



Universitatea Babeş-Bolyai
Facultatea de Ştiinţe Economice şi Gestiunea Afacerilor
Catedra de Contabilitate şi Audit



REZUMATUL TEZEI DE DOCTORAT

Calculaţia costurilor prin prisma teoriei şi practicii internaţionale

Conducător ştiinţific

Prof.univ.dr. Dumitru MATIŞ

Doctorand

VOLKÁN (căs. CARDOŞ) Ildikó Réka

Cluj-Napoca

2010

Cuprinsul rezumatului tezei de doctorat

Structura tezei de doctorat.....	2
Cuvinte cheie.....	5
Introducere	6
Motivația, importanța și metodologia cercetării	8
Prezentarea sintetică a capitolelor tezei de doctorat și concluzii desprinse	13
Contribuții proprii la stadiul cunoașterii	24
Perspective ale cercetării.....	28
Referințe bibliografice	29

Structura tezei de doctorat

Lista tabelelor

Lista figurilor

Introducere

Motivația, importanța și metodologia cercetării

CAPITOLUL 1

ORGANIZAȚIA: SFERA DE ORGANIZARE A CONTABILITĂȚII ȘI CALCULAȚIEI COSTURILOR

1.1 Organizația și funcțiile sale

1.1.1 Organizația: definiții și caracteristici

1.1.2 Funcțiunile organizației și funcțiile conducerii

1.1.3 Cunoașterea și învățarea organizațională – cerințe noi ale organizațiilor moderne

1.2 Contabilitatea financiară și contabilitatea managerială – delimitări și structuri

1.2.1 Locul și rolul contabilității în cadrul sistemului informațional al organizației

1.2.2 Contabilitate financiară versus contabilitate managerială

1.2.3 Locul și rolul contabilității manageriale în activitatea organizațiilor

1.3 Contabilitatea managerială și profesionistul contabilității manageriale – consilieri ai conducerii în procesul decizional

1.3.1 Contabilitatea managerială și procesul de conducere

1.3.2 Profesionistul contabilității manageriale: trecut, prezent și viitor

1.4. Concluzii preliminare

CAPITOLUL 2

CALCULAȚIA COSTURILOR

2.1 Scurt istoric privind evoluția calculației costurilor

2.2 Delimitări conceptuale privind calculația costurilor, contabilitatea costurilor și managementul costurilor

2.2.1. Contabilitatea managerială, calculația costurilor și contabilitatea financiară

2.2.2. Contabilitatea managerială, calculația costurilor și managementul costurilor

2.3 Locul și rolul calculației costurilor în activitatea de conducere a organizațiilor

2.4. Delimitări conceptuale privind noțiunea de „cheltuială” și „cost”

- 2.4.1. Clarificări privind noțiunea de „cheltuială”
- 2.4.2. Clarificări privind noțiunea de „cost”
- 2.4.3. Delimitări între noțiunile „cheltuieli” și „costuri”

2.5. Cheltuielile: elemente constitutive ale costurilor - clasificare

2.6. Tipologia costurilor în procesul decizional

2.7. Concluzii preliminare

CAPITOLUL 3

METODE DE CALCULAȚIE A COSTURILOR

3.1. Sistemul metodelor de calculație a costurilor

- 3.1.1. Delimitări și structuri privind metodele de calculație a costurilor
- 3.1.2. Clasificarea metodelor de calculație a costurilor

3.2. Metode clasice (tradiționale) de calculație a costurilor

- 3.2.1. Metoda globală de calculație a costurilor
- 3.2.2. Metoda de calculație a costurilor pe faze de fabricație
- 3.2.3. Metoda de calculație a costurilor pe comenzi
- 3.2.4. Analiza metodelor clasice (tradiționale) de calculație a costurilor: argumente pro și contra

3.3. Metode evoluat de calculație a costurilor

- 3.3.1. Metoda standard cost
- 3.3.2. Metoda THM (Tarif-Oră-Mașină)
- 3.3.3. Metoda Georges Perrin (G.P.)
- 3.3.4. Metoda Direct Costing
- 3.3.5. Analiza metodelor evoluat de calculație a costurilor: argumente pro și contra

3.4. Metode moderne de calculație a costurilor în contextul noii problematice a producției, tehnologizării și informatizării

- 3.4.1. Metoda de calculație a costurilor pe bază de activități (metoda ABC)
- 3.4.2. Metoda ABM (Activity Based Management) – continuare a metodei ABC
- 3.4.3. Metoda de calculație a costurilor țintă (Metoda Target Costing)

3.5. Concluzii preliminare

CAPITOLUL 4

VALORIFICAREA INFORMAȚIILOR FURNIZATE DE CONTABILITATEA MANAGERIALĂ ȘI CALCULAȚIA COSTURILOR ÎN ACTIVITATEA DE PLANIFICARE, DECIZIE ȘI CONTROL

4.1. Managerul, deciziile și procesul decizional

4.1.1. Deciziile manageriale – definiție și trăsături

4.1.2. Clasificarea deciziilor manageriale

4.1.3. Procesul decizional și modele de decizie

4.2 Decizii manageriale pe baza informațiilor furnizate de contabilitatea managerială și calculația costurilor

4.2.1. Managementul și nevoile informaționale ale acestuia în procesul decizional

4.2.2. Informațiile de tip cost și diversitatea deciziilor manageriale

4.2.3. Informațiile de tip cost, analiza profitabilității și gestiunea relațiilor cu clienții

4.3. Instrumente de gestiune specifice utilizate pentru elaborarea și implementarea strategiilor și a deciziilor manageriale

4.3.1. Planificarea și gestiunea bugetară

4.3.2. Tabloul de bord – clasicul instrument al gestiunii

4.3.3. Balanced Scorecard - un nou stil de management și măsurare a performanțelor

4.4. Concluzii preliminare

CAPITOLUL 5

STUDIUL EMPIRIC PRIVIND ORGANIZAREA CONTABILITĂȚII MANAGERIALE ȘI A CALCULAȚIEI COSTURILOR ÎN CADRUL ORGANIZAȚIILOR DIN ROMÂNIA

5.1. Organizarea contabilității manageriale și a calculației costurilor – realitatea românească

5.2. Studiu cantitativ privind stadiul actual al cercetării în România – analiza literaturii de specialitate

5.2.1. Aspecte introductive privind studiul realizat

5.2.2. O viziune de ansamblu asupra evoluției literaturii de specialitate

5.2.3. Tema abordată, tipul de cercetare predominant al articolelor de specialitate analizate, respectiv proveniența autorilor

5.2.3.1 Tema abordată în cadrul articolelor analizate

5.2.3.2 Proveniența autorilor în cadrul articolelor analizate

5.2.3.3 Tipul de cercetare realizat în cadrul articolelor studiate

5.3. Studiu empiric privind organizarea contabilității manageriale și calculația costurilor în cadrul organizațiilor românești

5.3.1. Aspecte introductive privind studiul realizat

5.3.2. Analiza descriptivă a rezultatelor obținute

5.3.2.1. Prezentarea și analiza descriptivă aspectelor generale

5.3.2.2. Prezentarea și analiza descriptivă a aspectelor privind organizarea contabilității manageriale și a calculației costurilor

5.3.2.3. Prezentarea și analiza descriptivă a aspectelor privind valorificarea informațiilor de tip cost și procesul decizional

5.3.3. Analiza corelațiilor între variabilele definite

5.3.4. Propuneri privind îmbunătățirea sistemului contabilității manageriale și calculației costurilor

5.3.4.1. Propuneri privind organizarea și conducerea contabilității manageriale în România

5.3.4.2. Propuneri privind atribuțiile și rolul profesioniștilor din domeniul contabilității manageriale din România

5.4. Concluzii preliminare

CONCLUZII GENERALE, PERSPECTIVE ȘI LIMITE ALE CERCETĂRII

Referințe bibliografice

Anexe

Cuvinte cheie

Contabilitate managerială, profesionistul contabilității manageriale, aptitudini și competențe, calculația costurilor, metode de calculație a costurilor, valorificarea informațiilor de tip cost, procesul decizional, modele de decizie, decizii manageriale, instrumente de gestiune, sistemul de bugete, tabloul de bord, balanced scorecard, măsurarea performanțelor, evoluția contabilității manageriale în România, practici privind organizarea contabilității manageriale și a calculației costurilor în cadrul organizațiilor românești, modalități de valorificare a informațiilor în procesul decizional.

Introducere

Atât la nivel mondial cât și la nivel național cercetătorii (Treece, 2000; Hamilton, 2003; Vamosi, 2003; Albu, 2005) consideră că hipercompetiția și globalizarea sunt cele două fenomene care generează complexitate în mediul de afaceri. Aceste fenomene nu numai că creează o stare de dezordine și turbulență în mediul concurențial și generează modificări ale condițiilor pieței, ci impun schimbări și dezvoltări și în cadrul organizațiilor. În aceste condiții organizațiile din lumea întreagă se văd nevoite să-și adapteze, permanent, produsele și serviciile spre cerințele pieței; să-și îndrepte atenția spre satisfacerea cerințelor clienților; au nevoie de procese de producție sofisticate, procese interne flexibile pentru a răspunde rapid la schimbările mediului.

Aceste fenomene își lasă amprenta și asupra sistemelor de contabilitate din cadrul organizațiilor, asupra modului de organizare și funcționare atât a contabilității financiare cât și a contabilității manageriale. Literatura de specialitate (Anthony, 1989; Burns&Scapens, 2000; Pierce&O’Dea, 2003; Vamosi, 2003; Burns&Baldvinsdottir, 2005; Jarvenpaa, 2007) tratează cu un interes deosebit aceste aspecte și nu puțini sunt cei care sugerează că, datorită competiției și globalizării, vitezei extraordinare de dezvoltare a tehnologiilor (e-commerce și internet); liberalizării și privatizării piețelor; respectiv apariția concurenței, a piețelor și produselor și contabilitatea managerială trebuie să se schimbe respectiv informațiile furnizate de contabilitate trebuie să ajute organizațiile să se schimbe. Contabilitatea managerială trebuie să parcurgă un proces de „*dezînvățare a unor practici vechi*” (Albu, 2005), trebuie să renunțe la rolul său de „*câine de pază*” sau „*scorekeeper*” (Jarvenpaa, 2007) fiind nevoit să învețe practici noi pentru a deveni un consilier activ al managementului și un participant permanent al procesului decizional (Burns&Baldvinsdottir, 2005).

Dar înainte de toate, pentru a deveni un consilier și un partener al managementului în procesul decizional, contabilitatea managerială trebuie să acorde o atenție deosebită studiului costurilor. Calculul, analiza, controlul, optimizarea costurilor și mai apoi valorificarea informațiilor privind costurile sunt esențiale deoarece succesul oricărei organizații, „*de la cel mai mic butic de la colț de stradă până la cele mai mari companii multinaționale*” (Horngren et al, 2003), necesită folosirea conceptelor, practicilor și metodelor de calculație a costurilor.

