UTILITATEA INFORMAȚIILOR FURNIZATE CONDUCERII PRIN INTERMEDIUL CONTABILITĂȚII ȘI CONTROLULUI DE GESTIUNE

MIHAELA ŞTEFAN HINT

UTILITATEA INFORMAȚIILOR FURNIZATE CONDUCERII PRIN INTERMEDIUL CONTABILITĂȚII ȘI CONTROLULUI DE GESTIUNE

EDITURA UNIVERSITARĂ
Bucureşti

Colecţia ŞTIINŢE ECONOMICE

Referenţi ştiinţifici: Conf. univ. dr. Ioan Dan Topor, Universitatea „1 Decembrie 1918” din Alba Iulia
Prof. univ. dr. Adriana Tiron-Tudor, Universitatea „Babeş-Bolyai” din Cluj-Napoca
Prof. univ. dr. Dorel Mateş, Universitatea de Vest din Timişoara
Conf. univ. dr. Atila Tamas-Szora, Universitatea „1 Decembrie 1918” din Alba Iulia

Redactor: Gheorghe Iovan
Tehnoredactor: Ameluţa Vişan
Coperta: Monica Balaban

Editură recunoscută de Consiliul Naţional al Cercetării Ştiinţifice (C.N.C.S.) şi inclusă de Consiliul Naţional de Atestare a Titlurilor, Diplomelor şi Certificatelor Universitare (C.N.A.T.D.C.U.) în categoria editurilor de prestigiu recunoscut.

Descrierea CIP a Bibliotecii Naţionale a României
ŞTEFAN HINT, MIHAELA
Utilitatea informaţiilor furnizate conducerii prin intermediul contabilităţii şi controlului de gestiune / Mihaela Ştefan Hint. -
Bucureşti : Editura Universitară, 2022
Conţine bibliografie
ISBN 978-606-28-1416-8

657

DOI: (Digital Object Identifier): 10.5682/9786062814168

© Toate drepturile asupra acestei lucrări sunt rezervate, nicio parte din această lucrare nu poate fi copiată fără acordul Editurii Universitare

Copyright © 2022
Editura Universitară
Editor: Vasile Muscalu
B-dul. N. Bălcescu nr. 27-33, Sector 1, Bucureşti
Tel.: 021.315.32.47
www.editurauniversitara.ro
e-mail: redactia@editurauniversitara.ro

Distribuţie: tel.: 021.315.32.47/ 0745 200 718/ 0745 200 357
comenzi@editurauniversitara.ro
www.editurauniversitara.ro

CUPRINS

Lista tabelelor 8
Lista figurilor 11
Lista abrevierilor 13
Introducere 15

CAPITOLUL 1. ABORDĂRI TEORETICO-METODOLOGICE ALE CONTABILITĂȚII ȘI CONTROLULUI MANAGERIAL 26
1.1. Contabilitatea managerială - între geneză și evoluție la nivel internațional 26
1.2. Câteva repere privind apariția contabilității manageriale în România 29
1.3. Abordări conceptuale ale noțiunii de control managerial 31
1.4. Particularitățile legislative și de mediu din industria producătoare de echipamente electrice de iluminat și influențele acestora asupra contabilității și controlului managerial 35
1.5. Particularitățile tehnologice din industria echipamentelor electrice de iluminat și influențele acestora asupra contabilității și controlului managerial 38
1.6. Concluzii preliminare ale cercetării 43

CAPITOLUL 2. MUTAȚII ÎN SISTEMUL CONTABILITĂȚII MANAGERIALE GENERATE DE INSTABILITATEA MEDIULUI ECONOMIC ȘI INFLUENȚELE ASUPRA PERFORMANȚEI ENTITĂȚILOR ECONOMICE 45
2.1. Analiza costului ca instrument principal în asistarea deciziilor manageriale 45
2.1.1. Sisteme tradiționale de calculație a costurilor 52
2.1.2. Analiza critică a sistemelor tradiționale de calculație a costurilor 56
2.1.3. Dezvoltarea sistemelor de calculație a costurilor - factor determinant în transformarea contabilității manageriale 56
2.1.4. Sisteme avansate de calculație a costurilor specifice contabilității manageriale 61
2.2. Rolul contabilității manageriale în măsurarea performanțelor entităților economice pentru asigurarea unei dezvoltări „durabile” 68
2.3. Instrumente de măsurare a performanței entităților economice și contabilitatea managerială strategică 69
2.4. Analiza gestiunii strategice – costurile între gestiunea tradițională și gestiunea strategică 71
2.5. Contabilitatea managerială strategică-un instrument de pilotaj al performanțelor entităților economice 72
2.6. Concluzii preliminare ale cercetării 74

CAPITOLUL 3. EVOLUȚII ȘI PERSPECTIVE ÎN INDUSTRIA ECHIPAMENTELOR ELECTRICE DE ILUMINAT 76
3.1. Evoluția reglementărilor legislative în domeniul echipamentelor electrice și a iluminatului la nivel global 76
3.2. Analiza pieței globale de general lighting 77
3.2.1. Analiza pieței de general lighting pe tehnologii 79
3.2.2. Analiza pieței de general lighting pe domenii 81
3.3. Analiza pieței de general lighting în Europa 87

3.3.1. Specificitatea pieței europene 87
3.4. Analiza pieței de iluminat din România 89
3.4.1. Prezentarea pieței echipamentelor electrice de iluminat în România..... 89
3.4.2. Analiza pieței echipamentelor electrice de iluminat în funcție de tehnologiile folosite 89
3.5. Concluzii preliminare ale cercetării 90

CAPITOLUL 4. METODE DE PERFECȚIONARE A CONTABILITĂȚII MANAGERIALE ȘI A CALCULAȚIEI COSTURILOR APLICABILE ENTITĂȚILOR ECONOMICE DIN ÎN INDUSTRIA ECHIPAMENTELOR ELECTRICE DE ILUMINAT 92
4.1. Considerații privind perfecționarea contabilității manageriale și a calculației costurilor în industria echipamentelor electrice de iluminat 92
4.2. Poziționarea Electromax SRL în cadrul industriei echipamentelor electrice de iluminat din România 94
4.3. Analiza critică a factorilor care influențează contabilitatea managerială și calculația costurilor la Electromax SRL 97
4.4. Crearea sistemului de conturi conform metodei Target-Costing și a metodei costurilor pe activități(ABC) și etapele de înregistrare corespunzătoare 98
4.4.1. Etapele metodologice privind contabilitatea managerială și calculația costurilor de producție prin metoda Target Costing și metoda ABC(Activity based Costing) 102
4.4.2. Metoda de calculație a costurilor țintă(Metoda Target Costing) și metoda de calculație a costurilor de bază pe activități(Metoda ABC) în contextul noii problematici a producției, tehnologizării și informatizării 106
4.5. Metoda Target Costing - o abordare care permite competitivitate 110
4.5.1. Etapele implementării metodei Target Costing 111
4.5.2. Modalități de dezvoltare valorice specifice metodei Target Costing 111
4.5.3. Obiectivul metodei Target Costing 111
4.5.4. Considerații privind aplicarea metodei Target Costing în Industria echipamentelor electrice de iluminat 111
4.6. Metoda ABC - un calcul pertinent al costurilor și creștere a performanțelor în industria echipamentelor electrice de iluminat 117
4.7. Analiza costurilor de producție și a vânzărilor în urma implementării metodelor avansate de calculație a costurilor în scopul previzionării evoluțiilor viitoare ale Electromax SRL 130
4.7.1. Modele matematice pentru identificarea și cuantificarea costurilor în vederea elaborării și implementării deciziilor manageriale 131
4.7.2. Analiza evoluției costurilor de producție și a prețurilor de vânzare..... 133
4.7.3. Calculul probabilității apariției unei comenzi de la un client 138
4.7.4. Utilizarea softului Excel pentru calculul probabilității de apariție a comenzilor 141
4.7.5. Calculul volumului probabil al unei comenzi 143
4.7.6. Simularea vânzării produselor în următoarele 12 luni 145
4.8. Concluzii preliminare ale cercetării 149

