cantitativă folosite pentru explicarea variabilității costurilor. Trebuie menționat însă că, calitatea informației de tip cost înregistrate este în relație de directă proporționalitate cu volumul inductorilor de cost folosiți, însă în același timp, utilizarea unui volum prea mare de inductori poate duce la un raport cost/beneficii foarte mare, ceea ce duce la determinarea unui cost al implementării metodei ABC fără bază reală.

Sintetizând indicatorii calculați, costul unitar al producției de pâine albă 500 g, în contextul în care se vinde întreaga cantitate produsă a fost determinat ca fiind inferior celui calculat prin metoda costurilor standard. Se identifică o diferență considerabilă între valoarea costului unitar determinat prin metoda ABC și metoda Costului Standard. Până la urmă diferența este firească având în vedere că modalitățile de alocare a costurilor indirecte au fost diferite. În ciuda faptului că pentru un anumit produs (pâine albă 500 g) rezultatul astfel obținut nu este relevant, atunci când se analizează întreaga producție, rezultatele sunt esențiale pentru procesul decizional managerial. În cazul aplicării metodei costurilor standard, profitabilitatea este de aproximativ 77% (nerealist, considerăm noi), pe când în cazul aplicării metodei ABC, nivelul acesteia se reduce la circa 36%. Acest lucru ne face să considerăm că metoda ABC este mult mai realistă, adaptată nevoilor prezente.

Întrucât procesele de producție pot fi în general planificate și modelate într-un mod concret, metodele de calculație a costurilor utilizate în prezent au atins un nivel foarte ridicat de exhaustivitate. Drept urmare, am propus o abordare multiplă a alocării costurilor indirecte poate fi aplicată la configurarea oricărui model de calculație a costurilor.

Metoda pe care o propunem ar putea fi considerată drept o formă specială a metodologiei de calcul a costului total. Aplicarea unei astfel de metode este necesară deoarece costurile legate de management sunt considerate în mod uzual drept costuri indirecte ale entităților cu activitate de producție.

Pentru a evidenția avantajele metodei propuse, pe care o vom numi în continuare metodă multi-level, am demarat un calcul pilot pentru entitatea abordată și în studiile empirice anterioare. Așa cum am prezentat, avem în vedere o aplicație din viața reală pe care se bazează datele de intrare, acestea nefiind doar estimări, ci elemente de cost reale.

Desigur, implementarea acestui model într-o entitate din industria de panificație, care în esență este foarte simplă, poate fi relevant pentru schițarea unor concluziilor generale și perspective de dezvoltare. Utilizarea sa efectivă în activitatea de producție ar necesita cu certitudine o dezvoltare a modelului pe măsură ce fiecare entitate își stabilește propriile specificații operaționale.

Modelul multi-level de determinare a costului de producție pe care îl propunem presupune parcurgerea a două etape:

1. definirea structurii generale a modelului de calculație a costurilor pe baza alocării costurilor indirecte pe mai multe niveluri;
2. elaborarea unui model concret de calculare a costurilor, care să descrie funcționarea unei entități de producție care include și unități/zonă de logistică.

Obiectele de cost sunt acele activități pentru care costurile indirecte sunt înregistrate drept cheltuieli primare. Acestea sunt aranjate ierarhic, pe mai multe niveluri, motiv pentru care sunt incluse într-o schemă de alocare a costurilor indirecte pe mai multe niveluri. Obiectele de cost pot fi unități sau centre de cost care contribuie la producerea obiectelor de profit sau care servesc altor obiecte de cost. Fiecărui obiect cost trebuie să i se atașeze un indicator de performanță, care măsoară performanța acestuia. Acești indicatori de performanță sunt numiți motoare de cost.

Obiectele de profit sunt acele produse care prin vânzare generează veniturile entității. Toate costurile directe sunt evidențiate în obiectele de profit. Diferența față de metoda ABC constă în faptul că ABC folosește noțiunile de centre de cost/centre de activitate în locul obiectelor de cost, respectiv obiecte de cost în loc de obiecte de profit.

Astfel, ne-am propus conceperea unui model care să reflecte și consumul de performanță. Obiectele de cost trebuie să fie interconectate, iar costul lor total cuprinde și costuri secundare care pot fi alocate prin utilizarea unei rate a consumului relativ de performanță, numit intensitate a performanței.

Este evident că indicatorii de performanță sau intensitățile performanței joacă un rol esențial în procedura de alocare a costurilor. Astfel, selectarea motoarelor de cost și măsurarea distribuției performanței trebuie efectuate cu mare atenție. În afara sistemelor informatice specifice, experiența managerilor din domeniile de activitate examinate sunt extrem de importante.

În studiul nostru este abordat un model de cost general al Brutăriei Micu, pe baza experiențelor empirice prezentate în capitolele anterioare. Elementele structurale de bază ale modelului au fost extrase din rezultatele anterioare ale cercetării. În același timp, modelul este dezvoltat prin includerea unor elemente operaționale suplimentare.

Avantajele modelului de calculație a costurilor propus de noi pot fi evidențiate prin calcul numeric, scopul fiind prezentarea procedurilor pe care le implică modelul. Datele de intrare necesare au fost calculate în capitolele anterioare. Nu ne interesează rezultatele în sine, ci modul în care acestea ar putea contribui la adoptarea deciziilor în entitatea studiată.