În România, schimbările generate de globalizare, de intensificarea concurenței, de tehnologizarea proceselor de producție au pătruns mai lent, „de vină” fiind contextul economico-politic și dezvoltarea economiei. Motiv pentru care și contabilitatea managerială a cunoscut o evoluție puțin mai distinctă și mai lentă decât evoluția acesteia la nivel internațional. De-a lungul timpului contabilitatea managerială românească a cunoscut dezvoltări și aprofundări, metodele și instrumentele moderne de gestiune, atât de laudate la nivel internațional, și-au făcut apariția și în țara noastră. Dar, în ciuda acestor apariții și

modificări cercetările din acest domeniu „sunt puține și fragmentate și studiază mai degrabă din punct de vedere tehnic anumite instrumente, fără a realiza legătura cu contextul organizațional” (Albu, 2005).

Considerăm că toate aceste schimbări și modificări, atât la nivel internațional cât și la nivel național, constituie un motiv întemeiat și o provocare, în același timp, pentru orice cercetător pasionat de domeniul contabilității manageriale. Mânați de dorința de a crea valoare adăugată într-un domeniu „foarte frumos dar foarte dificil de cercetat în România” – cel al contabilității manageriale – respectiv din dorința de a genera cunoștințe utile atât mediului academic cât și celui practic, prezentul demers științific își propune realizarea următoarelor obiective:

- *Primul obiectiv* urmărit este prezentarea abordărilor conceptuale referitoare la organizațiile și funcțiile sale; locul și rolul contabilității în cadrul sistemului informațional al organizațiilor; necesitatea, locul și rolul contabilității manageriale în activitatea organizațiilor și în procesul decizional respectiv accentuarea rolului profesionistului care acționează în domeniul contabilității manageriale. Clarificarea acestor aspecte conceptuale se realizează în cadrul primului capitol pornind de la analiza literaturii de specialitate internaționale, făcând referire și la literatura autohtonă.
- Cel de *al doilea obiectiv* urmărit îl reprezintă prezentarea abordărilor conceptuale cu privire la calculația costurilor, metodelor și tehnicilor de calculație existente. Pornind de la analiza literaturii de specialitate, internațională și autohtonă, în capitolele 2 și 3 dorim să oferim o imagine de ansamblu asupra metodelor de calculație existente, imagine de ansamblu oferită cu ajutorul comparațiilor; a prezentării avantajelor și dezavantajelor metodelor existente; studiilor de caz referitoare la practicile organizațiilor din lumea întreagă.
- Prin cel de *al treilea obiectiv* ne orientăm atenția spre procesul decizional, analizând și prezentând modalitățile și instrumentele cu ajutorul cărora atât contabilitatea managerială cât și calculația costurilor joacă rolul de consilier și partener al conducerii în procesele de planificare, decizie și control. Prezentarea procesului decizional și al modelelor de decizie; a diversității deciziilor manageriale care pot fi luate pe baza informațiilor furnizate de calculația costurilor; a instrumentelor specifice utile procesului decizional se realizează în cadrul capitolului 4.
- *Obiectivul final* al prezentului demers științific îl reprezintă realizarea unui studiu empiric privind organizarea contabilității manageriale și a calculației costurilor în cadrul organizațiilor din România. Dorim ca în cadrul capitolului 5 să prezentăm realitatea românească în ceea ce privește contabilitatea managerială și calculația costurilor prin prezentarea: (1) istoricului, evoluției și stadiului actual al acestor preocupări – adică a vocii academicienilor; respectiv (2) vocii practicii redând practicile, metodele și instrumentele folosite în cadrul organizațiilor românești la organizarea și conducerea contabilității manageriale.

Motivația, importanța și metodologia cercetării

La nivel internațional dezbaterile privind necesitatea și importanța cercetărilor în domeniul contabilității manageriale și a calculației costurilor sunt foarte intense (Zimmerman, 2001; Falconer, 2002; Lukka&Mouritsen, 2002; Lee, 2003; Modell, 2005; Lukka, 2005; Scapens, 2006; Jarvenpaa, 2007; Malmi&Grandlund, 2009), cercetătorii fiind interesați de obținerea răspunsurilor la întrebări de genul: *De ce se cercetează domeniul contabilității manageriale?; Care este scopul și rolul cercetărilor întreprinse în cadrul contabilității manageriale?; Cum se realizează cercetarea de calitate în domeniul contabilității manageriale?*.

De ce se cercetează domeniul contabilității manageriale?

Răspunsul la această întrebare este relativ simplă. În ultimii ani, datorită intensificării concurenței respectiv complexității proceselor interne de producție și a multitudinii de produse și servicii rezultate în urma proceselor, contabilitatea managerială a devenit o practică și o activitate indispensabilă a organizațiilor deoarece aceasta nu numai că permite o mai bună cunoaștere a costurilor ci și pentru că permite stabilirea prețurilor de vânzare, permite realizarea previziunilor respectiv asigură mijloacele și instrumentele necesare urmării executării deciziilor, a realizării previziunilor stabilite, performanțelor organizaționale. Schimbarea și dezvoltarea continuă a economiilor, a proceselor și activităților organizaționale, a condițiilor de producție și desfacere a produselor și serviciilor atrage după sine monitorizarea și dezvoltarea în permanență a procedeeleor, metodelor, tehnicilor și instrumentelor contabilității manageriale, atât la nivel practic cât și la nivel teoretic pentru ca aceasta să răspundă cât mai bine nevoilor organizaționale.

Ca urmare, cercetare în domeniul contabilității manageriale există deoarece, la nivelul organizațiilor din lumea întreagă, aceasta este o practică consacrată și foarte intens folosită.

Care este scopul și rolul cercetărilor întreprinse în cadrul contabilității manageriale?

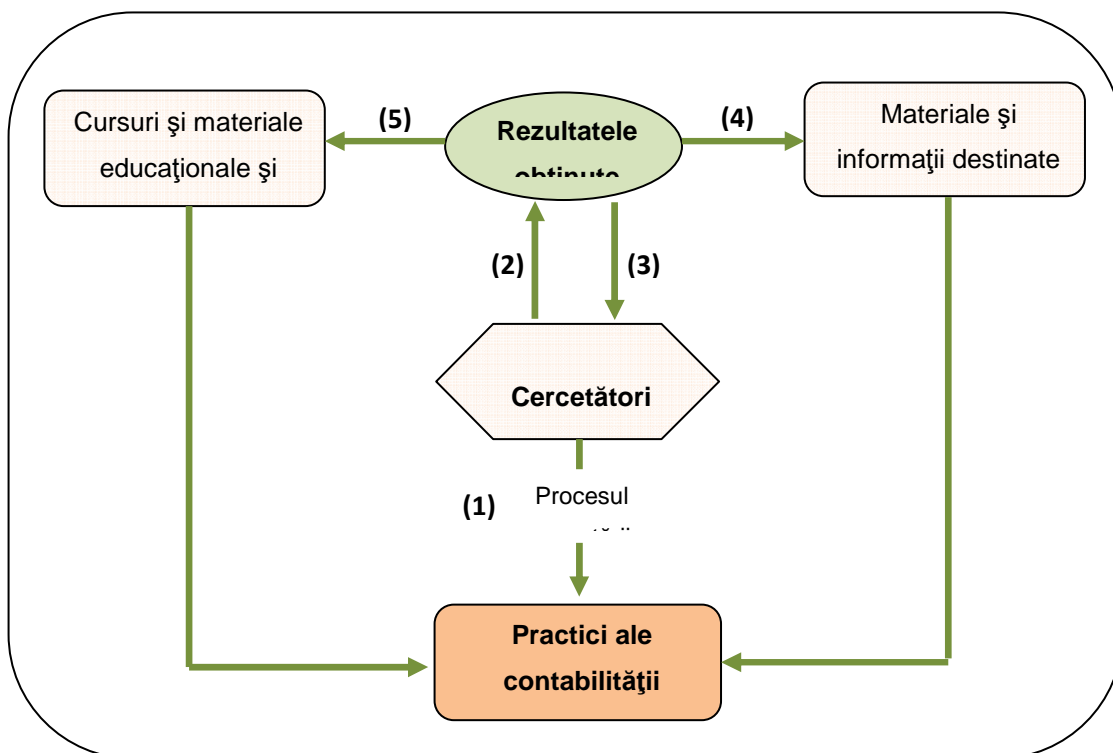
Cercetările, în domeniul contabilității manageriale, se realizează cu scopul de a răspunde nevoilor de informare a două categorii de utilizatori:

- (1) *Cercetători/mediul universitar* – aceștia sunt interesați de rezultatele obținute în urma cercetărilor întreprinse pentru a înțelege mai bine anumite fenomene, teorii, metode respectiv pentru a crea și dezvolta teorii, metode și instrumente noi, evaluate și moderne care să corespundă cerințelor, atât prin conținut cât și prin utilitate.
- (2) *Practicieni* – în opinia mai multor specialiști (Falconer, 2002; Malmi&Grandlund, 2009) scopul cercetărilor în domeniul contabilității manageriale este de a descrie, explica și disemina tehnicile și practicile utilizate de organizații din lumea întreagă respectiv de a aduce clarificări și îmbunătățiri ale practicilor organizaționale existente și utilizate pe scară largă, deschizând astfel porțile spre cercetări orientate spre practică. Pe baza rezultatelor obținute, publicate și diseminate practicienii pot obține soluții și propuneri pentru rezolvarea anumitor probleme; pot obține o imagine

generală, de ansamblu privind practicile și orientările organizațiilor din lumea întreagă sau a organizațiilor din același domeniu de activitate; primesc soluții și propuneri privind adoptarea, implementarea sau, din contră, renunțarea la anumite tehnici, metode sau instrumente de lucru; respectiv pot primi îndrumări cu privire la dezvoltări și evoluții viitoare ale activității desfășurate.

Figura de mai jos, redă într-o manieră expresivă utilitatea cercetărilor întreprinse în domeniul contabilității manageriale, prezintă canalele de comunicare existente respectiv evidențiază principalele rute și căi prin care cercetările contabilității manageriale pot fi absorbite în practică. În toate cazurile rezultatele cercetărilor întreprinse de către academicieni/cercetători sunt absorbite în practică fie direct, prin transmiterea rezultatelor practicienilor, fie indirect, prin intermediul procesului educațional.

Figura 1 – Utilitatea cercetărilor în domeniul contabilității manageriale



Sursa: adaptat după Falconer (2002)

Cum se realizează cercetarea de calitate în domeniul contabilității manageriale?

În opinia unor cercetători renumiți (Zimmerman, 2001; Lukka & Mouritsen, 2002) cercetarea de calitate în domeniul contabilității manageriale se realizează utilizând un set de criterii calitative care să genereze apoi cunoștințe relevante și profunde în domeniul cercetat respectiv care să conducă la crearea de valoare. Cele trei criterii calitative sunt: *teoretizare, testare și precizie*.