CAPITOLUL 5. IMPLEMENTAREA CONTABILITĂȚII MANAGEMENTULUI DE MEDIU – MODALITATE DE PERFECȚIONARE A CONTABILITĂȚII MANAGERIALE A ENTITĂȚILOR ECONOMICE DIN INDUSTRIA ECHIPAMENTELOR ELECTRICE DE ILUMINAT 151
5.1. Abordări conceptuale și evoluția Contabilității Managementului de mediu (EMA) .. 151

5.2. Contabilitatea managementului de mediu (EMA). Analiza factorilor de implementare 155
5.3. Impactul producției asupra cheltuielilor de mediu. Studiu de caz 157
5.4. Componentele cheltuielilor totale de mediu, metodologia statistică și datele 157
5.4.1. Metodologia statistică 157
5.4.2. Date și variabile 159
5.4.3. Impactul deșeurilor de aluminiu asupra cheltuielilor de mediu 160
5.4.4. Impactul cheltuielilor cu ambalajul asupra cheltuielilor de mediu 169
5.4.5. Impactul cheltuielilor cu EEE-uri asupra cheltuielilor de mediu 171
5.4.6. Impactul cheltuielilor totale cu deșeurile asupra cheltuielilor de mediu 173
5.5. Impactul tehnologiei LED asupra producției de aparate electrice de iluminat din UE 176
5.5.1. Analiza grafică a evoluției de aparate electrice de iluminat 176
5.6. Analiza econometrică a impactului tehnologiei LED asupra producției de aparate electrice de iluminat 178
5.7. Concluzii preliminare ale cercetării 180

CAPITOLUL 6 - CONCLUZII, CONTRIBUȚII PROPRII ȘI PERSPECTIVE ALE CERCETĂRII 182
6.1. Concluzii generale 182
6.2. Contribuții proprii 189
6.3. Perspective ale cercetării 191

BIBLIOGRAFIE 193

ANEXE 206

LISTA TABELELOR

Tabelul 1.1 Inovații ale contabilității manageriale în perioada 1950-1980..... 28
Tabelul 1.2 Stadii de evoluție a contabilității manageriale și practicile acestora 29
Tabelul 1.3 Organizarea procesuală și structurală a unei entități economice în funcție de parametrii săi 35
Tabelul 1.4 Caracterizarea pieţelor la care se adresează domeniul corpurilor de iluminat 36
Tabelul 1.5 Etapele de eliminare a tehnologiilor ineficiente 36
Tabelul 1.6 Cota de piață (%) a sistemelor de iluminat cu LED din totalul pieței globale de iluminat..... 38
Tabelul 1.7 Principiile calculației costurilor 40
Tabelul 1.8 Proiecția cheltuielilor Electromax SRL pe întreaga activitate aferente anului 2018 41
Tabelul 2.1 Exemplu cheltuieli fixe și variabile directe și indirecte..... 47
Tabelul 2.2 Calculul costurilor complete în perioada de referință în vederea determinării unui rezultat pe produs. 48
Tabelul 2.3 Caracteristicile informației de tip cost în luarea deciziilor 50
Tabelul 2.4 Obiectivele contabilității manageriale în corespondență cu deciziile acestor obiective 52
Tabelul 2.5 Comparație între contabilitatea managerială și CMS 73
Tabelul 2.6 Prezentarea CMS în funcție de pozițiile sale 73
Tabelul 3.1 Piața globală de lighting (mil. €)..... 78
Tabelul 3.2 Ponderea regiunilor în total piață globală (mil. €) 78
Tabelul 3.3 Analiza surselor de iluminat (%) pe tehnologii folosite în iluminat..... 79
Tabelul 3.4 Total corpuri noi instalate/an (mil. bucăți) pe tehnologii folosite în iluminat 80
Tabelul 3.5 Total corpuri pentru înlocuire/an (mil. bucăți) pe tehnologii folosite în iluminat 81
Tabelul 3.6 Evoluția principalelor domenii ce utilizează CIL în Europa(mil. €) 88
Tabelul 4.1 Schema tehnologică de producție a echipamentelor electrice de iluminat 93
Tabelul 4.2 Planul de producție estimat pe o perioadă de cinci ani 95
Tabelul 4.3 Planul de producție estimat pe o perioadă de cinci ani după realizarea investiției..... 95
Tabelul 4.4 Cheltuieli la 1000 lei cifră de afaceri în perioada istorică (2015) și în alternativa investiției 96
Tabelul 4.5 Sinteza situației financiare pe șase ani consecutivi..... 97
Tabelul 4.6 Principiile calculației costurilor 98
Tabelul 4.7 Prezentarea înregistrării unui sistem integrat în contabilitate..... 99
Tabelul 4.8 Model contabil pentru înregistrarea calculului costului..... 101
Tabelul 4.9 Comparație între metoda Target Costing și metoda ABC(Activity-Based-Costing)..... 103
Tabelul 4.10 Previzionare cantitate, preț, cifră de afaceri pentru produsul Apollo II..... 113
Tabelul 4.11 Cost estimativ părți componente produs Apollo II 113
Tabelul 4.12 Realizarea funcțiilor produsului în funcție de componentele sale 113
Tabelul 4.13 Identificarea funcțiilor produs Apollo II în urma analizei pieței 113

Tabelul 4.14 Determinarea marjei de profit pe durata de viață a produsului 114
Tabelul 4.15 Determinarea ponderii funcțiilor în utilitatea de ansamblu a bunului. 114
Tabelul 4.16 Determinarea valorii în costul țintă al funcțiilor produsului 114
Tabelul 4.17 Calculul costului țintă al produsului la nivel de componente 115
Tabelul 4.18 Calculul abaterilor costurilor estimate de la costurile țintă 115
Tabelul 4.19 Importanța procentuală a componentelor produsului Apollo II 115
Tabelul 4.20 Analiza corelativă a costurilor și importanța componentelor produsului Apollo II 116
Tabelul 4.21 Analiza corelativă a costurilor 116
Tabelul 4.22 Schema procese-activități-costuri asociate-inductori de cost 119
Tabelul 4.23 Cheltuieli directe efectuate de Electromax SRL cu inductorii de cost ai acestora 120
Tabelul 4.24 Cheltuieli indirecte efectuate de Electromax SRL cu inductorii de cost ai acestora 120
Tabelul 4.25 Identificarea activităților cu inductorii de costuri pentru produsul Quasar ... 120
Tabelul 4.26 Valorile inductorilor de cost pentru 100 bucăți QUASAR 121
Tabelul 4.27 Alocarea costurilor directe pe activități conform metodei ABC pentru 100 bucăți corp balizaj – QUASAR 122
Tabelul 4.28 Identificarea cheltuielilor pe activități și determinarea rezultatului pe produs: Metoda ABC 124
Tabelul 4.29 Analiza rezultatelor asupra produsului - corp balizaj QUASAR 125
Tabelul 4.30 Procentajul resurselor în funcție de activități% 126
Tabelul 4.31 Alocarea costurilor indirecte pe activități 127
Tabelul 4.32 Determinarea costului unitar de producție prin metoda ABC pentru 100 bucăți corp balizaj QUASAR 128
Tabelul 4.33 Determinarea costului unitar prin metoda Standard Cost pentru 100 de bucăți corp balizaj Quasar 128
Tabelul 4.34 Previzionarea unei activități în funcție de elementele de componență ale acesteia 130
Tabelul 4.35 Istoricul costurilor pentru produsul PROTON S 135
Tabelul 4.36 Tendința de evoluție a prețurilor de vânzare 137
Tabelul 4.37 Tendința de evoluție a costurilor materiale 138
Tabelul 4.38 Calculul probabilității apariției unei comenzi de la un client 139
Tabelul 4.39 Indicatorul de „abtere standard” 144
Tabelul 5.1 Variabile și descrierea lor 159
Tabelul 5.2 Corelația dintre cele două variabile 160
Tabelul 5.3 Regresia dintre cheltuielile de mediu și producția realizată 161
Tabelul 5.4 Corelația dintre cele două variabile pentru produsul 10101 161
Tabelul 5.5 Regresia dintre cheltuielile de mediu și producția realizată pt.10101 162
Tabelul 5.6 Corelația dintre cele două variabile pentru produsul 10201 163
Tabelul 5.7 Regresia dintre cheltuielile de mediu și producția realizată pt. 10201 164
Tabelul 5.8 Corelația dintre cele două variabile pentru produsele: 10201, 40102 și 20701 164
Tabelul 5.9 Regresia dintre cheltuielile de mediu și producția realizată. 165
Tabelul 5.10 Cheltuielile medii pe bucată, pentru 10101, cu 5% reducere 165
Tabelul 5.11 Variația variabilei Cmbuc510101 166
Tabelul 5.12 Cheltuielile medii pe bucată, pentru 10101, cu 10% reducere 166
Tabelul 5.13 Variația variabilei Cmbuc1010101 166
Tabelul 5.14 Cheltuielile medii pe bucată, pentru 10101, cu 20% reducere 166
Tabelul 5.15 Variația variabilei Cmbuc2010101 167
Tabelul 5.16 Cheltuielile medii pe bucată, pentru 10201, cu 5% reducere 167