Am estimat toate datele necesare calculației de cost pe baza analizei datelor furnizate de metoda ABC și ca urmare a discuțiilor purtate cu personalul Brutăriei. Costurile secundare, costul total și costul mediu al obiectelor de cost se determină folosind ecuații, prin luarea în considerare a lanțurilor cauză-efect corespunzătoare. Secvența alocărilor este fixă; costurile obiectelor de cost din nivelurile inferioare pot fi calculate numai după ce costurile tuturor obiectelor de cost precedente, din nivelurile superioare, au fost deja calculate.

După ce s-au calculat datele de ieșire aferente obiectelor cost, în mod similar se determină costurile indirecte, costurile totale, marjele de profit și acoperirea costurilor pentru obiectele de profit (produsele finale).

Costul unitar al pâinii albe 500 g este de 3,09 lei, superior costului calculat pentru același produs prin metoda ABC (2,95 lei).

Sigur, modelul prezentat nu este nici pe departe perfect, acesta necesitând aprofundări și dezvoltări, care vor face obiectul preocupărilor noastre viitoare. Constrângerile metodologice rezidă din: detalierea excesivă a descrierii structurii operaționale a entității analizate; separarea datelor privind costurile și performanțele nu poate fi întotdeauna completă; există indicatori mai simpli, dar mai puțin măsurabili; alegerea obiectelor de cost se bazează în principal pe deciziile subiective ale experților, deoarece aplicabilitatea abordărilor matematice este de obicei limitată; distribuția consumului de performanță, adică o parte din intensitățile performanței nu pot fi măsurate exact și se folosesc estimări.

În ciuda constrângerilor, credem că datele privind costurile calculate prin sistemul multi-level sunt mai precise decât cele furnizate de regimurile tradiționale de calculare a costurilor. Mai mult decât atât, sunt furnizate informații precum indicatorii detaliați ai eficienței

costurilor sau raportul dintre costuri. De aceea, trebuie luate în considerare avantajele și resursele implementării acestei metode, precum și nivelul acceptabil al constrângerilor metodologice înainte de a lua o decizie cu privire la implementarea unui sistem multi-level de calculație a costurilor.

Un alt element care vine să întregască aportul personal la dezvoltarea domeniului este utilizarea BSC Designer Light, un software dedicat implementării metodei Balanced Scorecard în activitatea entităților din industria de panificație. Rezultatele aplicării acestuia au fost prezentate în contextul Brutăriei Micu.

### **Diseminarea rezultatelor cercetării și proiecte viitoare**

Așa cum am menționat anterior, succesul implementării practice a metode CS depinde de realitatea și exactitatea elaborării standardelor, iar factorul uman poate fi înlocuit cu un sistem informatic de gestiune special conceput pentru a permite contabilizarea datelor specifice metodei alese. De asemenea, implementarea metodei ABC nu este ușoară din cauza volumului destul de mare de calcule și a nevoii de informații furnizate atât de documentele contabile, cât și extrase din fișele de proces și din discuțiile cu angajații, însă utilizarea unei aplicații informatice specializate și adaptate specificului industriei de panificație, chiar dacă implică o investiție considerabilă, furnizează avantaje importante în domeniul contabilității de gestiune. Astfel, una din principalele direcții de cercetare ulterioară este dezvoltarea unui program informatic specific metodei multi-level propuse.

Datele privind costurile calculate prin sistemul multi-level sunt mai precise decât cele furnizate de regimurile tradiționale de calculare a costurilor. Mai mult decât atât, sunt furnizate informații precum indicatorii detaliați ai eficienței costurilor sau raportul dintre costuri. De aceea, trebuie luate în considerare avantajele și resursele implementării acestei metode, precum și nivelul acceptabil al constrângerilor metodologice înainte de a lua o decizie cu privire la implementarea unui sistem multi-level de calculație a costurilor. Modelul prezentat nu este doar un sistem de calculație de cost, deoarece după punerea sa în aplicare, acesta poate fi folosit și ca instrument de suport decizional. Considerăm că principala sa contribuție este de natură metodologică, pentru că prezintă o modalitate de integrare formalizată a considerentelor tehnologice în procedurile contabile de calculație a costurilor. Tocmai de aceea, ne-am propus ca pe viitor să dezvoltăm această metodă și să o îmbunătățim astfel încât să poată fi încadrată în rândul metodelor moderne ale contabilității de gestiune și calculației costurilor.

## BIBLIOGRAFIE

### *Acte normative*

\*\*\* HG 656/1997, cu modificările și completările ulterioare

\*\*\* Legea 150/2016 care modifică Legea 321/2009 privind comercializarea produselor alimentare