În orice proces de cercetare analiza literaturii de specialitate; prezentarea și discutarea stadiului actual al cunoașterii este o condiție esențială deoarece doar astfel cercetătorii, pe de o parte, au posibilitatea de a înțelege și explica teoriile, fenomenele, noțiunile existente; iar pe de altă parte au posibilitate de a duce mai departe stadiul cercetării dezvoltând teorii, noțiuni, metode și tehnici noi și actuale respectiv formulând ipoteze necesare testării anumitor eșantioane sau fenomene. Teoriile dezvoltate sau ipotezele formulate trebuie apoi testate, verificate, rezultatele obținute trebuie valorificate și publicate în vederea obținerii unor răspunsuri sau reacții din partea altor cercetători, practicienilor sau a publicului larg. Toate aceste acțiuni, atât *teoretizarea* cât și *testarea*, trebuie realizate cu *exactitate și precizie* în vederea realizării unor cercetări de calitate, cercetări care să fie utile mediului academic și celui practic.

Cele trei aspecte, dezbătute atât de intens pe plan internațional, prezentate în paragrafele anterioare au reprezentat punctul de pornire al prezentului demers științific.

Am ales ca și domeniu de cercetare domeniul contabilității manageriale și a calculației costurilor deoarece domeniul amintit are o înclinație puternică spre practică. Atât în mediul academic cât și în cel practic este cu unanimitate recunoscut că, contabilitatea este domeniul și instrumentul de cunoaștere a realității economice (Matiș, 2005) respectiv informațiile furnizate de cele două componente ale contabilității – contabilitatea financiară și contabilitatea managerială – stau la baza proceselor decizionale în cadrul fiecărei organizații. În ultimii ani, fenomenul globalizării și dezvoltarea rapidă a concurenței au făcut ca rolul contabilității manageriale și a calculației costurilor să crească simțitor acesta devenind un instrument esențial în „pilotarea” organizațiilor, indispensabil pentru diagnostic, al procesului decizional și al urmăririi și evaluării performanțelor organizaționale.

Aceste schimbări atât de benefice și avantajoase, apărute la nivel internațional, ne-au făcut să ne orientăm atenția spre nivelul național, fiind tentați să cercetăm și să analizăm aspecte legate de percepția academicienilor și practicienilor români cu privire la contabilitatea managerială și calculația costurilor.

Datorită acestor schimbări am considerat necesară și oportună cercetarea acestui domeniu urmărind în același timp generarea și crearea de cunoștințe și valoare care să fie utile atât mediului academic cât și celui practic. Iar pentru a realiza o cercetare de calitate ne-am propus să pornim de la teorie, punând bazele teoretice și conceptuale a temei cercetate ajungând în final la practică pentru a studia comportamentul și practicile organizațiilor în domeniul cercetat.

Ținând cont de aceste aspecte, am elaborat teza de doctorat cu titlul „*Calculația costurilor prin prisma teoriei și practicii internaționale*” al cărei obiectiv fundamental îl reprezintă crearea unei imagini de ansamblu a contabilității manageriale și calculației costurilor, la nivel internațional, în plan teoretic și practic respectiv urmărirea, la nivel național, a evoluției și dezvoltării domeniului cercetat și a practicilor și metodelor aplicate de organizațiile românești

urmărind în același timp propunerea unor modele sau practici mai evolute de organizare a contabilității manageriale, a calculației costurilor, a valorificării informațiilor în cadrul organizațiilor din România respectiv propunerea unor soluții privind îmbunătățirea sistemului contabilității manageriale din țara noastră.

După stabilirea obiectivelor temei de cercetare următorul pas al demersului științific este identificarea tipului de cercetare – calitativ sau cantitativ – care se pretează cel mai bine domeniului cercetat. *Cercetările calitative* sunt cele care generează informații consistente necesare înțelegerii aprofundate și de ansamblu a contextului general (Cristea, 2007) cercetat; sunt cele care permit conturarea aspectelor principale ale problemei sau temei de cercetat și diagnosticarea situației, identificarea ipotezelor pentru o viitoare cercetare descriptivă sau cauzală (Lefter, 2004), fiind utilizate în cercetările de profunzime. În schimb *cercetările cantitative* au rolul de a defini, caracteriza și cuantifica aspectele relevante identificate cu ajutorul metodelor calitative, ele fiind utilizate pentru cuantificarea anumitor fenomene, pentru stabilirea unor date statistice respectiv pentru verificarea și testarea teoriilor existente sau dezvoltate utilizând metode specifice.

Astfel, pornind de la specificul și trăsăturile domeniului de cercetare respectiv de la considerentul că „o cercetare care va dăinui probei timpului presupune o combinație optimă a metodelor de cercetare în scopul atingerii obiectivelor propuse” (Cristea, 2007) clasificăm prezentul demers științific în categoria ***cercetărilor calitative îmbinând în același timp elemente cantitative***:

- (1) *Cercetările calitative* referindu-se la analiza cadrului conceptual privind organizațiile și rolul acestora în economia unei țări; analiza conceptuală a celor două componente ale contabilității: contabilitatea financiară și contabilitatea de managerială; prezentarea obiectivelor și rolului contabilității manageriale și a calculației costurilor; prezentarea analitică și clasificarea metodelor de calculație a costurilor identificate la nivel internațional; prezentarea modalităților de valorificare a informațiilor furnizate de contabilitatea managerială și calculația costurilor; accentuarea rolului contabilității manageriale și a calculației costurilor în procesul decizional al fiecărei organizații.
- (2) *Cercetări cantitative* referindu-se la studiile de caz comparative utilizate la prezentarea metodelor de calculație a costurilor; la reflectarea stadiului actual al cercetărilor în domeniul contabilității manageriale din România; la studiul empiric care vizează prezentarea modalităților de organizare a contabilității manageriale și a metodelor de calculație și instrumentelor de gestiune utilizate în cadrul organizațiilor românești.

Al doilea aspect care trebuie clarificat este identificarea curentelor și direcțiilor de cercetare existente. Lucrarea de față îmbină atât ***trăsături ale cercetărilor pozitive***, caracteristice științelor sociale și care vizează producerea de cunoaștere și știință care se verifică în însuși procesul cercetării, cât și ***trăsături ale cercetărilor constructiviste***, care presupun elaborarea unor teorii noi, formularea unor ipoteze proprii și validarea empirică a acestora.

Metodele de cercetare utilizate în cadrul acestui demers științific sunt: *analiza documentelor, metoda comparativă, observația participativă și neparticipativă, observația și chestionarul*. Putem observa, că metodele de cercetare enumerate reprezintă o îmbinare a metodelor longitudinale cu cele transversale, acestea fiind utilizate pentru a pune bazele unei *cercetări descriptive*, fundamentând la nivel teoretic și conceptual aspecte privind contabilitatea managerială, calculația costurilor, metode de calculație a costurilor, modalități de valorificare a informațiilor și utilitatea acestora în procesul decizional, pentru a trece apoi la *cercetările empirice*, studiind comportamentul organizațiilor, la nivel internațional și național, prin prisma practicilor, a metodelor de calculație și instrumentelor de gestiune utilizate.

Pornind de la teorie pentru a ajunge la practică, adică pornirea de la teorii, concepte, modele și metode existente pentru a le pune în practică face ca prezenta cercetare să fie încadrată în categoria cercetărilor care se bazează pe abordări de *tip deductiv* dar care trece apoi spre abordări de *tip inductiv* datorită transpunerii teoretice și conceptuale a aspectelor practice identificate.

Sursele informaționale utilizate pentru realizarea prezentei cercetări însumează: cărți de specialitate, naționale sau internaționale; articole de specialitate publicate în reviste de renume, recunoscute la nivel național sau internațional; acte legislative; reglementări ale organismelor profesionale naționale și internaționale; studii și cercetări realizate de diferite organisme profesionale.

Prezentarea sintetică a capitolelor tezei de doctorat și concluzii desprinse

Menționam în paragrafele anterioare că prezentul demers științific își propune generarea de cunoștințe utile în domeniul contabilității manageriale, cunoștințe care să fie utile atât mediului academic cât și celui practic. Pentru realizarea obiectivelor propuse am elaborat prezentul demers științific structurat în cinci capitole.

În cadrul oricărui proces de cercetare prima etapă o reprezintă cunoașterea stadiului actual al cercetării, lecturarea literaturii de specialitate pentru a înțelege și explica conceptele, fenomenele și teoriile existente respectiv pentru a duce mai departe stadiul cercetării.

Astfel, în cadrul primului capitol intitulat ***Organizația: sfera de organizare a contabilității și calculației costurilor*** ne-am îndreptat atenția asupra organizațiilor și funcțiilor acestora, considerând că într-un mediu complex incert și puternic concurențial acestea rămân competitive numai dacă dispun de un management corespunzător al cunoștințelor și al învățării organizaționale.

Într-adevăr, într-un mediu economic dinamic impus de fenomenul globalizării și accentuarea competitivității economice, tehnico-științifice și educaționale (Matiș&Mustață, 2004) organizațiile din lumea întreagă se văd constrânse să-și concentreze atenția și eforturile spre acțiuni de schimbare, adaptare și dezvoltare la noile cerințe ale mediului. Fiind un factor de interes real al mediului de afaceri, atât la nivel național cât și internațional, nici sfera contabilității nu a „scăpat” de aceste schimbări. Mondializarea economiilor, globalizarea piețelor de capital, apariția și dezvoltarea societăților multinaționale, necesitatea de comparabilitate și compatibilitate a situațiilor financiare sunt doar câțiva dintre factorii care au condus spre procesul de armonizare și convergență a contabilității.

Odată cu apariția și dezvoltarea societăților și corporațiilor multinaționale a avut loc o separare a persoanelor interesate în afacere, adică s-au separat persoanele cu cunoștințe tehnice și profesionale despre funcționarea firmelor de cei care dețineau banii. Această separare a condus la modificarea nevoilor informaționale, a intereselor în furnizarea informațiilor precum și al modului de procurare a informațiilor (Fekete, 2009). Contabilitatea s-a adaptat acestor modificări și separări tot printr-o separare pe două domenii, puternic conectate însă totuși diferite:

- *contabilitatea financiară* – este domeniul care încearcă o informare fiabilă despre procesele și tranzacțiile economice la anumite intervale de timp, fiind orientată spre utilizatorii externi ai informațiilor financiar-contabile, în special spre proprietari.
- *contabilitatea managerială* – este domeniul care se îndepărtează de la prezentarea situației economice și încearcă să urmărească și să măsoare performanțele

organizaționale, fiind orientată spre satisfacerea nevoilor de informare a utilizatorilor interni, mai exact a managerilor.