Tabelul 5.17 Variația variabilei Cmbuc510201 167
Tabelul 5.18 Cheltuielile medii pe bucată, pentru 10201, cu 10% reducere..... 167
Tabelul 5.19 Variația variabilei Cmbuc1010201 167
Tabelul 5.20 Cheltuielile medii pe bucată, pentru 1201, cu 20% reducere..... 168
Tabelul 5.21 Variația variabilei Cmbuc2010201 168
Tabelul 5.22 Matricea de corelație..... 169
Tabelul 5.23 Regresia dintre Preț_total_ambalaj_lei și Nr_produse_buc..... 170
Tabelul 5.24 Matricea de corelație..... 170
Tabelul 5.25 Regresia dintre Preț_total_ambalaj_lei și Nr_produse_buc. pentru 10101... 171
Tabelul 5.26 Matricea de corelație..... 171
Tabelul 5.27 Regresia dintre Valoare_colectare și Nr_produse_buc..... 172
Tabelul 5.28 Matricea de corelație..... 172
Tabelul 5.29 Regresia dintre cele două variabile pentru produsul 10101..... 173
Tabelul 5.30 Matricea de corelație..... 174
Tabelul 5.31 Regresia dintre cele două variabile pentru toată producția..... 174
Tabelul 5.32 Matricea de corelație..... 175
Tabelul 5.33 Regresia dintre cele două variabile pentru produsul 10101..... 175
Tabelul 5.34 Regresia dintre Producție și Piața pentru toate țările UE..... 178
Tabelul 5.35 Regresia dintre Producție și Piața pentru țările mari producătoare UE 179
Tabelul 5.36 Regresia dintre Producție și Piața pentru țările mici producătoare UE..... 179
Tabelul 5.37 Regresia dintre Producție și Piața pentru țările mari și mici producătoare UE 179
Tabelul 5.38 Regresia dintre Producție și Piața pentru țările atipice din UE..... 180

LISTA FIGURILOR

Figura 1.1 Evoluția contabilității manageriale 29
Figura 1.2 Cadrul conceptual al contabilității manageriale și funcțiile acesteia 31
Figura 2.1 Clasificarea costurilor 49
Figura 2.2 Dualismul contabil și influențele asupra procesului decizional..... 51
Figura 2.3 Metoda costurilor pe comenzi..... 56
Figura 2.4 Metoda costurilor pe procese 56
Figura 2.5 Metoda costurilor standard..... 58
Figura 2.6 Etapele de optimizare a costurilor în urma unei strategii inovative implementate..... 61
Figura 2.7 Procesul de management strategic 70
Figura 2.8 Poziția informației de tip cost în managementul strategic 72
Figura 3.1 Reglementările privind produsele de iluminat în toată lumea 77
Figura 3.2 Domeniul Office/birouri (mil. €) 82
Figura 3.3 Domeniul industrial (mil. €)..... 83
Figura 3.4 Piața de iluminat în domeniul comercial(mil. €)..... 83
Figura 3.5 Piața de iluminat în domeniul HoReCa (mil. €)..... 84
Figura 3.6 Piața corpurilor de iluminat exterioare (mil. €)..... 85
Figura 3.7 Analiza pieţei de general lighting pe domeniul arhitectural (mil. €) 86
Figura 3.8 Evoluția pieței de lighting în Europa (mil. €) 87
Figura 3.9 Evoluția scoaterii din producție a incandescentului de pe piața din Europa(%) 87
Figura 3.10 Evoluția în procente(%) a principalelor domenii ce utilizează CIL în Europa (analiză comparativă 2013-2019) 88
Figura 3.11 Piața surselor cu tehnologie LED din România (bucăți) 89
Figura 4.1 Schema tehnologică de debitare și prelucrare a ansamblelor din aluminiu ... 94
Figura 4.2 Costul ciclului de viață a produsului..... 111
Figura 4.3 Modele ale activității de producere a echipamentelor electrice de iluminat din punct de vedere al fazelor de producție. 118
Figura 4.4 Variația costurilor în raport cu prețul de vânzare. 134
Figura 4.5 Raport beneficiu-cost. 134
Figura 4.6 Variația costurilor materiale și a prețului pentru produsul „Stradal PROTON S.”..... 135
Figura 4.7 Graficul costurilor de producție pentru produsul stradal „PROTON S.” 135
Figura 4.8 Tendința de modificare preț pentru produsul PROTON S..... 136
Figura 4.9 Tendința de modificare pentru prețuri și costuri produsul DISPLAY LINE III..... 136
Figura 4.10 Probabilitatea apariției comenzilor către Electromax SRL..... 139
Figura 4.11 Distribuția și volumul comenzilor pentru câteva produse către clientul Tripol Sistem Energy SRL..... 142
Figura 4.12 Probabilitatea comenzilor pentru trei categorii de produse 143
Figura 4.13 Volumul previzionat pentru o comandă pe exemplul a trei produse 145