\*\*\* Legea contabilității nr. 82-1991 republicată

### *Lucrări de autor*

1. Albu N., Albu C., Instrumente de management al performanței. Volumul I – Contabilitate de gestiune, Editura Economică, București, 2003
2. Babaita V., Contabilitate și control de gestiune, Ed. Economică, București, 2004
3. Băluță, A.V., Contabilitate de gestiune. Noțiuni fundamentale, Ed. Fundației „România de mâine”, București, 2005
4. Banu C. ș.a., Tratat de industrie alimentară – Probleme generale, Ed. ASAB, București, 2008
5. Bărbulescu C., Bâgu C., Managementul producției, vol. II – Politici manageriale de producție, Editura Economică, București, 2001
6. Bhimani A., Horngren C., Management and Cost Accounting, Pearson Ed., 2015
7. Bordei D., Tehnologia modernă a panificației, Editura AGIR, București, 2005
8. Bouquin H., Comptabilite de gestion, troisiemeedition, Economica, Paris, 2004
9. Briciu S., Contabilitate managerială. Aspecte teoretice și practice, Editura Economică, București, 2006
10. Briciu S., Sistemul informațional privind contabilitatea de gestiune și calculația costurilor în industrie, Editura Argus, București, 2000
11. Briciu S., Burja V., Contabilitatea de gestiune. Calculația și analiza costurilor, Editura Ulise, Alba Iulia, 2004
12. Briciu S., Jaradat M.H., Socol A., Teiușan S.C., Managementul prin costuri, Editura Risoprint, Cluj-Napoca, 2005
13. Briciu S., Tamas S.A., Dobra I.B., Sas F., Contabilitatea managerială a firmelor din comerț, Editura Risoprint, Cluj-Napoca, 2005
14. Briciu S., Căpușeanu S., Rof M.L., Topor D., Contabilitatea și controlul de gestiune, instrumente pentru evaluarea performanței calității, Editura Aeternitas, Alba Iulia, 2010
15. Bromwich M., Bhimani A, Management Accounting: Retrospect and Prospect, 1990
16. Budugan D. ș.a., Contabilitate managerială, Editura CECCAR, București, 2007
17. Călin O., Contabilitate de gestiune, Editura Economică, București, 2002
18. Călin O., Cârstea Ghe., Contabilitatea de gestiune și calculația costurilor, Editura Genicod, 2000
19. Călin O., Man M., Nedelcu M.V., Contabilitate managerială, EDP, București, 2008
20. Căpușeanu Sorinel, Contabilitatea de gestiune. Instrument de evaluare a performanței, Ed, Universitară, 2013
21. Caraiani C., Dumitrana M., Contabilitate de gestiune & Control de gestiune, ediția a II-a, Editura Universitară, București, 2008
22. Chadwick L., Contabilitate de gestiune, Editura Humanitas, București, 1999
23. Cox J.F., Blackstone J.H. (eds.), APICS Dictionary, 10th edition. APICS – The Association for Operations Management, Alexandria, VA, 2002

24. Cross R., Revenue Management: Hard-Core Tactics for Market Domination, Broadway Books, New York, 1997
25. Cucui I., Horga V., Radu M., Contabilitate de gestiune, Ed. Niculescu, București, 2003
26. Cucui I., Man M., Costurile și contabilitatea de gestiune, Editura Economică, București, 2004
27. Deju M. (coordonator), Muntean M., Rotilă A., Dragomirescu S.E., Solomon D.E., Păcurari D., Contabilitate generală. Concepte, aplicații și studii de caz, Editura Alma Mater, Bacău, 2010
28. Dhillon, B.S., Life cycle costing, New York: Gordon & Breach, 1989
29. Drucker P., Management. Revised Edition of Management: Tasks, Responsibilities, Practices, New York: HarperCollins, 2008
30. Drury C., Management and cost accounting, 7th edition. London: Pat Bond, 2007
31. Drury, C., Management and cost accounting, 7th ed. London: Cengage Learning, 2008
32. Dubrulle L., Didier Jourdain, Comptabilité analytique de gestion, Dunod, Paris, 2007
33. Dumbravă P., Pop At., Contabilitatea de gestiune în industrie, ediția a II-a, actualizată și completată, Editura Intelcredo, Deva, 2011
34. Dumitrana M., Contabilitate de Gestiune și Control de Gestiune, Editura Universitară, 2011
35. Estrin R. L., Is ABC Suitable for Your Company? Management Accounting, 1994
36. Gering M., Mntambo V., *Neither balanced nor scorecard*, Accountancy SA, 2000
37. Gitin Liliana, Tehnologii speciale de procesare a produselor alimentare, Editura Galați University Press, 2010
38. Grosanu A., Calculația costurilor pe centre de profit, Editura Irecson, București, 2010
39. Horomnea E., Dimensiuni științifice, sociale și spirituale în contabilitate. Geneză, doctrină, normalizare, decizii, Ediția a V-a, Editura TipoMoldova, Iași, 2013
40. Hilton R., Maher M., Selto F., Sainty B., Cost Management: Strategies for Business Decisions, 1st ed., The McGraw-Hill Ryerson, New York, 2001
41. Horngren C., Bhimani A., Datar S., Foster G., Contrôle de gestion et gestion budgétaire, Pearson, Paris, 2004
42. Horngren, Ch., Datar, S., Foster, G. – Contabilitateacosturilor, o abordaremanagerială, Ediția a XI-a, Editura ARC, Chișinău, 2006
43. Horomnea E., Tabără N., Georgescu I., Budugan D., Bețianu L., Bazele contabilității: concepte, modele, aplicații, Editura Sedcom Libris, Iași, 2010
44. Iacob C., Drăcea R.M., Contabilitate analitică și de gestiune, Editura Tribuna economică, București, 1998
45. Iacob C., Ionescu I., Goagăra D., Contabilitate de gestiune conformă cu practica internațională, Editura Universitaria, Craiova, 2007
46. Innes J., Handbook of Management Accounting, Elsevier, CIMA Publishing, Oxford, 2004
47. Ionică Mira Elena, Păstrarea materiilor prime agricole și horticoale utilizate în industria alimentară, Editura Reprograph, Craiova, 2002
48. Ittner C. D., Larcker D. F., The performance effects of process management techniques, Management Science, 43(4), 1997
49. Jelsy J., Vetrivel A., Time driven activity based costing for spinning mills to improve financial performance, Advances in Management Accounting, 5(3), 2012
50. Structure, Contract Economics, eds. Werin, L., Wijkander, H. în Jensen, M.C. Foundations of Organizational Strategy, Harvard University Press, 1988
51. Johnson H.T., Kaplan R.S., Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting Systems, Harvard Business School Press, Boston, 1987
52. Jolink A., Jan Van Daal, The Equilibrium Economics of Leon Walras, Routledge, 1993
53. Juran J., Juran on the Quality of Design, The Free Press, New York, 1992