De-a lungul timpului schimbarea practicilor organizaționale și manageriale a avut o influență semnificativă și asupra contabilității, în special asupra contabilității manageriale. Contabilitatea managerială a evoluat considerabil, a cunoscut patru faze succesive de dezvoltare respectiv nenumărate definiții, confruntându-se în același timp cu schimbările dramatice apărute în mediul de afaceri, schimbări impuse de intensificarea relațiilor economice internaționale, de fenomenul globalizării sau de progresele apărute în ceea ce privește tehnologiile și procesele de producție. Strâns legat de aceste aspecte se conturează, în rândul cercetătorilor, ideea potrivit căruia contabilitatea managerială a devenit sau trebuie să devină partenerul conducerii în procesul decizional, deoarece numai pe baza informațiilor furnizate de contabilitatea managerială managerii pot planifica, analiza și controla activitățile și procesele interne; pot formula strategii pe termen lung, mediu sau scurt; au posibilitatea de a gestiona resursele cu eficiență respectiv pot elimina acele activități care nu adaugă valoare organizațiilor.

Strâns legat de contabilitatea managerială se află și profesionistul contabilității manageriale, profesionist care, „împins” de condițiile actuale respectiv de cerințele din ce în ce mai ridicate ale managementului, trebuie să se schimbe, trebuie să renunțe la rolul de persoană care „colectează datele, ține conturile și raportează rezultatele” devenind astfel avocații schimbării sau parteneri de afaceri implicându-se în procesul decizional. Aceștia trebuie să identifice atât punctele forte cât și punctele slabe ale activităților și proceselor interne, militând pentru crearea de cunoștințe și valoare la toate nivelurile ierarhice respectiv pentru performanțe organizaționale și maximizarea acestora. În realizarea acestor activități este nevoie de cunoștințe profesionale în domeniul financiar-contabil, al sistemelor IT, management și marketing; pricepere și cunoștințe în domeniul afacerilor; abilități personale (dinamism, flexibilitate); comunicare și lucru în echipă. Deschiderea spre cunoaștere și învățare, răspândirea cunoștințelor obținute la toate nivelele ierarhice prin intermediul căilor de comunicare și colaborare poate reprezenta cheia succesului oricărei organizații.

A doua etapă, în cadrul demersului științific, l-a reprezentat focusarea asupra rolului calculației costurilor, astfel în cadrul *Capitolului 2 – Calculația costurilor* am dorit să clarificăm anumite concepte și noțiuni specifice acestei teme: definiții, concepte și noțiuni, comentarii, clarificări și clasificări referitoare la costuri, cheltuieli și utilitatea acestora. Considerăm, că calculația costurilor orientată spre control și decizie devine una din componentele de bază ale mecanismului de conducere profitabilă a organizațiilor iar în același timp reprezentând o arie de interes comun atât pentru contabilitatea financiară cât și pentru contabilitatea managerială.

Concluzia majoră a acestui capitol este că cu ajutorul unui sistem integrat de management al costurilor managerii au posibilitatea de a integra calculul și analiza costurilor în demersul strategic al organizației în vederea creării unui avantaj competițional durabil, contribuind

astfel nu numai la fundamentarea unor decizii privind portofoliul de produse ci și la un ansamblu de micro-decizii care conduc în mod progresiv la schimbarea strategiei organizației.

De foarte multe ori de capacitatea unei organizații de a gestiona costurile depinde eficacitatea organizațională a acesteia. Adesea nu stabilirea căilor și mijloacelor de reducere a costurilor reprezintă soluția ci mai degrabă optimizarea acestora începând cu etapa de proiectare și dezvoltare a produselor și terminând cu etapa de desfacere a acestora. Tocmai din aceste considerente suntem de părere că managementul costurilor trebuie să ocupe un loc „de cinste” în cadrul fiecărei organizații, trebuie să fie o componentă de nelipsit al contabilității manageriale deoarece împreună furnizează conducerii informații cu un grad înalt de detaliere care vin în sprijinul planificării, controlului și fundamentării deciziilor punând accent pe costul produselor, activităților sau proceselor din cadrul organizațiilor.

Strâns legat de calculația costurilor am dorit să prezentăm metodele de calculație a costurilor respectiv am dorit să subliniem încă odată rolul important jucat de aceste componente în pilotajul strategic al fiecărei organizații. Astfel, **Capitolul 3 – Metode de calculație a costurilor** este dedicat prezentării detaliate a metodelor de calculație existente și utilizate de organizațiile din întreaga lume.

După fixarea obiectivelor și parcurgerea literaturii de specialitate internaționale și naționale, după parcurgerea literaturii referitoare la metodele de calculație a costurilor existente am considerat necesară clasificarea acestora în trei mari categorii: metode clasice sau tradiționale, metode evaluate și metode moderne de calculație a costurilor. Criteriul de clasificare folosit a fost apariția metodelor de calculație în timp și modalitățile de calcul al costurilor.

Pentru fiecare metodă de calculație am încercat să abordăm următoarele aspecte: definiții, noțiuni și particularități; etape de lucru; avantaje și limite; utilizarea metodelor în practica organizațiilor la nivel mondial; analiza comparativă a metodelor prezentate. Trăsătura comună a metodelor de calculație prezentate este că fiecare încearcă să calculeze costul de producție al unui produs sau serviciu plecând de la totalitatea cheltuielilor realizate pe parcursul activității. Procedura de calcul se desfășoară, în cadrul fiecărei metode, în etape succesive, folosind procedee de lucru specifice.

Concluzia majoră desprinsă a fost că metodele de calculație prezentate prezintă atât avantaje cât și dezavantaje; unele se pretează organizațiilor din sfera producției altele organizațiilor din sfera serviciilor; unele metode calculează costul unitar prin intermediul costului de funcționare al unei ore/mașină sau calculează coeficienți de echivalență în timp ce altele calculează costurile activităților din cadrul organizațiilor repartizând apoi costurile pe produse sau servicii sau la stabilirea costurilor pleacă direct de la prețurile de vânzare și marjele de profit așteptate în urma vânzării.

În ultimii ani literatura de specialitate a dezbătut intens și a pus sub semnul întrebării utilitatea metodelor clasice de calculație a costurilor aceștia considerând că aceste metode nu mai

generează avantaje deoarece se bazează pe informații furnizate de un sistem proiectat pentru o eră tehnologică incipientă caracterizată prin competiție locală și nu globală, când organizațiile realizau produse și servicii standardizate, iar viteza de distribuire a produselor, calitatea sau performanțele nu reprezentau elementele esențiale ale succesului unei organizații. Mai mult, folosind aceste sisteme managerii nu mai dispun de informații utile și relevante pentru a-și coordona și îmbunătăți activitățile respectiv nu dispun de informații precise și fiabile pentru a-și coordona deciziile strategice referitoare la procese, activități, servicii și clienți.

Pentru a înlătura dezavantajele metodelor tradiționale au apărut metodele moderne de calculație adaptate la noile condiții de piață care furnizează, pe lângă informațiile financiare cu privire la costurile produselor, lucrărilor sau serviciilor și alte informații nefinanciare privind procesele interne, costurile clienților care permit integrarea analizei costurilor în demersul strategic al întreprinderii, contribuind atât la luarea deciziilor privind portofoliul de produse și servicii cât și la un ansamblu de decizii care conduc la schimbarea strategiei organizației.

Literatura de specialitate abundă în opinii pro și contra referitoare la metodele clasice sau moderne de calculație. În ceea ce privește utilizarea pe scară largă a acestor metode constatăm că în ciuda multitudinii avantajelor enumerate majoritatea organizațiilor, din întreaga lume, încă preferă metodele clasice de calculație, foarte mulți manageri declarându-se mulțumiți de metodele implementate și de rezultatele obținute.

Considerăm că pentru organizații metodele moderne sau evaluate de calculație nu reprezintă întotdeauna soluția ideală, aceștia trebuie să aibă în vedere o multitudine de factori, priorități, obiective și strategii atunci când decid implementarea uneia sau alteia dintre metodele de calculație existente. Dar asta nu înseamnă că, odată aleasă metoda calculație, aceasta nu poate fi schimbată. Managerii organizațiilor nu trebuie să se mulțumească cu rezultate mediocre, aceștia trebuie să fie deschiși către schimbare în cazul în care sesizează că există modalități de îmbunătățire a rezultatelor, când există posibilitatea optimizării consumului de resurse respectiv există posibilități de a obține produse sau servicii într-un mod eficient, orientate spre cerințele clienților. Într-un mediu dinamic aflat în continuă mișcare, transformare și dezvoltare managerii nu trebuie să uite că uneori prin implementarea unor metode noi de calculație a costurilor acestea pot genera îmbunătățirea proceselor interne de producție pentru a obține produse și servicii de calitate adaptate cerințelor pieței; urmărirea și evaluarea performanțelor organizaționale iar în cele mai multe cazuri tocmai orientarea către aceste aspecte poate reprezenta de multe ori cheia succesului.

După clarificarea conceptelor privind calculul, analiza și gestionarea costurilor, după prezentarea metodelor de calculație și a practicilor organizaționale, în **Capitolul 4 – Valorificarea informațiilor furnizate de contabilitatea managerială și calculația costurilor în activitatea de planificare, decizie și control** ne-am îndreptat atenția spre procesul decizional pentru a analiza multitudinea de decizii care pot fi adoptate pe baza informațiilor de tip cost respectiv pentru a prezenta instrumentele de gestiune cu ajutorul cărora se sintetizează informațiile necesare conducerii respectiv se realizează o informare pertinentă privind

activitatea desfășurată, privind punerea în aplicare a planurilor de acțiune, privind punctele critice asupra cărora trebuie îndreptată atenția deoarece acestea răspund foarte bine fundamentării și susținerii deciziilor manageriale.

Este unanim recunoscut că deciziile manageriale și procesul decizional reprezintă punctele cheie ale fiecărei organizații, în jurul cărora se învârt toate activitățile și acțiunile de colectare, prelucrare, analiză, interpretare, centralizare a informațiilor financiare, și nu numai, din cadrul unei organizații. Mai mult, costurile (calculul, analiza și optimizarea acestora) sunt importante deoarece întreaga activitate a unei organizații se oglindește prin costuri respectiv pe baza informațiilor privind costurile managerii pot decide dacă să achiziționeze, să producă sau să abandoneze producția unui anumit produs; pot gestiona portofoliul de produse existent; pot fundamenta și stabili prețurile de vânzare sau pot identifica nevoile de îmbunătățire fie a produselor fie a proceselor de producție; vorbele omului de afaceri Andrew Carnegie – *„fii cu un ochi la costuri și profitul îți va zâmbi cu gura până la urechi”* nefiind spuse în zadar.