Figura 4.14 Beneficiul total estimat pentru șase produse fabricate și vândute de către Electromax SRL 146
Figura 4.15 Prognoza valorilor preț, cost și beneficiu în funcție de numărul de comenzi așteptate într-un an de la clientul Elprest SRL, cu referire la produsul Display Line III 147
Figura 4.16 Clintul Elprest cu referire la produsul Leon 147
Figura 4.17 Prognoza valorilor preț - cost în funcție de numărul de comenzi așteptate într-un an de la clientul Elprest SRL, cu referire la produsul Apolo II 148
Figura 4.18 Prognoza cost-preț-beneficiu pentru 12 luni pentru clientul Elprest SRL 148
Figura 5.1 Graficul dintre cele două variabile 160
Figura 5.2 Graficul dintre cele două variabile pentru produsul 10101 162
Figura 5.3 Graficul dintre cele două variabile pentru produsul 10101 162
Figura 5.4 Graficul dintre cele două variabile pentru produsele 10101 şi 10201 163
Figura 5.5 Graficul dintre cele două variabile pentru produsele 10201 163
Figura 5.6 Graficul dintre cele două variabile pentru produsele: 10201,40102 şi 20701 164
Figura 5.7 Graficul dintre cele două variabile, pentru toate produsele 169
Figura 5.8 Graficul dintre cele două variabile pentru produsul 10101 170
Figura 5.9 Graficul dintre cele două variabile 172
Figura 5.10 Graficul dintre cele două variabile pentru produsul 10101 173
Figura 5.11 Graficul dintre cele două variabile pentru toată producția 174
Figura 5.12 Graficul dintre cele două variabile pentru produsul 10101 175
Figura 5.13 Evoluția producției în țările UE perioada 2005-2015 176
Figura 5.14 Evoluția producției în țările mari producătoare din UE perioada 2005-2015 177
Figura 5.15 Evoluția producției în țările mici producătoare din UE perioada 2005-2015 177
Figura 5.16 Evoluția atipică a producției în unele țări din UE perioada 2005-2015 177
Figura 5.17 Evoluția producției totale a țărilor din UE perioada 2005-2015 177
Figura 5.18 Evoluția producției în România perioada 2005-2015 178
Figura 5.19 Evoluția producției în entitatea economică analizată perioada 2005-2015.... 178

LISTA ABREVIERILOR

AAA (Asociația Americană de Contabilitate)
ABC Metoda costurilor pe activități
ABM Metoda managementului activităților
AM Managementul activităților
ANPM Agenția Națională pentru Protecția Mediului
ASCAR Asociația Sud-Americană pentru Cooperare Regională
ASEAN Asociația Națiunilor Asiei de Sud-Est
BRIC Brazilia, Rusia, India și China
BREEAM Metodă de analiză a sustenabilității pentru un proiect de infrastructură de origine
BS Metoda balanced scorecard
CASBEE Sistem de analiză pentru construcții verzi
CCFL Lămpi fluorescente cu catod rece
CEH Complexul Energetic Hunedoara
CE Comisia Europeană
CEE Comunitatea Economică Europeană
CFL Lămpi compact fluorescente
CIL Corpuri de iluminat
CMS Gestiunea managementului strategic
CRI Coeficient de redare a culorii
CRT Monitor cu tub catodic
CS Costuri standard
CVP Cost voulm profit
DEE Deșeuri de echipamente electrice și electronice
DEEE Deșeuri de echipamente electrice și electronice
DEPB Substanțe periculoase bifenil-polibromurați
EA Control economic
EEE Echipamente electrice și electronice
ELENA Comisia Europeană și Banca Europeană pentru investiții
EMA Contabilitate Managerială de Mediu
EMS Contabilitatea managementului de mediu
EPI Indicatori ai performanței de mediu
Fondul EEE Fondul European de Eficiență Energetică
FTA (Canada-United States Free Trade Agreement)
GP Metoda Georges Perrin
GSC Gestiunea strategică a costurilor
HID Lămpi cu descărcare de înaltă intensitate
HoReCa Acronimul pentru industria ospitalității: Hoteluri, Restaurante, Catering
IFAC Federația Internațională a Contabililor
IGCC Cod de Construcții Green Internațional (spații comerciale)
IFAC Federația internațională a Contabililor
JIîT Just in time
KBE (Knowledge-Based Economy)
LCC Metoda alocării costurilor pe ciclul de viață
LCD Monitor cu cristale lichide

LED Diodă semiconductoare ce emite lumină
LMMF Factorul de putere al fluxului luminos
Luxi Unitate de măsură a iluminării
MCC Metoda costurilor pe comenzi
MCS Controlul managementului strategic
MFA Evaluarea ciclului de viață
MFCA Contabilitatea fluxurilor materiale
NAFTA Acordul Nord American de comerț liber
OLED Componentă electronică în formă de folie luminoasă făcută dintr-un material organic semiconductor
OLS Metodă de estimare statistică
ONU Organizația Națiunilor Unite
OSIM Oficiul de Stat pentru investiții și Mărci
PBB Substanțe periculoase bifenil- polibromurați
PCC Partidul Comunist din China
PSC Patronatul Societăților de Construcții
SACM Sisteme de contabilitate managerială avansate
SCM Analiza lanțului de aprovizionare
SMA Contabilitatea managerială strategică
SMC Managementul strategic al costurilor
SSL Led de tip SSL
TC Metoda costurilor țintă
THM Metoda tarif oră mașină
TQM Managementul calității totale
Twh Unitate de măsură pentru energie
UE Uniunea Europeană
UNEP Programul Națiunilor Unite pentru Mediu
RoHS Directiva 2002/95/ec privind substanțele periculoase

Motto:

Un economist este un expert care va şti mâine de ce lucrurile prezise de el ieri nu s-au întâmplat azi.

Laurence J. Peter

INTRODUCERE

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

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

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

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

Mediul economic în care entitățile își desfășoară activitatea în contextul profundelor transformări ale globalizării, dar și conformitatea cu Directivele Uniunii Europene în privința restructurării diferitelor segmente ale economiei au avut un impact hotărâtor în transformarea radicală a entităților economice din industria echipamentelor electrice de iluminat o serie de factori determinanți cum ar fi: implementarea de tehnologii noi, mediul legislativ, pătrunderea în mediul de afaceri a unor entități comerciale noi.

Pe fondul globalizării, complexitatea mediului economic din ultimii 30 de ani a determinat creșterea rolului informației în ceea ce privește luarea deciziilor curente, dar mai ales viitoare care au un impact major asupra rezultatelor obținute de către o entitate economică. Procesul de globalizare a condus la o scădere a cererii pentru sectorul productiv

din România astfel încât entitățile economice mici au fost nevoite să se concentreze pe identificarea de soluții inovatoare pentru a face față concurenței.

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

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

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

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

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

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

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

Contextul cercetării științifice

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

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

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

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

Un studiu global realizat în anul 2015 de compania Strategies Unlimited arată că vânzările de corpuri cu soluții de iluminat bazate pe tehnologia LED vor avea o creștere anuală de peste 20% până în anul 2020. Principalii vectori de creștere vor fi: îmbunătățirea tehnologiei și reducerea prețurilor produselor, strategia de eficiență energetică, reglementările legislative, dar și încurajările fiscale oferite de guverne din întreaga lume.

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

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

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

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

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

În aceste condiții, în industria echipamentelor electrice de iluminat, constatăm creșterea interesului investitorilor pentru soluții inteligente de iluminat, acest sector fiind predominat de o serie de factori care influențează direct sau indirect acest domeniu. În acest sens este foarte importantă organizarea unui sistem de contabilitate și control managerial de calculație a costurilor foarte eficient care să poată fi considerat un instrument util în luarea deciziilor și să permită o conducere eficientă a entității economice.

Contabilitatea în general are rolul de a ,,furniza informații cantitative și calitative, preponderent de natură financiară, referitoare la entități economice și care urmează a fi

utilizate în luarea deciziilor”[2]. Potrivit prevederilor Legii contabilității nr. 82/1991, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 629 din 26 august 2002, cu toate modificările ulterioare, persoanele juridice prevăzute la art. 1 alin. (1) din lege au obligația să organizeze și să conducă contabilitatea proprie, inclusiv contabilitatea de gestiune adaptată la specificul activității. Contabilitatea financiară oferă informații utilizatorilor externi, fiind supusă unor standarde și norme ale legislației în vigoare[3], iar contabilitatea de gestiune se adresează utilizatorilor interni (OMFP nr. 1826/2003).