54. Kajüter P., Proactive Cost Management in Supply Chains, în: Seuring, S. and Goldbach, M. (eds.), Cost Management in Supply Chains, Physica Verlag, Heidelberg, 2002
55. Kaplan R.S, Anderson S.R., Time-Driven Activity-Based Costing, 2003
56. Kaplan R.S., The Evolution of Management Accounting, The Accounting Review, 1987
57. Kaplan R.S., Norton D., The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action, Boston: Harvard Business Press, 1996
58. Keiser A.-M., Contrôle de gestion, ESKA, Paris, 2004
59. Kuchta D., Troska M., Activity-based Costing and Customer Profitability, Cost Management, 2007
60. Man M., Raționalizarea contabilității manageriale, Ed. Arves, Craiova, 2008
61. Man M., Răvaș B., *Implementation of management accounting tools solution to enhance the performance of public capital companies in difficulty. case study: romanian television company*, Internal auditing & risk management journal, nr.1 (45), march 2017
62. Mao J.L., mathe J.C, L Essentiel du controle de gestion, deuxiemeedition, Editions d Organization, Paris, 2003
63. Martiniuc Adriana, Calculația costurilor în industria de morărit și panificație, Ed. Tipo Moldova, 2013
64. Mereuță C., Priorități strategice ale României la orizont 2025, Editura Economică, București, 2017
65. Miller J.A., Implementing activity-based management in daily operations, Chichester, West Sussex: John Wiley & Sons, 1996
66. Mincă E., Elemente de productică, Editura Matrixrom, București, 2014
67. Mullins D.R., Zorn C.K., Is activity-based costing up to the challenge when it comes to privatisation of local government services?, Public Budgeting and Finance, 1999
68. Neagu C., Tratat de organizare industrială, Editura Matrixrom, București, 2015
69. Niven, R. Paul – Balanced scorecard step by step: maximizing performance and maintaining results, second edition, John Wiley Sons, New Jersey, 2006,
70. Nobes C., Parker R., Comparative International Accounting, eighth edition, Pearson Education Limited, London, 2003
71. Norkiewicz A., Nine Steps to Implementing ABC, Management Accounting, 1994
72. Oakland S., Total Quality Management: Text with Cases, Butterworth Heinemann, Oxford, 1995
73. Olve N., Roy J., Wetter M., Performance Drivers: A Practical Guide to Using The Balanced Scorecard, John and Sons, Chichester, 1999
74. Oprea C., Cârstea G., Contabilitate de gestiune și calculația costurilor, Ed. Atlas Press, București, 2003
75. Oprea C., Man M, Nedelcu M.V., *Contabilitate managerială*, EDP București, 2008
76. Petrescu I.E., Competitivitatea sectorului agroalimentar românesc în contextul integrării în Uniunea Europeană, Ed. ASE, București, 2007
77. Plowman B., Activity Based Management: Improving processes and profitability, Gower, Aldershot, 1998
78. Porter M., Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance: With a New Introduction, The Free Press, New York, 1998
79. Porter M., Competitive Strategy: Techniques for Analyzing Industries and Competitors: With a New Introduction, The Free Press, New York, 1998
80. Radu Mariana, Contabilitate de gestiune, Ed. Bibliotheca, Târgoviște, 2010
81. Rotaru G., Borda D., Controlul Statistic în Industria Alimentară, vol.II, Ed. Academica, Galați, 2007
82. Sakurai, M., Integrated cost management, Portland, Oregon: Productivity Press, 1996
83. Sava N., Rotaru G., Managementul calității și siguranței, Ed. Academica, Galați, 2010
84. Sgârdea, F. M. – Control de gestiune, Editura ASE, București, 2009
85. Sharma R., Management Accounting: Where to Next? Australian CPA, 1998



86. Simmonds J., Strategic Management Accounting, Management Accounting, 1981
87. Sîrbu Alexandrina, Merceologie alimentară. Pâinea și alte produse de panificație, Ed. AGIR, 2009
88. Smith J., Handbook of Management Accounting, Sixth edition, Elsevier, Marea Britanie, 2007
89. Tabăra N., Contabilitate și control de gestiune. Studii și cercetări, Editura TipoMoldova, Iași, 2004
90. Tabăra N., Modernizarea contabilității și controlului de gestiune. Actualități și perspective, Editura TipoMoldova, Iași, 2006
91. Tabăra N. (coordonator), Control de gestiune. Delimitări conceptuale, metode, aplicații, Editura TipoMoldova, Iași, 2009
92. Tabăra N., Briciu S. (coord.), Actualități și perspective în contabilitate și control de gestiune, Ed. Tipo Moldova, Iași, 2012
93. Thierry J., Milkoff, R., Comptabilité de gestion: analyse et maîtrise des coûts, Pearson Education, Paris, 2011
94. Thiétart R.A., Méthodes de recherche en management, Dunod, Paris, 1999
95. Topor Ioan - Dan , Noi dimensiuni ale informației de tip cost aferente procesului decizional în industria de vinificație, Ed. Universitară, 2014
96. Ungureanu George, Managementul procesării și conservării producției, Ed. Alfa, 2008
97. Wilson R.M.S, Chua W.F., *Managerial Accounting: Method and Meaning*, Second Edition, Chapman & Hall, London, 1993