Economistul american Bertrand Thompson afirma că *„începutul științei unui director este cunoașterea exactă a costului său de producție”*. Luând în considerare nu numai aceste sfaturi ci și activitățile, procesele interne diversificate și mediul economic extern caracterizat prin concurență, din ce în ce mai mulți manageri tind să acorde o atenție deosebită rolului și obiectivelor contabilității manageriale și a calculației costurilor deoarece contabilitatea managerială este cea care înglobează procesele de identificare, cuantificare, colectare, analiză, prelucrare, interpretare și transmitere a informațiilor financiare (și nefinanciare), utilizate de management pentru realizarea funcțiilor de planificare, evaluare și control în cadrul organizației și pentru asigurarea utilizării și evidențierii corespunzătoare a resurselor acesteia. Pentru a selecta cele mai bune alternative de lucru, a lua deciziile cele mai potrivite la locul și timpul cel mai potrivit managerii pot și trebuie să apeleze la modele decizionale cu ajutorul cărora se realizează o acționare promptă și la obiect, o abordare și soluționare creativă și rapidă a problemelor de decizie neprogramate sau a celor care se desfășoară în condiții de risc și incertitudine.

De asemenea, considerăm că în condițiile intensificării concurenței orientarea spre piață și spre clienți trebuie să capete o atenție sporită în cadrul fiecărei organizații, alături de preocupări privind urmărirea și analiza comportamentului clienților, repetabilitatea comportamentului de cumpărare, profitabilitatea clienților, luarea unor decizii referitoare la adăugarea de clienți noi sau renunțarea la clienți mai vechi.

Metodele de calculație a costurilor implementate în cadrul organizațiilor pot devenii instrumente utile și valoroase în activitatea de determinare și analiză a profitabilității clienților. Costurile complete, costurile parțiale sau costurile calculate pe activități pot furniza informații utile managerilor nu numai în stabilirea prețurilor de vânzare sau gestionarea portofoliului de produse ci pe baza lor pot fi întocmite rapoarte, prezentări și reprezentări grafice utile managerilor și specialiștilor de la departamentul de marketing în analiza clienților și a profitabilității acestora. Mai mult, metodele evaluate de calculație a costurilor – metoda ABC

sau metoda costurilor țintă - sunt construite astfel încât să permită o analiză a profitabilității clienților cu ușurință, fără prea multe calcule intermediare; permit identificarea și separarea clienților profitabili de cei neprofitabili; și mai mult permit o analiză a profitabilității activităților prestate în legătură cu clienții, cum ar fi cele de producție, vânzare, distribuție și servicii conexe.

În cadrul capitolului patru o atenție sporită am acordat prezentării instrumentelor de gestiune specifice utilizate pentru elaborarea, implementarea strategiilor și performanțelor organizaționale, fiind prezentate sistemul de bugete, tabloul de bord și balanced scorecard. Aceste instrumente pot deservi cu eficacitate procesul decizional și procesul de urmărire și evaluare a performanțelor; asigură transpunerea obiectivelor și strategiilor în rezultate; permit urmărirea și compararea rezultatelor obținute cu previziunile realizate; asigură comunicarea și colaborarea între nivelurile ierarhice; furnizează informații financiare și non financiare îmbrăcând forma unor sisteme de indicatori, mai mult sau mai puțin echilibrat, care permit o vedere de ansamblu a întregii organizații. Motiv pentru care, în funcție de activitatea desfășurată, complexitatea activităților și a proceselor interne, de orientarea către clienți, de nevoile de informare a conducerii, fiecare organizație trebuie să decidă pe care dintre instrumentele de gestiune le va adopta și implementa.

Observăm că primele patru capitole ale prezentului demers reprezintă practic o prezentare detaliată și minuțioasă a stadiului cunoașterii domeniului contabilității manageriale, calculației costurilor și performanțelor organizaționale, cu precădere, la nivel internațional. Pentru a nu neglija latura națională **Capitolul 5 – Studiu empiric privind organizarea contabilității manageriale și a calculației costurilor în cadrul organizațiilor din România** este destinat în exclusivitate dezbaterii, analizei, studierii aspectelor privind evoluția contabilității manageriale și a calculației costurilor; stadiul actual al cunoașterii românești; modalități de organizare și conducere a contabilității manageriale în cadrul organizațiilor românești; metodele de calculație a costurilor preferate de organizațiile din România.

În urma studiilor realizate se desprind mai multe concluzii. Fie că se numea *contabilitate industrială*, fie se numea *contabilitatea costurilor* fie că se numea *contabilitate de gestiune* cert este că preocupări privind clasificarea și analiza cheltuielilor; calculația costurilor de producție; antecalculul și postcalculul costurilor; gestionarea consumului de resurse au existat încă de la începutul anilor 1900. Ca urmare contabilitatea managerială din România a cunoscut o oarecare evoluție, puțin mai distinctă și mai lentă decât cea de la nivel internațional, fiind puternic influențată de regimurile politice și sociale respectiv dezvoltarea economiei românești.

Încercări timide cu privire la clarificarea anumitor noțiuni și concepte; prezentarea anumitor metode de calculație a costurilor; sublinierea necesității și utilității contabilității manageriale; propunerea unor soluții de îmbunătățire a sistemului contabilității manageriale au existat de-a lungul anilor, dovadă fiind cărțile de specialitate, articolele și lucrările științifice ale profesorilor și specialiștilor de renume ai mediului academic românesc. Anul 2000 însă

deschide porțile către o abordare mai modernă a contabilității manageriale și a calculației costurilor.

Astfel, ținând cont de contextul economico-politic respectiv de dezvoltarea economiei putem identifica următoarele faze în evoluția contabilității manageriale românești:

- *Prima fază între 1830 – 1950* este caracterizată prin apariția și dezvoltarea tehnicii de calcul a costului unităților productive. Practic este perioada în care se pun bazele calculației costurilor, a analizei lor, are loc delimitarea și clarificarea anumitor noțiuni, clasificarea anumitor cheltuieli și costuri, clarificarea structurii și formării costului de producție. Perioadei îi este caracteristică monismul iar specialiștii vorbesc despre *contabilitate industrială*.
- *Cea de-a doua fază* identificată în evoluția contabilității manageriale corespunde perioadei socialiste, între anii 1950 - 1989. În această perioadă există tentative de perfecționare a contabilității și calculației costurilor. Calculul costurilor previzionale și ulterior a celor efective permite controlul și analiza atât a costurilor de producție cât și a cheltuielilor legate de realizarea anumitor produse. Este dezvoltat noțiunea de „cost complet” iar metodele de calculație, de tip absorbant, care apar și se dezvoltă în această perioadă vor fi clădite în jurul acestui concept. Tot în această perioadă apar și metode de calculație de tip parțial dar acestea rămân doar la nivelul teoriei fără a fi aplicate în practică. Și acestei perioade îi este specifică monismul contabil iar specialiștii utilizează cu precădere noțiunea de calculația costurilor.
- După căderea regimul comunist începe o nouă etapă, *cea de-a treia*, în evoluția și dezvoltarea contabilității românești. Anul 1990 marchează debutul dualismului contabil, este anul din care se vorbește despre contabilitate financiară și contabilitate de gestiune. În această perioadă principalele preocupări sunt cele privind delimitarea celor două sfere, propunerea unor soluții de organizare a celor două contabilități. Calculul, analiza și controlul costurilor în vederea furnizării de informații relevante conducerii rămâne un obiectiv esențial al contabilității de gestiune, dar se dezvoltă și altele orientând atenția spre activități de planificare, previziune a resurselor cu ajutorul bugetelor sau instrumentelor de gestiune.
- *Cea de-a patra fază* identificată începe în anul 2000 continuând până în prezent. Aceasta este perioada în care mediul universitar recunoaște că raza de acțiune a contabilității manageriale este mult mai mare, nu se rezumă doar la calculația costurilor. În această perioadă apar și în țara noastră noi metode de calculație care țin cont de evoluțiile tehnologice ale proceselor de producție, sunt orientate spre piață, spre satisfacerea cerințelor clienților, iar urmărirea și măsurarea performanțelor organizaționale cu ajutorul unor instrumente și tehnici moderne de gestiune devin preocupările majore ale cercetătorilor. Astfel, în locul noțiunii de „contabilitate de gestiune” își face apariția, tot mai des, noțiunea de „contabilitate managerială” semnalând și pe această cale rolul acestei activități în procesul decizional.

Pe cel de al doilea palier al cercetării am dorit să obținem o imagine de ansamblu privind stadiul actual al cunoașterii am analizat articolele de specialitate apărute în revistele și jurnalele cotate CNCSIS în perioada 2000 - 2009.

Am ales să analizăm articolele apărute în perioada 2000-2009 din următorul considerent. În perioada comunismului întreprinderile erau preocupate doar de calculația costurilor de producție și contabilitatea era organizată în sistem monist, motiv pentru care nu existau multe materiale sau articole pe această temă. După 1989 contabilitatea managerială (de gestiune) a cunoscut o serie de modificări. După apariția Legii contabilității nr. 82/1991 contabilitatea managerială (de gestiune) a rămas „într-un con de umbră” (Dumitru&Calu, 2008) deoarece managerii și contabilii au considerat că organizarea acesteia nu este obligatorie, motiv pentru care nici literatura de specialitate nu a acordat o importanță prea mare acestui aspect. După anul 1995 însă încep să apară articole care prezintă soluții tehnice sau practice privind organizarea și funcționarea contabilității de gestiune în sistem dualist, iar după anul 2000 contabilitatea managerială cunoaște o abordare mai modernă, specialiștii români încep să acorde o atenție sporită literaturii de specialitate internaționale, a metodelor de calculație a costurilor mai evoluate, a valorificării informațiilor furnizate de contabilitatea managerială în procesul decizional, apărând în acest sens atât publicații cât și articole de specialitate. Mai mult, după anul 2000 crește numărul revistelor sau jurnalelor de specialitate din România, dovadă că mediul universitar și cercetătorii români sunt preocupați de cercetare, de cunoaștere și învățare.

Din totalul de 935 reviste sau jurnale recunoscute CNCSIS am selectat 44 de jurnale sau reviste de specialitate cu tentă economică. În urma analizei detaliate a revistelor selectate, datorită profilului și al tematicii abordate, din cele 44 de reviste am eliminat un număr de 17¹, rămânând în final cu 27 de reviste de specialitate, redate și de tabelul de mai jos. În afară de articolele CNCSIS am analizat și alte reviste sau jurnale, cum ar fi *Revista Gestiunea și Contabilitatea Firmei* respectiv *Revista Economy, Transdisciplinarity, Cognition* al Universității „George Bacovia” din Bacău.

În studiu au fost incluse articolele care abordau tematica contabilității manageriale, în mod separat, sau abordau tematica contabilității manageriale alături de alte domenii și tematici care se află în strânsă legătură cu aceasta, cum ar fi contabilitatea financiară, managementul, marketingul, procesul decizional, controlul de gestiune, competitivitatea și performanțele organizaționale. Mai mult, în cadrul fiecărui articol am fost interesați de analiza a trei aspecte: (1) tema tratată în cadrul articolului; (2) tipul de cercetare aplicat: calitativ sau cantitativ; respectiv (3) proveniența autorilor.