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

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

Prin calculația costurilor s-a dezvoltat un sistem de orientare strategică prin care gestionarea costurilor bazate pe activități (ABCM - Activity-Based Costing Management) a trecut de la rafinarea atribuirii costurilor fixe obiectelor de cost la sisteme care leagă costurile și factorii de valoare la strategii alternative, permițând astfel analiza cost-beneficiu și înțelegerea cerințelor procesului pentru realizarea strategiilor[8,9]. Măsurarea performanței a evoluat de la sporirea utilității măsurilor de performanță, prin includerea atât a măsurilor financiare, cât și a celor nefinanciare, la sisteme mai complexe, bazate pe o suită echilibrată de măsuri care oferă gestionarea strategică a performanței, inclusiv modul în care arată implicațiile operaționale pentru diferite strategii[10;11,12,13]. Atenția a fost concentrată asupra modului în care controlul managementului strategic (MCS) poate fi utilizat în mod interactiv pentru a ajuta la dezvoltarea receptivității în întreaga organizație la incertitudinile strategice cu care se confruntă acesta[14,15]. Aceste progrese se reflectă în accentul acordat în majoritatea manualelor contabile de gestiune contemporane unei orientări strategice pentru controlul managementului.

---

[2] Grosu, C. (1998). Sistemul informațional contabil de gestiune, Editura Orrizonturi Universitare, Timișoara, p.5.
[3] Mateș, D. (2003). Normalizarea contabilității și fiscalitatea întreprinderii, Editura Mirton, Timișoara, p.17.
[4] Diaconu, P. (2002). Contabilitate managerială, Editura Economică, București, pp. 15-16.
[5] Simmonds, K. (1981). The Fundamentals of Strategic Management Accounting. ICMA Occasional Paper Series. London: ICMA.
[6] Bromwich, M. (1990). The Case for Strategic Management Accounting: The Role of Accounting Information for Strategy in Competitive Markets, Accounting, Organizations and Society 15(1/2); 27-46.
[7] Ward, K. (1992). Strategic Management Accounting. Oxford: Butterworth Heinemann.
[8] Shank, J. W. & Govindarajan, V. (1995). Strategic Cost Management: The New Tool for Competitive Advantage. New York: Free Press.
[9] Kaplan, R. S. & Cooper, R. (1998). Cost and Effect: Using Cast Systems to Drive Profitability and Performance. Boston, MA: Harvard University Press.
[10] McNair, C. I., Lynch, R. L., & Cross, K. E. (1990). Do Financial and Nonfinancial Performance Measures Have to Agree?. Management Accounting, (Noir): 28-36.
[11] Kaplan, R. S. & Norton, D. R (1992). The Balanced Scorecard: Measures that Drive Performance, Harvard Business Review (Jan./Feb.): 71-9.
[12] Kaplan, R. S. & Norton, D. R. (1996). The Balanced Scorecard: Translating Strategy into Action. Boston, MA: Harvard Business School Press.
[13] Kaplan, R. S. & Norton, D. R (2001). Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management, Accounting Horizons, Part I (Mar.): 87-104; Part II (June): 147-60.
[14] Simons, R. (1995). Levers of Control. Boston, MA: Harvard University Press.
[15] Simons, R. (2000). Performance Measurement & Control Systems for Implementing Strategy Upper Saddle River, NJ: Prentice-Hall.

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

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

Ca principal limbaj economic, contabilitatea trebuie să asigure un raport al responsabilității în strânsă legătură cu cerințele pieței, fiind considerată principala sursă de date în implementarea unui plan de afaceri[16]. Secretul succesului unei entități economice înseamnă cunoașterea surselor de creare a valorii și capacitatea acesteia de a le explora, cu scopul de a crea valoare adăugată nu doar produselor ci și întregii sale activități. „Treptat, mediul a obligat întreprinderea să acționeze plecând de la marketing, creșterea taliei a împins organizațiile la descentralizarea autonomiei, raritatea resurselor a cerut raționalitate în utilizare iar consolidarea informației are nevoie de traducere monetară”[17].

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

Obiectivele și motivația temei de cercetare

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

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

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

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

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

---

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

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

- sistematizarea din perspectivă teoretică a cadrului general al contabilității manageriale cu scopul de a evidenția specificul acesteia și orientările moderne, astfel încât să poată fi utilă într-un sistem integrat adaptat cerințelor actuale;
- sistematizarea din perspectivă teoretică a contabilității manageriale prin intermediul revizuirii literaturii de specialitate, a principalelor semnificații și evoluții, precum și a instrumentelor de exercitare ale acesteia în industria echipamentelor electrice de iluminat;
- exemplificarea modului în care metoda costurilor țintă (Target Costing) și metoda costurilor bazate pe activități (ABC) pot fi aplicate în cadrul industriei echipamentelor electrice de iluminat;
- analiza costurilor de mediu în industria echipamentelor electrice de iluminat prin prisma utilizării contabilității managementului de mediu ca instrument strategic de pilotare a entităților economice din această industrie;
- analiza evoluției și a perspectivelor industriei echipamentelor electrice de iluminat pe baza datelor la nivel mondial și național folosind metode statistice moderne.

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

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

Am considerat ca fiind foarte importantă perfecționarea metodelor moderne de calculație a costurilor în această ramură, iar studiul de caz s-a realizat printr-o abordare critică a sistemului contabilității manageriale la o entitate din domeniul producției de corpuri de iluminat, evidențierea și îmbunătățirea performanțelor acesteia prin implementarea metodelor Target Costing și ABC.

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

O.S.7: Analiza evoluției și perspectivelor în industria echipamentelor electrice de iluminat printr-o abordare explicativă și prescriptivă având la bază documentarea, analiza de date, studiul cronologic al acestora, prelucrarea acestora și comparația acestora printr-o metodă grafică pentru prezentarea vizuală a studiului cercetat.

Ipotezele cercetării științifice

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

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

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

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

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

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

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

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

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

Poziționarea epistemologică a cercetării științifice

Metodologia este de fapt calea logică de urmat în realizarea obiectivului cercetării științifice. Știința economică, indiferent de particularitățile sale, este și va rămâne o componentă a științei în ansamblul său. Cunoașterea științifică poate fi ușor diferențiată de cunoașterea comună. Sub aspectul formării sale, cunoașterea științifică se caracterizează și circulă sub forma unor teorii științifice care explică procese și fenomene care stau la baza acesteia. Cunoașterea comună nu are o armătură teoretică, ci formează un conglomerat de cunoștințe practice care se însușesc și se dezvoltă pe parcursul muncii.

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

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

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

Cercetarea poate fi definită ca un proces metodic destinat îmbunătățirii propriilor cunoștințe, dar și ale altor persoane prin descoperirea unor fapte și viziuni asupra obiectivului cercetat. Pentru a atinge succesul în cercetare este necesar de a adăuga noi cunoștințe în domeniul cercetat. Cercetarea științifică ar mai putea fi definită ca un proces de lărgire a cunoștințelor realizată într-o atentă și obiectivă observare, investigare și experimentare, având ca țintă descoperirea sau interpretarea unor noi informații[21].

Din punct de vedere filosofic există două mari tipuri de cercetări: cercetare empirică și cercetare teoretică, iar din punct de vedere funcțional cercetarea poate fi: cercetare de bază și cercetare aplicată. Într-o abordare epistemologică, cercetarea științifică poate fi de tip pozitivist sau constructivist. Cercetarea de tip pozitivist implică un proces de cunoaștere în care enunțurile contabile exprimate teoretic sunt acceptate doar prin demonstrarea lor în practică, iar cercetarea de tip constructivist se caracterizează prin formularea de ipoteze sau păreri proprii și prin validarea lor în demonstrații care se pot interpreta utilizând atât validări științifice cât și validări experimentale.