#### **Articole, publicații, lucrări de cercetare**

1. Ahmadzadeh T., Etemadi H., Pifeh A., Exploration of factors influencing on choice of the activity-based costing system in Iranian organizations, International Journal of Business Administration, 2011
2. Akyol D.E., Tuncel G., Bayhan G.M., A comparative analysis of activity based costing and traditional costing, Qorld Academy of Science, Engineering and Technology, 2005
3. Anderson S. W., A framework for assessing cost management system changes: the case of activity based costing implementation at General Motors, 1986–1993, Journal of Management Accounting Research, 1995
4. Anderson S. W., Young S. M., The impact of contextual and process factors on the evaluation of activity based costing systems, Accounting, Organizations, and Society, 1999
5. Anderson S.W., Managing Costs and Cost tructure throughout the Value Chain: Research on Strategic Cost Management, Handbook of Management Accounting Research, Elsevier, vol.2, 2007
6. Ansari S.L., Bell J.E., Target Costing – The Next Frontier in Strategic Cost Management, the CAM-I Target Cost Core Group, New York, 2010
7. Ansari, S., Bell, J., Okano, H., Target costing: Uncharted Research Territory, Handbook of Management Accounting Research, Elsevier, vol.2, 2007
8. Armstrong M., Managing Performance-Performance management in action, Chartered Institute of Personnel & Development, London, 2004
9. Askarany D. (2004), *Contextual factors and administrative changes*, Issues in Informing Science and Information Technology Journal, 2004
10. Asociația pentru Studii și Prognoze Economice și Sociale, Avantaje competitive ale industriei prelucrătoare din România în Uniunea Europeană, București, 2007
11. Babad Z.M., Balachandran B.V., Cost Driver Optimization in Activity-Based Costing, The Accounting Review, 1993

12. Banc M.M., Aspecte delimitativ-metodologice între conceptele contabile de cost și cheltuială, *Oeconomica*, nr. 8, vol.1, 2006
13. Banker R. D., Potter G., Economic implications of single cost driver systems, *Journal of Management Accounting Research* (Fall), 5, 1993
14. Berliner C., Brimson, J., *Cost Management for Today's Advanced Manufacturing: The CAM-I Conceptual Design*, Harvard Business School Press, Boston, 1988
15. Bokor Z., Integrating Logistics Cost Calculation into Production Costing, *Acta Polytechnica Hungarica*, Vol. 9, No. 3, 2012
16. Bontis N., Dragonetti N.N., Jacobsen K., Roos G., The Knowledge Toolbox: A Review of The Tools Available to Measure and Manage Intangible Resources, *European Management Journal* no.17(4), 1999
17. Briciu S., Teiușan C., Sistemul informațional al contabilității de gestiune, *Annales Universitatis Apulensis, Series Oeconomica*, no. 8, 2006
18. Briciu S., Sas F., Identificarea cauzelor costurilor la S.C. „Apulum” S.A Alba Iulia, *Revista Annales Universitatis Apulensis, Series Oeconomica*, nr.8/2006
19. Briciu S., Andreica H.T., Creative accounting. Ugly practice in the time of crisis, *Revue Quality acces for succes*”, Vol. 11, nr. 113/2010
20. Brierly J.A., Why the proper definition of the ABC matters: a note. *Advances in Management Accounting*, 2011
21. Bromwich M., The case for strategic management accounting: the role of accounting information for strategy in competitive markets, *Accounting Organization and Society*, 1990
22. Brown, R.J., Yanuck, R.R., *Life cycle costing: a practical guide for energy Managers*, Atlanta, Ga: Fairmont Press, 1980
23. Budugan D., Georgescu I., Decizii pe bază de costuri în condiții de incertitudine, *Analele științifice ale Universității “Alexandru Ioan Cuza” din Iași*, 2006
24. Burney L., Swanson N., The Relationship between Balanced Scorecard Characteristics and Managers Job Satisfaction, *Journal of Managerial Issues*, no. 22(2), 2010
25. Cagwin D., Bouwman M.J., The association between activity-based costing and improvement in financial performance, *Management Accounting Research*, 2002
26. Carofi I.A., *ABM Can Improve Quality and Control Costs*, *Cost & Management* 1996
27. Căpușeanu S., Organizarea disociată a contabilității de gestiune și calculației costurilor prin metoda ABC. (Activity Based Csting), *Revista Economie Teoretică și Aplicată – Economistul* nr. 434/2005
28. Căpușeanu S., Tabloul de bord și îmbunătățirea performanțelor întreprinderilor cu ajutorul indicatorilor de pilotaj, *Revista Economie Teoretică și Aplicată*, nr. 5 (500), 2006
29. Căpușeanu S., Briciu S., Analiza posibilităților de organizare a contabilității prin metoda Target Costing în cadrul entităților din România, *Revista Economie Teoretică și aplicată*, nr. 9, 2011
30. Chandler D.A., *Visible Hand: The management revolution in American business*, cambridge: Harvard Unviersity Press, 1977
31. Chenhall R., Langfield-Smitth K., *Multiple Perspectives of Performance Measures*, *European Management Journal*, no.25 (4), 2007
32. Chivu L., Ciutacu C., Georgescu G., *Descompunerea și recompunerea structurilor industriale din România. Repere de strategie*, Centrul de Informare și Documentare Economică, București, 2016
33. Compton T. R., Using Activity-based Costing in Your Organization--Part 2, *Journal of Systems Management*, April, 1994
34. Cooper R., The Rise of Activity-Based Costing - Part One: What is an Activity-Based Cost System, *Journal of Cost Management*, 1988