¹ Unele reviste economice (*Romanian Journal of Economic Forecasting – CNCSIS A; Revista Română de Economie – CNCSIS B+; Romanian Economic and Business Review – CNCSIS B+; Revista de Administrație și Management Public – CNCSIS B+; Analele Universității „Dunărea de Jos” Galați – CNCSIS B+; Review of Economic and Business Studies – CNCSIS C; și altele*) au fost eliminate din cadrul studiului deoarece, pe de o parte, tratau aspecte precum: economie generală, micro și macro economie, științe administrative și management, iar pe de altă parte, în revistele amintite nu au fost publicate deloc articole care să abordeze, total sau parțial, tematica contabilității manageriale și calculației costurilor.

Rezultatele obținute ne fac să credem că există preocupări venite din partea academicienilor, și pe alocuri din partea practicienilor, privind contabilitatea managerială și calculația costurilor, dovadă fiind trendul crescător al articolelor de specialitate, de la 19 articole în 2000 ajungând la 80 în anul 2009. Temele abordate în cadrul articolelor acoperă subdomenii ale contabilității manageriale (calculația costurilor, instrumente de gestiune, valorificarea informațiilor). Mai mult, se simte influența internațională pozitivă în ceea ce privește orientările contabilității manageriale, metodele de calculație a costurilor sau instrumentele de gestiune utilizate în procesul decizional și în procesul de măsurare a performanțelor organizaționale. Tocmai aceste influențe ne fac să fim mai optimiști în ceea ce privește evoluția cercetărilor românești în domeniul contabilității manageriale și a calculației costurilor.

Pe cel de al treilea palier am dorit să realizăm o cercetare din care să rezulte „vocea” practicii și a practicienilor. În urma analizei stadiului actual al cercetării am constatat că există un trend crescător în ceea ce privește articolele și lucrările de specialitate apărute. Încetul cu încetul academicienii par să recunoască importanța și necesitatea contabilității manageriale și calculației costurilor.

Din dorința de a afla dacă și practicienii privesc cu același entuziasm aceste aspecte am elaborat un chestionar privind organizarea și conducerea contabilității manageriale și a calculației costurilor, adresându-ne profesioniștilor contabili membrii CECCAR. În urma prelucrării datelor obținute am constatat că organizațiile românești par să recunoască importanța și necesitatea contabilității manageriale și a calculației costurilor implementând sisteme de contabilitate managerială. Însă, la implementarea contabilității manageriale organizațiile nu se bazează pe reglementările în vigoare și pe sistemul propus, mai degrabă preferă elaborarea unor tehnici și metode proprii.

Un alt aspect confirmat îl reprezintă atenția acordată de către organizațiile românești calculației costurilor. Majoritatea organizațiilor chestionate asociază contabilitatea managerială cu calculația costurilor având preocupări referitoare la calculul costului de producție sau a celui complet, utilizând apoi aceste informații în mare măsură pentru controlul și reducerea costurilor; pentru stabilirea prețurilor de vânzare; pentru a decide achiziționarea sau producerea anumitor produse, și în mai mică măsură pentru a concepe și dezvolta produse orientate spre piață și spre cerințele clienților; sau pentru a stabili modalități de îmbunătățire a produselor sau proceselor interne de producție.

Multe organizațiile românești, microîntreprinderi sau întreprinderi mici, par să nu conștientizeze importanța contabilității manageriale neglijând astfel aspecte referitoare la analiza cheltuielilor, gestionarea costurilor sau implementarea unor proceduri și metode care să genereze valoare adăugată. Mai mult, majoritatea organizațiilor încă aplică metode clasice de calculație a costurilor respectiv nu „dau semne” că ar prefera să implementeze metode moderne sau evaluate de calculație a costurilor. Este interesant ca într-o lume a globalizării și intensificării concurenței; a automatizării și apariției tehnologiilor avansate de producție; în era în care mijloacele de producție și liniile de producție înlocuiesc oamenii, majoritatea

organizațiilor românești să nu fie preocupate de implementarea unor sisteme evaluate de gestiune; de dezvoltarea produselor care să satisfacă cerințele clienților; sau să nu analizeze eficiența activităților și proceselor interne.

Contabilitatea managerială încă se confruntă cu lacune, încă este considerată „*ruda săracă a raportării financiare, auditului și taxelor*”, este asociată „*și pururi legată de un rol organizațional de calcul al costurilor și bugetare*” pe când contabilitatea managerială înseamnă mult mai mult fiind asociat cu procesul managerial și tehnicile orientate spre adăugarea de valoare în organizație prin utilizarea eficientă a resurselor (Albu, 2006:30).

Mai mult, lipsa de interes a normalizatorilor și inexistența unor reglementări legale mai precise privind contabilitatea managerială, lipsa unui organism profesional specializat fac ca practicienii să nu acorde atenția dorită acestui domeniu, extrem de important „*viața*” oricărei organizații, aceștia focalizându-și atenția, mai degrabă, spre ceea ce este puternic reglementat și ceea ce este obligatoriu și anume contabilitatea financiară, fiscalitatea și raportările financiare.

Considerăm că mediul academic a înțeles importanța și necesitatea contabilității manageriale și a calculației costurilor, dovadă fiind trendul crescător al publicațiilor și lucrărilor de specialitate apărute în ultimii ani. Rolul lor este, de acum încolo, de a pregăti, prin intermediul cursurilor, workshopurilor, seminariilor practice și tematice, specialiști în contabilitatea managerială respectiv de a conștientiza organizațiile de utilitatea acestei componente al sistemului contabil.

Contabilitatea managerială are nevoie de profesioniști „înarmați” cu deprinderi și cunoștințe de specialitate; competențe personale și interpersonale; care să fie dispuși să învețe tehnologiile și procesele interne de producție; dispuși să lucreze în echipe interdisciplinare; fiind în același timp consilier și consultant al conducerii nu numai în cadrul procesului decizional cât și în activitatea de zi cu zi a organizațiilor.

Această „reformă” trebuie să continue cu reglementări mai severe; interes din partea managementului; preocupare și devotament din partea profesioniștilor contabilității manageriale respectiv cooperare și comunicare eficientă la/între toate nivelurile ierarhice din cadrul organizațiilor. Doar așa se creează un sistem al contabilității manageriale solid care să devină, în același timp, consilier al conducerii în procesul decizional.

Mai mult, considerăm că globalizarea continuă, competiția acerbă și dinamismul cu care se dezvoltă organizațiile se vor face simțite în cadrul organizațiilor românești ceea ce va conduce la dezvoltarea unei contabilități manageriale interdisciplinare, flexibile și adaptabile nevoilor fiecărei afaceri în parte, utilizând instrumente proprii de prelucrare, prezentare și valorificare a informațiilor. Aceste schimbări aduc o „rază de speranță”, întăresc convingerea potrivit căreia noile metode de calculație și sisteme de gestiune vor deveni centrul atenției, nu doar al

cercetătorilor și al practicienilor și organizațiilor. Treptat *valoarea* și *performanța* vor deveni două concepte care vor caracteriza orice gestiune modernă a organizațiilor românești.

Contribuții proprii la stadiul cunoașterii

Falconer (2002) considera că rolul cercetărilor efectuate în domeniul contabilității manageriale este de a obține informații, cunoștințe noi și rezultate care să fie utile, în primul rând, practicii și practicienilor. Mai mult, acesta considera că scopul cercetărilor în domeniul contabilității manageriale este de a descrie, explica și disemina tehnicile și practicile utilizate de organizații din lumea întreagă, respectiv de a aduce clarificări și îmbunătățiri ale practicilor organizaționale existente și utilizate pe scară largă, deschizând astfel porțile cercetărilor orientate spre practică.

De altfel, ne aliniem ideii exprimate de Falconer, respectiv considerăm că domeniul contabilității manageriale și a calculației costurilor este strâns legată de practică și de activitatea organizațiilor, motiv pentru care, prin prezentul demers, am pornit de la studierea aspectelor teoretice și conceptuale pentru a descrie, explica și disemina apoi tehnicile și practicile utilizate de organizații din lumea întreagă și din țara noastră, încercând în final să clarificăm, să propunem soluții, metode și practici noi care ar putea îmbunătăți procesele și performanțele organizaționale.

Ca urmare, în paragrafele următoare dorim să redăm elementele și ideile pe care le considerăm drept aport personal la cercetarea realizată.

La nivel *conceptual* considerăm că prezentul demers științific permite:

- ✓ prezentarea și dezvoltarea detaliată a abordărilor conceptuale, la nivel internațional, privind funcțiile organizațiilor; organizațiile bazate pe cunoaștere; dezvoltarea contabilității manageriale și a calculației costurilor; clarificări conceptuale privind rolul, funcțiile și utilitatea contabilității manageriale în cadrul organizațiilor; abordări privind funcțiile conducerii și procesul decizional; instrumentele tehnicile și informațiile utilizate de management în procesul de luare a deciziilor;
- ✓ dezvoltarea detaliată a abordărilor conceptuale privind evoluția contabilității manageriale și a calculației costurilor în țara noastră respectiv identificarea tendințelor actuale de cercetare, la nivel național, privind domeniul cercetat;
- ✓ proiectarea relațiilor existente între sistemul contabil al organizațiilor, contabilitatea financiară și contabilitatea managerială; între contabilitatea managerială, calculația și managementul costurilor.

În cadrul problematicii *privind calculația și metodele de calculație* a costurilor considerăm că prin prezentarea comparativă a metodelor de calculație, dezvoltate de specialiști de renume ai domeniului, respectiv prin redarea atât a avantajelor cât și a dezavantajelor fiecărei metode practicienii au posibilitatea de a se familiariza cu aceste metode, pot primi îndrumări cu privire la dezvoltarea, îmbunătățirea, implementarea metodelor sau tehnicilor de lucru. De asemenea, prin prezentarea practicilor organizațiilor din lumea întreagă cu privire la implementarea și

utilizarea metodelor de calculație a costurilor atât cercetătorii cât și practicienii au posibilitatea de a cunoaște și înțelege mai bine dacă noile tehnologii, inovațiile și automatizarea proceselor de producție, globalizarea și competiția acerbă, cerințele din ce în ce mai exigente ale clienților își pun amprenta sau nu asupra modului de organizare a calculației costurilor, asupra metodelor sau sistemelor de calculație implementate respectiv care sunt acei factori care în prezent constrâng sau accelerează implementarea și utilizarea unor metode de calculație moderne, evaluate.