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

Metodologia cercetării științifice

Metodele de cercetare abordate pentru realizarea studiului „Utilitatea informațiilor furnizate conducerii prin intermediul contabilității și controlului de gestiune” cu exemplificare

[19] Niculescu, M. (2011). Epistemologie, Perspectivă interdisciplinară, Editura Bibliotheca, Târgoviște, p.25.
[20] Idem p. 38
[21] Groșanu, A. (2010). Calculația costurilor pe centre de profit, Editura Irecson, București.

în industria echipamentelor electrice de iluminat constau, în principal, în cercetare descriptivă, exploratorie și cauzală. Pentru a putea atinge obiectivele mai sus menționate au fost folosite mai multe metode de cercetare precum: documentarea, analiza și centralizarea informațiilor, generalizarea informațiilor, inducția, deducția, analiza comparativă, analiza matematică și statistică, studiul de caz.

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

1. Documentarea și abordarea noțiunilor teoretico-metodologice ale contabilității și controlului managerial între geneză și evoluție la nivel național și internațional;

2. Documentarea prealabilă în vederea înțelegerii particularităților tehnologice, legislative și de mediu și influențele acestora în cadrul industriei echipamentelor electrice de iluminat;

3. Documentarea preliminară în vederea înțelegerii evoluției contabilității manageriale generate de instabilitatea mediului economic și influențele asupra performanței entităților economice.

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

Structura tezei de doctorat

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

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

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

În ceea ce privește cel de-al treilea capitol intitulat „*Evoluții și perspective în industria echipamentelor electrice de iluminat"* s-au aplicat metode de cercetare descriptivă, exploratorie și cauzală, identificându-se câteva cauze ale evoluției și perspective ale echipamentelor electrice de iluminat la nivel național și internațional, evidențiind totodată importanța normelor legislative la nivel global. Pe baza literaturii de specialitate am prezentat principalele rezultate obținute la nivel global având la bază documentarea, analiza de date,

studiul cronologic, prelucrarea acestora și am realizat o comparație utilizând metoda grafică pentru dezvoltarea vizuală a studiului cercetat.

În capitolul patru intitulat „*Metode de perfecționare a contabilității manageriale și a calculației costurilor aplicabile entităților economice din industria echipamentelor electrice de iluminat”* s-a realizat cu ajutorul unui studiu exploratoriu (prin metode de cercetare cantitative) măsurarea și controlul performanțelor economice în cadrul industriei echipamentelor electrice de iluminat prin integrarea metodelor moderne de calculație a costurilor, ABC (metoda costurilor bazate pe activități) și Target-Costing (metoda costurilor țintă).

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

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

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

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

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

Studiul a continuat prin cercetarea dependenței dintre deșeul rezultat și volumul producției pe categorii, analiză ce a necesitat o ierarhizare a tipurilor de produse (în funcție de ponderea în greutate din producția organizației din perioada analizată de 48 de luni). La final vom studia și impactul producției asupra cheltuielilor de mediu, ca sumă a celor trei componente. Impactul noii tehnologii LED asupra producției de aparate electrice de iluminat face obiectul de studiu al penultimei secțiuni al acestui capitol. S-a testat un model tip OLS, pe datele de tip panel, rezultatele putând fi consultate în cadrul secțiunilor: 5.4.3; 5.4.4; 5.4.5; 5.5.1; 5.6 a Capitolului 5.

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

în cadrul sistemului existent al contabilității manageriale din industria echipamentelor electrice de iluminat.

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

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

Cercetarea științifică se încheie cu „concluzii”, care scot în evidență caracterul inovativ al temei de cercetare științifice bine fundamentate prin analizele aplicative care au fost prezentate pe parcursul lucrării. Totodată prezentăm contribuțiile proprii și perspectivele viitoare ale cercetării, perspective ce valorifică prezentul demers, deoarece ilustrează dorința clară de cercetare a autorului, precum și limitele cercetării. Pe de o parte, ne confruntăm cu probleme în tratarea unor subiecte care ar putea fi de interes sau ar putea obține rezultate suficiente care să susțină ipotezele cercetării iar pe de altă parte, aceste limite pot constitui multe avantaje, iar cercetarea poate căpăta amploare, rezultatele acesteia putând avea un impact semnificativ în mediul economic și academic.

CAPITOLUL 1

ABORDĂRI TEORETICO-METODOLOGICE ALE CONTABILITĂȚII ȘI CONTROLULUI MANAGERIAL

Pentru a putea sublinia fenomenele ce au avut loc în cadrul contabilității trebuie să facem apel la istorie și să analizăm cauzele și efectul acestor fenomene. Astfel, în opinia specialiștilor „contabilitatea managerială este una dintre multiplele consecințe ale revoluției industriale”[22]. Studii mai recente au încercat să demonstreze existența anterioară a unei contabilități manageriale în urma analizei arhivelor întreprinderilor la nivel internațional[21,23].

În cazul României cercetarea se bazează exclusiv pe analiza literaturii de specialitate, existând puține abordări, nefiind studiate arhivele entităților economice ale căror rezultate să fie publicate.

1.1. Contabilitatea managerială - între geneză și evoluție la nivel internațional

Pornind de la afirmația regăsită în paragraful precedent, la nivel internațional au avut loc cercetări bazate atât pe documentările teoretice în ceea ce privește diversele metodologii de calculație a costurilor, dar și pe informațiile care au fost stocate în arhivele entităților economice.

Analizând literatura de specialitate s-a demonstrat existența unei contabilități a costurilor încă din Egiptul Antic, anul 3000 Î.H, pentru a se putea determina impozitele aplicate recoltelor. În lucrările de specialitate s-a remarcat faptul că marile exploatații agricole au anticipat fenomenele industriale prin metode de gestiune specifice.

Conform studiilor specialiștilor, familia Medici care deținea o întreprindere producătoare de textile, a remarcat pentru prima dată importanța costurilor.[24] Luca Paciolo, după mai bine de o jumătate de secol propune înregistrări separate pentru fiecare element de cost implicat în procesul de producție. Garner[23] descrie că primul pas semnificativ în domeniul contabilității costurilor a fost făcut în Anglia când s-au format primele comunități industriale, care încercând să își distribuie produsele, au generat o creștere a concurenței. Un alt exemplu relevant pentru evidențierea elementelor de cost a fost evidențiat în anul 1577, când familia Fugger avea evidențe despre costurile înregistrate la una din minele deținute, într-un cont numit „Mină și Topitorie”, care ținea evidența cheltuielilor materiale, a cheltuielilor cu salariile, iar celelalte cheltuieli fiind evidențiate separat.

Din studierea arhivelor s-a constatat că în perioada 1760-1800 a existat o încercare de reflectare mai exactă a costurilor fără a fi explicate tehnicile de calcul ale acestora, doar elementele care erau incluse în cost, și pentru prima dată au fost evidențiate în cost cheltuielile indirecte, în sensul că în fiecare produs erau incluse părți din valoarea cheltuielilor administrative și de desfacere. Tot atunci a fost întocmit și primul buget de către „Coroana

[22] Fleischman, R. & Tyson, Th. (1993). Cost Accounting during the Industrial Revolution: The present State of Historical Knowledge, The Economic History Review.
[23] Gutierrez, F. (2005). Cost and Management Accounting in Pre-industrial Revolution Spain, Accounting Historians Journal.
[24] Garner, P. (1947). Historical Development of Cost Accounting, website.

Spaniei", în vederea contractării unui credit, pentru a evidenția dacă în aceste condiții mai puteau continua activitatea. Cu această excepție, putem concluziona că evidențierea costurilor era primară[25].

Prima firmă modernă care a necesitat informații contabile de natură internă în vederea luării deciziilor și exercitării controlului a fost înregistrată în jurul anului 1800 în cadrul întreprinderilor din Anglia și SUA, a căror proces tehnologic fusese mecanizat. Atunci au început să apară pentru prima dată conturi de costuri directe pentru evidențierea salariilor și conturi de costuri indirecte necesare transformării materiei prime în produse finite[26].