35. Cooper R., The Rise of Activity-Based Costing – Part Two: When do I need an activity based costing system? *Journal of Cost Management* (Fall), 1988
36. Cooper R., The role of activity-based systems in supporting the transition to the lean enterprise, *Advances in Management Accounting*, 1994
37. Cooper R., Kaplan R., Profit Priorities from Activity-Based Costing, *Harvard Business Review* no. 69 (May-June), 1991
38. Cooper R., Kaplan R.S., *The Design of Cost Management Systems*, Englewood Cliffs, NJ:Prentice Hall, 1991
39. Cooper R., Slagmulder R., *Strategic Cost Management: What is Strategic Cost Management?*, *Management Accounting*, Jan. Vol. 79 No. 7, 1997
40. Cooper R., Slagmulder R., *Strategic Cost Management: What is Strategic Cost Management?*, *Management Accounting*, Jan. Vol. 79 No. 7, 1998
41. Cooper R., Slagmulder R., Interorganizational Cost Management and relational context, *Accounting, Organization and Society*, 29, 2004
42. Cooper, R., Slagmulder, R., Target costing for new product development: component-level target costing, *Cost management*, no. 16 (5), 2002
43. Datar S. M., Gupta M., Aggregation, specification, and measurement errors in product costing, *The Accounting Review* 1994
44. Dragomirescu S.E., Solomon D.C., Classical calculation methods of costs and their limits in actual frame of Romanian economy. Present tendencies in costs accountancy, *Revista „Studies and scientific research” Edition Economics*, no. 13, University of Bacău, 2008
45. Dragomirescu S., Controlul de gestiune - coordonator al organizațiilor descentralizate, Volumul "Convergența economică și rolul cunoașterii în condițiile integrării în Uniunea Europeană", Editura Universității "Alexandru Ioan Cuza", Iași, 2008
46. Dragomirescu S., Solomon D., The cost strategic management through target costing, a modern instrument of management control, *The International Scientific Conference "European Integration – New Challenges for the Romanian Economy"*, 5th edition, Oradea, 29-30 May 2009
47. Dragomirescu S., Solomon D., Considerations concerning the improvement of costs calculation through target costing method, *The Annals of the University of Oradea, Economic Sciences series - Tom XVIII*, Oradea, 2009
48. Donelan J., Kaplan E., Value Chain Analysis: A Strategic Approach to Cost Management, *Journal of Cost Management*, March/April, Vol.12, No.2, 1998
49. Duvel O., Rumbel C., *The balanced scorecard from vision to action*, *Management Today*, 1998
50. Edwards J., ERP, Balanced Scorecard and IT: How Do They Fit Together?, *The Journal of Corporate Accounting and Finance*, no.3, 2001
51. Edwards J. R., Newell E., *The Development of Industrial Cost and Management Accounting Before 1850: A Survey of Evidence*, *Business History*, Vol.33, No.1, 1990
52. Ghalayini A., Noble J., *The changing basis of performance measurement*, *International Journal of Operations and Production Management*, vol. 16 (8), 1996
53. Gosselin M., The effect of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of activity-based costing, *Accounting, Organizations and Society*, 22 (2), 1997
54. Govindarajan V., Shank J. K., Strategic cost management: Tailoring controls to strategies, *Cost Management*, no. 6(3), 1992
55. Gruptha A., Sarkar P., Samantha P.K., Balanced Score Card –An Emerging International Performance Measure, *Journal of Accounting and Finance*, 2004