În ceea ce privește *nivelul valorificării informațiilor furnizate de contabilitatea managerială și calculația costurilor* considerăm că studiul realizat oferă o recenzie minuțioasă referitoare la (1) prezentarea procesului decizional și a modelelor de decizie; (2) tipurile de decizii care pot fi adaptate pe baza informațiilor de tip cost; (3) instrumentele și tehnicile de gestiune care trebuie să ajute managementul în pilotarea organizației.

În cadrul acestei problematici am identificat *o arie nouă de cercetare* și anume analiza legăturii dintre metodele moderne de calculație a costurilor și analiza profitabilității clienților respectiv gestiunea relațiilor cu aceștia. De altfel, această tematică este intens dezbătută la nivel internațional, în timp ce la nivel național puțini specialiști s-au ocupat de această temă. În condițiile concurenței acerbe organizațiile românești trebuie să gândească și să lucreze împreună cu clientul, dezvoltând produse și servicii care să satisfacă cerințele acestora obținând în același timp succesul economic.

Considerăm că organizațiile trebuie să acorde o atenție sporită acelor metode de calculație și acelor informații de tip cost pe baza cărora pot analiza profitabilitatea clienților respectiv pot gestiona relațiile cu aceștia. În mediul concurențial actual organizațiile trebuie să se orienteze spre clienți și spre satisfacerea nevoilor și exigențelor acestora deoarece ei sunt cei care fac ca firmele să câștige sau să piardă, de atitudine, comportamentul și fidelitatea lor depinde succesul unei organizații.

Studiul empiric realizat în cadrul capitolului 5, *privind organizarea și conducerea contabilității manageriale și a calculației costurilor în cadrul organizațiilor din România*, reprezintă un element de noutate și de utilitate, în același timp. Acest studiu, realizat în contextul românesc, a fost necesar pentru:

- (1) a realiza o trecere în revistă a tot ceea ce înseamnă contabilitate managerială și calculația costurilor în România, atât la nivel teoretic cât și la nivel practic;
- (2) a afla cum a evoluat contabilitatea managerială din trecut până în prezent;
- (3) a obține o imagine de ansamblu privind stadiul cunoașterii; pentru a analiza evoluția articolelor de specialitate și a publicațiilor românești în revistele și jurnalele de specialitate autohtone;
- (4) a obține o imagine de ansamblu privind orientările organizațiilor românești respectiv pentru a identifica punctele forte, punctele slabe, oportunitățile și amenințările cu care se confruntă organizațiile românești în ceea ce privește domeniul cercetat.

Studiul realizat redă „glasul practicii” și se remarcă prin:

- ✓ Identificarea și prezentarea modalităților de organizare a contabilității manageriale în cadrul organizațiilor românești;
- ✓ Identificarea și prezentarea metodelor și practicilor de calculație a costurilor aplicate de organizațiile românești;
- ✓ Prezentarea modului în care organizațiile românești „au primit” metodele de calculație evaluate respectiv prezentarea atitudinii acestora față de implementarea acestor metode;
- ✓ Prezentarea modalităților de valorificare a informațiilor furnizate în procesul de adoptare a deciziilor manageriale;
- ✓ Identificarea profesioniștilor care răspund de calculația, analiza și gestiunea costurilor respectiv;
- ✓ Stabilirea, pe baze empirice, a corelațiilor existente între diverși factori sau variabile și rolul pe care aceștia îl au asupra organizării contabilității manageriale și a calculației costurilor.

În urma studiului realizat am identificat o serie de neajunsuri sau lacune ale sistemului contabilității manageriale (lipsa unor reglementări mai severe; lipsa organismelor profesionale în domeniu; lipsa unor profesioniști în domeniul contabilității manageriale), motiv pentru care ne-am permis formularea anumitor soluții și propuneri de îmbunătățire a sistemului actual:

- ✓ Formularea și argumentarea opiniei potrivit căreia contabilitatea managerială din România are nevoie de o reglementare mai puternică și mai severă, deoarece doar pe baza unei structuri organizatorice bine puse la punct; a unui set de reguli și a devotamentului și colaborării, din partea conducerii și profesioniștilor, acest domeniu poate funcționa eficient și se pot obține rezultatele scontate;
- ✓ Propunerea unui *Cadru conceptual privind organizarea și conducerea contabilității manageriale și a calculației costurilor*, respectiv formularea și argumentarea opiniei potrivit căreia cadrul conceptual propus să constituie parte componentă a politicilor contabile ale fiecărei organizații. Fiind componentă a politicilor contabile a organizațiilor acest cadru ar conduce spre „autonormalizarea” contabilității manageriale, ar constrânge organizațiile și profesioniștii contabili la organizarea contabilității manageriale și a calculației costurilor; și care ar asigura, în același timp, organizațiilor o oarecare libertate de alegere a demersurilor și practicilor elaborate. Scopul și rolul acestui cadru conceptual este de a „mobiliza” organizațiile și profesioniștii, de a-i obliga să se preocupe, nu numai cu contabilitatea financiară, ci și cu contabilitatea managerială, deoarece de foarte multe ori de analiza detaliată a cheltuielilor; de eficiența procesului de calcul, analiză, control și optimizare a costurilor depinde succesul organizațiilor.
- ✓ Formularea și argumentarea opiniei potrivit căreia contabilitatea managerială are nevoie de specialiști bine pregătiți, „înzestrați” cu competențe și abilități specifice domeniului, specialiști care să se delimiteze de raportarea situației financiare, a

performanțelor financiare cerute de contabilitatea financiară și care, datorită cunoștințelor și deprinderilor, să conducă organizațiile spre căile succesului, aceștia devenind parteneri ai „managerului în strategia financiară și luarea deciziilor”.

- ✓ Propunerea unui cadru general privind competențele și aptitudinile profesioniștilor contabilității manageriale, cadru general elaborat ținând cont de Standardele de Competență ale profesionistului în domeniul contabilității manageriale elaborate de IFAC (*engl. International Federation of Accountants*), de Standardele de Etică Profesională elaborate de IMA (*engl. Institute of Management Accountants*).

În final considerăm că cercetarea realizată și-a atins scopul, răspunde nevoilor de informare atât a teoreticienilor cât și a practicienilor. Cercetătorii au posibilitatea de a cunoaște tendințele actuale de cercetare, identificate la nivel internațional și național, pot înțelege mai bine anumite concepte, fenomene și metodologii de lucru; iar prin identificarea noilor problematice de cercetare se deschid porțile către noi perspective de cercetare în domeniul contabilității manageriale. Practicienii în schimb, au posibilitatea de a cunoaște și înțelege mai bine, pe lângă metodele clasice și consacrate, și metode și instrumente moderne de gestiune. Mai mult, rezultatele cercetării pot fi „absorbite” de practică prin transmiterea soluțiilor și propunerilor enunțate, soluții și propuneri care ar genera un sistem al contabilității manageriale îmbunătățit.

Perspective ale cercetării

Perspectivile avute în vedere în ceea ce privește cercetările viitoare din domeniul contabilității manageriale și a calculației costurilor sunt legate de eliminarea limitelor sau neajunsurilor amintite în paragrafele anterioare, și anume:

- ✓ Realizarea unor studii practice privind testarea metodelor moderne de calculație a costurilor (metoda ABC sau metoda costurilor țintă) în cadrul organizațiilor românești, mai exact implementarea aceleiași metode de calculație a costurilor în cadrul mai multor organizații din domenii de activitate diferite pentru a analiza și urmări rezultatele obținute respectiv pentru a confirma sau infirma utilitatea acestor metode, atât de recunoscute și apreciate la nivel internațional, în rândul organizațiilor din România.
- ✓ Lărgirea eșantionului de profesioniști contabili în vederea realizării unui studiu la nivel național privind organizarea și conducerea contabilității manageriale, ceea ce ar conferi mai multă relevanță și obiectivitate studiului realizat. Într-adevăr, realizarea unui asemenea studiu la nivel național generează volum mare de muncă iar pentru a obține efectul scontat se impune demararea acestui proiect sub egida unei instituții cu reputație în cercetare respectiv prin colaborarea cu alte centre sau grupuri de cercetători pentru a obține un grad ridicat de utilitate.
- ✓ Realizarea unor investigații privind nivelul de pregătire, atribuțiile și competențele profesioniștilor contabili în special ai celor din sfera contabilității manageriale și rolul îndeplinit în conducerea contabilității manageriale și a calculației costurilor, în implementarea și utilizarea instrumentelor moderne de gestiune (Balanced Scorecard sau tablouri de bord).

Referințe bibliografice

CĂRȚI DE SPECIALITATE

1. Achim S.A. (2009) *Sistemul informațional contabil al transporturilor locale de călători*, Ed. Risoprint, Cluj-Napoca;
2. Alazard C., Sépari S. (1998), *Contrôle de gestion* (manuel et applications DECF), Paris: Dunod;
3. Albu N., Albu C. (2003) *Instrumente de management al performanței. Contabilitate de gestiune*, Vol. I, Editura Economică, București;
4. Albu N., Albu C. (2003) *Instrumente de management al performanței. Control de gestiune*, Vol. II, Editura Economică, București;
5. Albu N., Albu C. (2005) *Soluții practice de eficientizare a activităților și de creștere a performanței organizaționale. Gestiunea dezvoltării durabile prin Balanced Scorecard*, Editura CECCAR, București;
6. Allard C. (2001) *Le Management de la valeur client*, Ed. Dunod, Paris;
7. Anthony R.N. (1988) *The Management Control function*, Harvard Business School, Boston;
8. Anthony R.N., Govindarajan V. (2000) *Management Control Systems*, 10th International Edition, New York, McGraw-Hill Irwin;
9. Aslău T., *Controlul de gestiune dincolo de aparențe*, Editura Economică, București, 2001, pag. 165;
10. Baci A., Duția T. (1981) *Sistemul informațional integrat al costurilor*, Editura Dacia, Cluj-Napoca;
11. Baci A.T. (2001) *Costurile. Organizare, planificare, contabilitate (financiară și de gestiune), calculație, control și analiză economico-financiară*, Editura Dacia, Cluj-Napoca;
12. Băduț M. (2003) *Informatica în management*, Editura Albastră, Cluj-Napoca;
13. Barfield J.T., Raiborn C.A., Kinney M.R. (2001) *Cost Accounting Traditions and Innovations*, 4th Edition, South-Western, Thomson Learning;
14. Bellut S. (2002) *Les processus de la decision: Demarches, methodes et outils*, Editura AFNOR, Paris;
15. Buiga A. (2009) *Statistică inferențială. Aplicații în SPSS*, Editura Todesco, Cluj-Napoca;
16. Burduș E., Căprărescu Gh. (1999) *Fundamentele managementului organizației*, Editura Economică, București;
17. Burlaud A., Simon C. (1999) *Controlul de gestiune*, Editura Coresi;
18. Brinker B.J. (1996) *Emerging Practices in Cost Management*, Warren, Gorham&Lamont;
19. Bruhn M. (2001) *Orientarea spre clienți: temelia afacerii de succes*, Editura Economica, București;
20. Boldur-Lățescu G. (1992) *Logica decizională și conducerea sistemelor*, Editura Academiei Române, București;
21. Bouquin H. (1986), *Le contrôle de gestion*, PUF, Paris;
22. Bouquin H. (2004) *Contabilitate de gestiune*, Editura Tipo Moldova, Iași;
23. Bouquin H. (2004) *Contabilitate de gestiune, Traducere și studiu introductiv Tabără N.*, Editura Tipo Moldova, Iași;
24. Bosnyák J., Gyenge M., Pavlik L., Székács P. (2008) *Vezetői számvitel – kísérleti jegyzet*, Saldo, Budapest;
25. Capron M. (1999) *Contabilitatea în perspectivă*, Editura Humanitas, București;