Conceptul general de ***cost*** este un concept mai nou, el a apărut în practica entităților economice și în lucrările de contabilitate din secolul al XIX-lea, drept urmare a revoluției industriale, dar el a fost utilizat într-o manieră relativ mai restrânsă încă din secolul la XVII-lea. Nu doar revoluția industrială a dus la generarea acestui concept ci și concurența dintre entitățile economice au dus la dezvoltarea lui într-o manieră semnificativă.

După anul 1880 se introduce termenul de „management științific" și sunt studiate standarde pentru cantitatea de materiale și modul de lucru „științific", astfel costul standard devine semnificativ pentru măsurarea eficienței prin comparație pentru a se putea determina eventualele corecții. Începând cu anul 1903 au apărut valențe ale informației în vederea luării deciziilor prin introducerea indicatorului ROI (rata remunerării capitalului) pentru măsurarea performanței. Ca o apreciere de ansamblu asupra contabilității manageriale, cercetătorii americani Johnson și Kaplan (1987) apreciază că „până în anul 1925, întreprinderile industriale din America au dezvoltat practic fiecare procedeu de contabilitate managerială cunoscut astăzi[27], cu excepția Germaniei care a dezvoltat o metodă de calculație a costurilor GPK (Grenzplankostenrechnung), metodă care se aplică și astăzi cu succes în Germania și Austria[28]. La jumătatea secolului al XX-lea (Germania 1939, SUA 1951) au fost publicate reglementări care aveau drept scop stabilirea de principii generale cu privire la calculația costurilor.

Începutul secolului XX este marcat de publicarea de către Alexander Hamilton Church a unui număr de șase articole care ulterior sunt înglobate în anul 1910 în lucrarea „Factorii de producție în contabilitatea costurilor", unde sunt introduse noțiuni de pierderi, costuri de regie și metoda THM (tarif-oră-mașină), încadrând astfel contabilitatea în dinamica managementului[29].

Prima metodă dezvoltată în cadrul contabilității manageriale, metoda costurilor standard „costul standard pentru producție" de către Harison[30] (1921) și aprofundată ulterior între anii (1947-1960) de către Herinci, acesta din urmă atrăgând atenția asupra necesității abordării ei.

Potrivit Federației Internaționale a Contabililor (IFAC), perioada de dinaintea primei revoluții a contabilității manageriale este cunoscută ca perioada „clasică" și s-a încheiat în jurul anilor 1950, constatându-se contribuțiile minore ale contabilității în această perioadă (1820-1885). Revoluția industrială din secolul al 18-lea și al 19-lea a generat noi provocări pentru contabilitate deoarece afacerile au devenit mai complexe și din punct de vedere al operațiunilor pentru a facilita operațiunile în cauză.

---

[25] Prieto-Moreno, M.B. & Larrinaga-González, C. (2001). Cost accounting in eighteenth century Spain: the Royal Textile Factory of Ezcaray. Accounting History, 6(2), 59–90.

[26] Chirița, C. & Dumitrana, M. (coord.). Contabilitate de gestiune & Control de gestiune, Ediția a-II-a, Editura Universitară, București, p.15.

[27] Johnson, Th. & Kaplan, R.S. (1987). Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting, Harvard Business School Press, pp. 23.

[28] Sharman, P. (2003*)*. Bring on German Cost Accounting, Strategic Finance*,* p.8.

[29] Topor, D. I. (2014). Noi dimensiuni ale informației de tip cost aferente procesului decizional în industria de vinificație, Editura Universitară, pp.13-14.

[30] Harrison, G. C. (1921). Cost Accounting to Aid Production: A Practical Study of Scientific Cost Accounting, Engineering magazine Company, University of California.

Denumirea de „contabilitate managerială” nu a fost folosită în lumea anglo-saxonă înainte de prima revoluție a contabilității manageriale. Termenul „contabilitatea costului” a fost folosit pentru definirea proceselor, pentru calculul costurilor și controlul financiar. Deși contabilitatea managerială nu a fost recunoscută înainte de secolul al 19-lea când informațiile financiare au trebuit să fie doar înregistrate, este foarte posibil ca oamenii de afaceri să fi folosit deja concepte de contabilitate managerială.

Mai multe practici de contabilitate managerială s-au dezvoltat ca urmare a pionieratului efectuată de Du Pont (1903) și General Motors (1920). Au apărut astfel noțiuni ca de exemplu: costul muncii, costurile materiale și cheltuielile generale, precum și bugetele pentru numerar și venituri bugetare flexibile, costurile standard, analiza din variație, prețurile de transfer și măsurările de performanță.

Prioritatea contabilității manageriale s-a mutat în sensul furnizării de informații în scopuri de planificare și control, între anii 1950-1980 (tabelul 1.1). În această fază, contabilitatea managerială este văzută de Federația Internațională a Contabililor, ca o activitate de conducere. Aceasta a oferit personalului de conducere sprijin pentru management curent prin utilizarea acestor instrumente, ca analiza deciziilor și responsabilitatea furnizării informațiilor contabile. Mai mult de 30 de noi tehnici specifice contabilității manageriale și de stabilire a costurilor au fost introduse începând cu anul 1950.

Tabelul 1.1 Inovații ale contabilității manageriale în perioada 1950-1980

1950	1960	1970	1980
• Actualizarea fluxurilor de numerar • Managementul calității totale (TQM) • Stabilirea unui model optim pentru prețurile de transfer	• dezvoltarea tehnologiei informatice • bugetarea costurilor de oportunitate • bugetarea cu buget bază zero • arborele decizional • planificarea pașilor critici • managementul prin obiective	• economia informației • Metoda JIT • Managementul portofoliului • Planificarea resurselor materiale • Diversificarea • Matricea organizațională • Repoziționarea produsului	• Metoda Costurilor pe Activități (ABC) • Metoda Costurilor țintă(Target Costing) • Managementul valorii adăugate • Teoria constrângerilor • Integrarea verticală • Tehnica Benchmarking-ului

Sursa: Topor, D.I. (2014). Noi dimensiuni ale informației de tip cost aferente procesului decizional în industia de vinificație, Editura Universitară, București, p.16

Evoluții ale practicilor contabilității manageriale[31] au avut loc pe măsura dezvoltării producției de mărfuri și a economiei de piață concurențiale. La început piața era în exclusivitate a producătorului și rolul contabilității manageriale se rezuma doar la calculația costurilor. Cu timpul concurența s-a intensificat datorită modificărilor în poziția de piață, a creșterii puterii economice și apariției progresului tehnic, toate acestea au influențat evoluția sistemelor de contabilitate prin orientarea către nivelul și structura costurilor și controlul operativ al acestora. Între anii 1950-1995, contabilitatea managerială înglobează cinci stadii de evoluții succesive iar după 1995 putem întâlni conceptul de inovare organizațională (tabelul 1.2.). După cum se poate observa în tabelul 1.2. stadiile de evoluție ale contabilității manageriale sunt distincte, însă trecerea de la o fază la alta a fost progresivă și evolutivă. Interesant este și modul prin care contabilitatea managerială se poziționează în interiorul organizațiilor pe cele cinci faze[32]:

[31] Tabără, N. (2006). Modernizarea contabilității și controlului de gestiune, Editura TipoMoldova, Iași, p. 38.
[32] Tabără N., Briciu S. (coord.) (2012). Actualități și perspective în contabilitate și control de gestiune, Editura TipoMoldova, pp. 29-31.