56. Harrison D.S., Killough L.N., Decision outcomes under activity-based costing: presentation and decision commitment interactions, *Advances in Management Accounting*, 2006
57. Harsh F. M., The Impact of Activity Based Costing on Managerial Decisions: An Empirical Analysis, Ph.D. Dissertation, Virginia Polytechnic Institute & State University, Blacksburg, VA, 1993
58. Hendriks K., Menor L., Wiedman C., The Balanced Scorecard: To Adopt or Not to Adopt?, *Ivey Business Journal* no. 69(2), 2004
59. Hibbets, A.R., Albright, T., Funk, W., The competitive environment and strategy of target costing implementers: evidence from the field, *Journal of Managerial Issues*, no. 15(5), 2003,
60. Hicks D. T., Good decisions require good models: Developing activity-based solutions that work for decision makers, *Cost Management*, no.19(3), 2005
61. Hilton R.W., Platt D.E., *Managerial Accounting: Creating Value in a Dynamic Business Environment*, 10th Edition, 2018
62. Hoque Y., 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*, 2000
63. Horvath P., Brokemper A., Strategieorientiertes Kostenmanagement: Thesen zum Einsatz von Kosteninformationen im strategischen Planungsprozess, *Zeitschrift für Betriebswirtschaft*, June 1998, Vol.68, Issue 6, 1998
64. Ittner C. D., Activity-based costing concepts for quality improvement, *European Management Journal*, 1999
65. Ittner C. D., Larcker D. F., Coming up short on nonfinancial performance measurement, *Harvard Business Review*, Volume 81, Issue 11, 2003
66. Ittner C.D., Larcker, D.F., *Coming Up Short on Nonfinancial Performance Measurement*, *Harvard Business Review*, November, 2003
67. Jackson, A., The diffusion of accounting practices in the new managerial public sector, *International Journal of Public Sector Management*, no, 16(5), 2003
68. Jankala S., Silvola H., Lagging effects of the use of activity-based costing on the financial performance of small firms, *Journal of Small Business Management*, 50(3), 2012
69. Jusoh R., *The performance consequence of multiple performance measurement usage*, *International Journal of Productivity and Performance Management*, vol. 57(2), 2008
70. Kaplan R. S., Cooper R. (1998), *Cost & Effect: Using integrated cost systems to drive profitability and performance*, Harvard Business School Press, Boston
71. Kaplan R. S., Norton D.P. (2000), *The Strategy-Focused Organization*, *Strategy and Leadership*, no. 29(3), p.41-42
72. Kirov Vassil , *Industry in Romania: State of the Play*, Project “Strengthening the industrial trade unions’ role in South East Europe in shaping the industrial policy agenda in the light of the objectives of Europe 2020”, 2017
73. Kuegen P., Krahn A.J.W, *Building a Process Performance Measurement Systems: Some Early Experience*, *Journal of Scientific and Industrial Research*, 1999
74. Kumar N., Mahto D., Current Trends of Application of Activity Based Costing (ABC): A Review, *Global Journal of Management and Business Research Accounting and Auditing*, vol. 13, Global Jopurnals Inc. (SUA), 2013
75. Laseter, T.M., Supply chain management: the ins and outs of target costing, *Purchasing*, no. 124(3), 1998
76. Leahy T., The target costing bull eye, *Controller Magazine*, Jan. And Feb., 1998

77. Lord B.R., Strategic management accounting: the emperors' new clothes?, *Management Accounting Review*, 1996
78. Luther, R., Longden, S., Management accounting in companies adapting structural change and volatility in transition economies: A South African study, *Management Accounting Research*, 2001
79. MacArthur J., Activity-Based Costing and Activity-Based Management: An Introduction în: Brinker, B. (ed.): *Guide to Cost Management*, John Wiley & Sons, Inc., New York, 2000
80. Matejka M., De Waegenare A., Organizational design and management accounting change, Center for Economic Research, Tilburg University, Netherlands, 2000
81. McGowan A. S., Klammer T. P., Satisfaction with activity-based cost management implementation, *Journal of Management Accounting Research*, 1997
82. Mitchell F., A commentary on the applications of activity-based costing, *Management Accounting Research*, no.5, 1994
83. Monden Y., Hamada K., Target Costing and Kaizen Costing in Japanese Automobile Companies, *Journal of Management Accounting Research*, Vol.3, Fall 1991
84. Neagu F., Dragu, F., Costeiu A., După 20 de ani: schimbări structurale în economia României în primele decenii postdecembriste, Banca Națională a României, *Caiete de Studii* nr. 42. 2016
85. Otley D., Performance Management: A Framework for Management Control Systems Research, *Management Accounting Research*, vol.10, 1999
86. Otley D., Measuring Performance: the accounting perspective, în *Business Performance Measurement: Theory and Practice*, (edt.) Neely A., Cambridge University Press, Cambridge, 2002
87. Otley D.T, Extending the boundaries of management accounting research: Developing systems for performance management, *British Accounting Review* no. 33 (3), 2001
88. Pattison D. D., Carrie G.A., Activity-Based Costing: It Doesn't Work All the Time, *Management Accounting*, 1994
89. Roslender R., Hart S.J., In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives, *Management Accounting Research*, 14 (3), 2003
90. Russu C., Sectoral Competitiveness in the EU and Romania's Manufacturing Industry, in: *Economic Insights – Trends and Challenges*, Nr. 4/2012, Vol. I (LXIV), p. 18-26. Published by Petroleum – Gas University of Ploiesti Publishing House, 2012
91. Said A.A, Hassanb Elnaby H.R., Wier B., An empirical investigation of the performance consequences of nonfinancial measures, *Journal of management Accounting Research*, no. 15, 2003
92. Schonberger R., *Japanese Manufacturing Techniques: Nine Hidden Lessons in Simplicity*, Free Press, New York, 1982
93. Shields M. D., An empirical analysis of firms' implementation experiences with activity-based costing, *Journal of Management Accounting Research*, 7, 1995
94. Siegel G., Florin R., Ghosh A., Ghosh D., Hill N., et al., *Applying activity-based costing in healthcare*, IMA Foundation for Applied Research, Montvale, NJ, 1999
95. Sullivan W. G, A New Paradigm for Engineering Economy, *The Engineering Economist* v.36, no.3, 1992
96. Tabără N., Delimitări conceptuale în dezvoltarea contabilității de gestiune pe plan internațional, *Revista Finanțe, Credit, Contabilitate*”, nr.2 și 3/2001
97. Tabără N., Mihail C., Contabilitatea de gestiune și sistemele de management, *Revista Finanțe Publice și Contabilitate*, nr. 9/2002
98. Tabără N., Mihail C., Fundamente teoretice privind controlul de gestiune, *Revista Finanțe Publice și Contabilitate*, nr. 11-12/2002
99. Tabără N., Horomnea E., Mihail C., Evoluția contabilității și consecințele acesteia asupra controlului de gestiune, *Revista Finanțe Publice și Contabilitate*, nr. 4/2003

100. Tabără N., Mihail C., Controlul de gestiune în cadrul noului mediu concurențial, Revista Contabilitatea, Expertiza si Auditul Afacerilor, nr. 2/2004
101. Tabără N., Tătaru S.E., Costul - instrument al controlului de gestiune, Volumul ”Contabilitatea și tehnologiile informației și comunicării”, Editura Edusoft, Bacău, 2007
102. Tabără N., Horomnea E., Dicu R., Performanța firmei în contextul reglementărilor internaționale, partea I-a, Revista Contabilitatea, Expertiza si Auditul Afacerilor, nr.5/2008
103. Tabără N., Horomnea E., Dicu R., Performanța firmei în contextul reglementărilor internaționale, partea a II-a, Revista Contabilitatea, Expertiza si Auditul Afacerilor, nr. 6/2008
104. Tayles M., Drury C., Moving from Make/Buy to Strategic Sourcing: The Outsource Decision Process, Long Range Planning, October, Vol.34, Issue 5, 2001
105. Taylor F.W., The Principles of Scientific Management, Cosimo, New York, 2006
106. Tomkins C., Carr C., Reflections on the papers in this issue and a commentary on the state of strategic management accounting, Management Accounting Research, 1996
107. Viedge C., Conidaris C., *The magic of The Balanced Score Card*, People Dynamics, no. 18(7), 2000
108. Walther Larry M., Managerial Accounting 2016-2017 Edition, 2017
109. Wegman G., Developments around the Activity-based Costing Method: A State-of-the Art Literature Review, The IUP Journal of Accounting Research and Audit Practices, vol. VIII, no.1, 2003
110. Wisniewski M., Dickson A., Measuring Performance in Dumfries and Galloway Constabulary with The Balanced Scorecard, journal of the Operational Research Society, no. 52(10), 2001

### **Diverse**

- \*\*\* Cadrul general al IASB pentru întocmirea și prezentarea situațiilor financiare
- \*\*\* CMA – *Applying the Balanced Scorecard – Management Accounting Guideline*, Strategic Management Series, Canada, 1999
- \*\*\* Kingdom of the Netherlands , Food Market in Romania, 2016
- \*\*\* Recensământul populației și al locuințelor - Comisia centrală, Clasificarea activităților din economia națională, București, 2011
- \*\*\* The Balanced Scorecard Institute, 2004

### **Resurse bibliografice pe INTERNET**

- \*\*\* <http://statistici.inse.ro>
- \*\*\* [www.panificație.com.ro](http://www.panificație.com.ro)
- \*\*\* <http://www.contabilitateactual.ro/>
- \*\*\* [www.rompan.ro](http://www.rompan.ro)
- \*\*\* <http://ec.europa.eu/eurostat>
- \*\*\* <http://www.managerialaccounting.org>
- \*\*\* <http://www.tribunaeconomica.ro>
- \*\*\* <http://www.balancedscorecardinromania.ro/BSC/nevoi-adresate-prin-utilizarea-balanced-scorecard/>, accesat 01. 02.2018
- \*\*\* <http://www.euromonitor.com/>
- \*\*\* <http://www.rompan.ro/prezentare>

\*\*\* <https://archive.org/stream/productionfacto00churgoog#page/n6/mode/2up>

\*\*\* <https://www1.agerpres.ro/economie/2017/02/15/cele-trei-articole-din-legea-privind-comercializarea-produselor-alimentare-supuse-sanctiunii-judiciare-de-comisia-europeana-va-fi-modificate-deputat--20-40-05>

\*\*\* <http://www.hbs.edu/research/pdf/10-074.pdf> Kaplan R. S. (2010), *Conceptual Foundations of the Balanced Scorecard*, Working paper

\*\*\* <http://www.authorstream.com/Presentation/mahfuzul-496924-history-of-management-accounting/> Mahfuzul H., Management Accounting. Assignment on the historical development of management accounting, Note de curs, Independent University Bangladesh

\*\*\* <http://content.yudu.com/Library/A1von3/FocusJournalWinter20/resources/content/11.swf>, Pertelle V., Activity based management and costing: essential tools in competitive bidding, 2012 accesat în 15 mai 2018

\*\*\* <http://www.businessgyan.com/node/5717> Srikrishna S., Cost optimization – a strategic initiative to beat slow down, 2009

\*\*\* [www.info-man.ase.ro/TCAP\\_P2\\_Bazele%20Tehnologia comunicației în administrația publică](http://www.info-man.ase.ro/TCAP_P2_Bazele%20Tehnologia%20comunicatiei%20in%20administratia%20publica),

\*\*\* [http://cmaprepcourse.com/wp-content/uploads/2012/07/ABC-support-document\\_Study-Unit-2.pdf](http://cmaprepcourse.com/wp-content/uploads/2012/07/ABC-support-document_Study-Unit-2.pdf) Turney P.B.B., Activity-based costing: an emerging foundation for performance management, 2008

\*\*\* [http://www.mccc.edu/~horowitz/documents/VanDerbeck\\_ch01.pdf](http://www.mccc.edu/~horowitz/documents/VanDerbeck_ch01.pdf) VanDerbeck, E.J. (2012), Principles of Cost Accounting, Cengage Learning, 2012, accesat în 01.03.2018