Tabelul 1.2. Stadii de evoluție a contabilității manageriale și practicile acestora

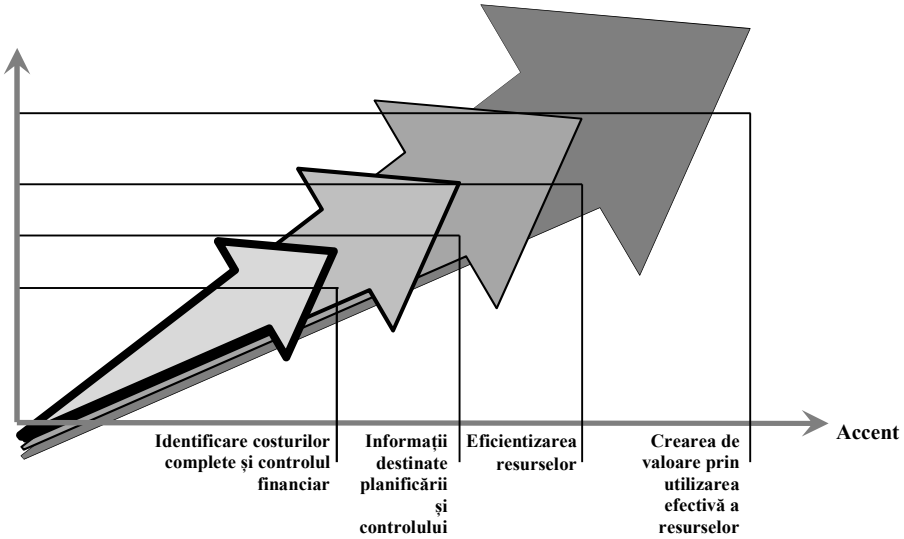
	Până în anii 1950	1950-1965	1965-1985	1985-1995	După 1995
	Stadiul 1	**Stadiul 2**	**Stadiul 3**	**Stadiul 4**	**Stadiul 5**
Perioada	Determinarea costurilor complete și a controlului financiar	Tehnici de informație în vederea planificării Analizei decizionale și centrele de responsabilitate	Reducerea resurselor prin aplicarea tehnicilor de management	Crearea de valoare prin utilizarea eficientă și eficace a resurselor	Inovare organizațională prin integrarea tuturor pozițiilor de management(transformarea economiei naționale într-o bază de cunoștințe KBE)

Sursa: proiecția autorului

- în prima fază, contabilitatea managerială este considerată o activitate tehnică necesară urmăririi obiectivelor organizației;
- în a doua fază, contabilitatea managerială este organizată ca o activitate de conducere, cu rol funcțional;
- în a treia și a patra fază, contabilitatea managerială este considerată parte integrantă a procesului de conducere;
- în a cincea fază, contabilitatea managerială este considerată parte integrantă a tuturor proceselor manageriale, cu rol de inovare organizațională.

În continuare vom prezenta fazele evolutive ale contabilității manageriale și modul în care evoluția acesteia va continua:

Figura 1.1 Evoluția contabilității manageriale



Sursa: Sintetizare după Tabără N. & Briciu S. (coord.). (2012). Actualități și perspective în contabilitate și control de gestiune, Editura TipoMoldova, p.29.

1.2. Repere privind apariția contabilității manageriale în România

Referitor la apariția și evoluția contabilității manageriale în România se disting două perioade de referință: (1) evoluția contabilității manageriale anterioare anului 1949, și (2) perioada cuprinsă între 1949-1989, când planul contabilității a fost marcat de mecanismul socialist, care a generat modificări și în cadrul contabilității manageriale atât de ordin obiectiv cât și de ordin subiectiv. În prezent contabilitatea este condusă conform Legii contabilității 82/1991 cu toate modificările și adăugirile ulterioare.

Pe parcursul acestei lucrări se vor face referiri cu privire la metodele de calcul a costurilor utilizate în prezent în cadrul organizațiilor din România, dar și asupra imaginii de ansamblu privind preocupările prezente și viitoare ale contabilității manageriale. Evian[33] explică faptul că în urma investirii de capital în întreprinderi a apărut concurența și odată cu aceasta a fost necesar să se găsească o modalitate de rezolvare, aceasta fiind scăderea costurilor de producție care erau posibile numai cu ajutorul bugetului pentru o conducere rațională. La începutul secolului 20 se pune pentru prima dată problema particularizării contabilității în funcție de ramurile de activitate, astfel încercându-se o normalizare a acesteia, și anume: contabilitatea centrală (care se ocupă de înregistrarea operațiunilor rezultate din relațiile externe) și contabilitatea exploatării (urmărește procesul de fabricație din interiorul întreprinderii). Contrar literaturii de specialitate din acea vreme în fapt nu a existat un sistem dualist de înregistrare, ci unul monist.

Cu privire la acest aspect în perioada actuală prețul de vânzare este stabilit între cerere și ofertă existente pe piață, iar decidenții trebuie să oportuneze în funcție de aceste variabile valoarea costului de producție. De remarcat este și faptul că în România, încă de la prima jumătate a secolului al XX-lea, exista atât la nivel teoretic cât și la nivel practic delimitarea costurilor în antecalcul și postcalcul înregistrate între estimări și realizări, iar diferențele erau înregistrate în conturile de diferențe prin adăugare sau diminuare. Cea mai mare parte din informațiile legate de costuri din perioada aceea se regăsește și în prezent, însă există diferențe majore referitoare la modul de înregistrare în contabilitate, în prezent existând un sistem de contabilitate dualist.

În perioada socialistă modelul impus a determinat adaptarea mecanismelor economice la cerințele acestuia generând modificări atât în planul contabilității financiare cât și în planul contabilității manageriale. În urma traducerii lucrărilor unor autori ruși în detrimentul autorilor autohtoni, un element de particularitate al acelei perioade îl reprezenta faptul că în domeniul calculației costurilor se opera cu conceptul de „cost complet”, astfel încât în toate țările socialiste, repartizarea cheltuielilor de regie era reprezentată prin valoarea cheltuielilor cu manopera. Toate costurile, atât cele ale produselor cât și cele ale perioadei, sunt incluse în costul de producție în loc să se recunoască costurile perioadei (cheltuielile generale și administrative) drept o cheltuială în mod similar cheltuielilor de desfacere, în contul de profit și pierdere (realizări). Cu toate acestea în cadrul literaturii de specialitate existau propuneri pentru metode noi în cadrul țărilor industrializate cum ar fi: metoda THM (tarif-oră-mașină), metoda standard-cost, metoda costurilor variabile (Direct-Costing) sau metoda G.P. (George Perrin).

Schimbările din planul politic și economic care au avut loc după decembrie 1989 au fost evidențiate și în plan contabil. Astfel apare Legea Contabilității 82/1991, iar în cadrul contabilității manageriale au fost aduse inovații majore în ultimii 30 de ani. Astfel sistemele de contabilitate tradiționale care se orientau către trecut au fost înlocuite cu sisteme avansate orientate în viitor. De la obiectivul obținerii eficienței interne acum se pune accentul pe eficacitate și eficiență. Dacă în trecut contabilitatea managerială avea rol de control și raportare, în prezent rolul acesteia este managerial, de luare a deciziilor și definirea de noi strategii.

Ca inovații aduse în cadrul contabilității manageriale amintim metoda ABC, ABM, managementul activităților (AM), metoda alocării costurilor pe ciclul de viață (LCC), metoda costurilor țină (TC), balaced scorecard (BSC) și contabilitatea managerială strategică (SMA). Cu privire la metodele de calcul utilizate în prezent în entitățile economice voi face referire pe parcursul lucrării. În figura 1.2. am prezentat cadrul conceptual și funcțiile contabilității manageriale orientate în direcția identificării posibilităților de creare a valorii.

[33] Evian, I.N. (1947). Contabilitatea industrială, Tipografia ”Lupta”, București, p. 62.