26. Caraiani C., Dumitrana M. (2004), *Contabilitate și control de gestiune*, Editura Infomega, București;
27. Caraiani Ch., Dumitrana M. (2005) *Contabilitate de gestiune&Control de gestiune*, Ediția a II-a, Editura InfoMega, București;
28. Călin O. (2002) *Contabilitate de gestiune*, Editura Economică, București 2002, pag. 251 citat de
29. Cârstea Gh., Oprea C. (1980) *Calculația costurilor*, Editura Didactică și Pedagogică, București;
30. Cățu D. (1998) *Contabilitate de gestiune și calculația costurilor*, Editura România de Mâine;
31. Certo S. (2002) *Managementul modern*, Editura Teora, București;
32. Chelcea S. (2007) *Metodologia cercetării sociologice, metode cantitative și calitative*, Editura Economică, Ediția III-a, București;
33. Clark J.M. (1923) *Studies in the Economics of Overheads Costs*, The University of Chicago Press, Chicago;
34. Cleland D., William K. (1972) *Management: A Systems Approach*, McGraw-Hill, New York;
35. Cooper R. (2008) *Target Costing*, The Supply Chain Mechanics WBS Group;
36. Collier P. (2003) *Accounting for managers*, Wiley;
37. Coteanu I., Seche L., Seche M. (coord) (1998) *Dicționarul explicativ al limbii române (DEX)*, Academia Română, Institutul de Lingvistică „Iorgu Iordan”,Editura Univers Enciclopedic, București;
38. Cox D., Fardon M. (2008) *AS Accounting for AQA*, 2nd Edition, Osborne Books;
39. Cristea H. (1997) *Contabilitatea și calculația în conducerea întreprinderii*, Editura Mirton, Timișoara;
40. Cristea H., *Costuri și prețuri*, Editura Mirton Timișoara, 1991;
41. Cristea, H. (2003) *Contabilitatea și calculațiile în conducerea întreprinderii*, Ediția a 2-a, CECCAR, București;
42. Cristea S.M. (2007) *Armonizarea contabilă internațională și practicile contabile naționale. Studiu de caz pentru România și Italia*, Editura Accent, Cluj-Napoca;
43. Demetrescu C.G. (1972) *Istoria contabilității*, Editura Științifică, București;
44. Diaconu P. (2002) *Contabilitate managerială*, Editura Economică, București;
45. Diaconu P. (2006) *Contabilitate managerială&Planuri de afaceri*, Editura Economică, București;
46. Diaconu P., Albu N., Stere M., Albu C., Guinea F. (2003), *Contabilitate managerială aprofundată*, Editura Economică, București;
47. Dumitru C.G., Ioanăs C. (2005) *Contabilitatea de gestiune și evaluarea performanțelor*, Editura Universitară, București;
48. Dobrotă, Nita, coord (1999) *Dicționar de economie*, Editura Economică, București;
49. Donoaiță Ș. (1998) *Calculația costurilor – Contabilitate analitică*, Editura Eficient, București;
50. Drăgan C.M. (1980) *Calculația costurilor*, Editura Academiei, București;
51. Drury C. (2001) *Management accounting for business decisions*, 2nd Edition, Thomson Learning;
52. Drury C. (2003) *Cost and Management Accounting: An Introduction*, Fifth Edition, Thomson Learning;
53. Drury C., (2004) *Management and Cost Accounting*, Sixth Edition, Thompson Learning;
54. Drury C. (2007) *Management and Cost Accounting*, 6th Edition, Thomson Learning;
55. Dumbravă P., Pop A. (1997) *Contabilitatea de gestiune în industrie*, Editura Intelcredo Deva;

56. Dumbravă P., Pop A., Mureșan M., Fătăcean Gh., Nistor C. (2000) *Contabilitate de gestiune aplicată în industrie și agricultură*, Editura Intelcredo Deva;
57. Dumitru M., Calu D. (2008) *Contabilitatea de gestiune și calculația costurilor*, Editura Contaplus, Ploiești;
58. Duțescu A. (2003) *Politici contabile de întreprindere*, Editura CECCAR, București;
59. Emery F.E. (1969) *Organizational Planning and Control Systems: Theory and Tehnology*, MacMillan, New York;
60. Epuran M., Băbăiță V., Grosu C. (1999) *Contabilitate și control de gestiune*, Editura Economică, București;
61. Evian I.N. (1947) *Contabilitatea industrială*, București;
62. Fătăcean Gh. (2005) *Contabilitate managerială*, Editura Alma Mater, Cluj-Napoca;
63. Fătăcean Gh. (2006) *Contabilitatea managerială și controlul de gestiune*, Editura Alma Mater, Cluj-Napoca;
64. Feleagă N., Malciu L. (2002) *Politici și opțiuni contabile*, Editura Economică, București;
65. Fekete Sz. (2009) *Cercetare conceptuală și empirică privind raportările financiare din România și Ungaria. Convergență și conformitate cu IFRS*, Editura Casa Cărții de Știință, Cluj-Napoca;
66. Filip F.G. (2005) *Decizie asistată de calculator: decizii, decidenți, metode de bază și instrumente informatice asociate*, Editura Tehnică București;
67. Fishburn P.C. (1964) *Decision and Value Theory*, John Wiley, New York;
68. Florea I. (1995) *De la monism la dualism contabil, File din cronica permanențelor învățământului și culturii economice la Iași*, Editura Polocromania, Piatra Neamț;
69. Garrison R.H. (1988) *Managerial Accounting. Concepts for Planning, Control, Decision Making*, 5th Edition, Irwin;
70. Gervais M. (1994) *Controle de gestion*, 5 Edition, Paris;
71. Groșanu A. (2010) *Calculația costurilor pe centre de profit de la teorie spre practică*, Editura Irecson, Cluj-Napoca;
72. Grosu C. (2003) *Contabilitate de gestiune*, Editura Mirton, Timisoara;
73. Hamel G. (2000) *Leading the Revolution*, Boston, Harvard Business School Press;
74. Hamilton A. (2004) *Cost Management*, AACE International Transactions;
75. Hilton R.H., Maher M.W., Selto F.S. (2002) *Cost Management*, New York;
76. Hilton, R.H., Maher, M.W., Selto, F.S., (2003) *Cost Management-Strategies for Business Decision*, McGraw Hill Irwin;
77. Horngren Ch. (2006) *Comptabilite de gestion*, Pearson Education, Paris;
78. Horngren Ch., Datar S., Foster G., 2006, *Contabilitatea costurilor - o abordare managerială*, Ediția a XI-a, Editura Arc;
79. Iacob D., Cismaru D.M. (2003) *Relațiile publice – eficiență prin comunicare*, București;
80. Iacob C., Ionescu S. (1996) *Contabilitatea de gestiune*, Editura Aius, Craiova;
81. Ienciu A. (2009) *Implicațiile problemelor de mediu în contabilitatea și auditul situațiilor financiare*, Editura Risoprint, Cluj-Napoca;
82. Ilieș L., Stegorean R., Osoian C., Lungescu D. (2005) *Managementul firmei*, Editura Risoprint, Cluj Napoca;
83. Ioachim V.M. (1934) *Curs de comerț și contabilitate cu aplicație specială la industrie. Predat la Școala Politehnică din București*, Tipografia Curții Regale F. Gobl FIT, București;
84. Ionașcu I., Filip A.T., Mihai S. (2003) *Control de gestiune*, Editura Economică, București;

85. Ionașcu I., Filip A.T., Stere M. (2006) *Control de gestiune*, Ediția II-a, Editura Economică, București;
86. Ionescu I. (1999) *Calculația costurilor și managementul firmei*, Editura Universitaria, Craiova;
87. Johnson H.T., Kaplan R.S. (1987) *Relevance lost. The rise and fall of management accounting*, Harvard Business School Press;
88. Kaufman M. (2001) *Customer Relationship Management: The Ultimate Guide to the Efficient Use of CRM*, Amacom;
89. Kaplan R.S., Atkinson A.A. (1998) *Advanced Management Accounting*, 3rd Edition, Prentice Hall International;
90. Kaplan R.S., Cooper R. (1998) *Cost&Effect. Using Integrated Cost Systems to Drive Profitability and Performance*, Harvard Business School Press;
91. Kerviller I., Kerviller L. (2000) *Le controle de gestion a la portee de tous!*, Economica;
92. Kotler P. (1997) *Managementul marketingului*, Editura Teora;
93. Lauzel P., Bouquin H. (1988) *Comptabilite analytique et gestion*, Editura Sirey, Paris;
94. Lefter C. (2004) *Cercetarea de marketing. Teorie și aplicații*, Editura Infomarket, Brașov;
95. Lorino P. (1991) *Le Controle de gestion strategique. La gestion par les activites*, Dunod;
96. Lucey T. (1993) *Costing*, 4th edition, DP Publishing, Londra;
97. Mann R., Mayer E. (1996) *Controlling: conducerea profitabilă a întreprinderii*, Editura All, București;
98. Manolescu Gh., Iordache A. (1994) *Noul sistem de contabilitate – Contabilitatea de gestiune*, T.C. INF, Galați;
99. Mățiș D., Danciu R. (1994) *Aplicații practice ale noului sistem contabil*, Editura Eșantion, Cluj-Napoca;
100. Mățiș D. (2005) *Bazele contabilității*, Editura Alma Mater, Cluj-Napoca;
101. Mățiș D. (2005) *Contabilitatea operațiunilor speciale*, Ed. Intelcredo, Deva;
102. Mățiș D., Achim S., Groșanu A., Mustață R., Iosivan R., Berinde S. (2005) *Bazele contabilității pentru viitori economiști*, Editura Dacia, Cluj-Napoca;
103. Muțiu A., Mureșan M. (2006) *Contabilitate managerială*, Editura Risoprint, Cluj-Napoca;
104. Mikol A. (1995) *The History of Financial Reporting in France*, in P. Walton (ed.) *European Financial Reporting: A History*, London: Academic Press;
105. Mikol A., Stolowy H. (1991) *Cas pratiques de comptabilite analytiques, controle de gestion et budgets*, CLET Editions Banque;
106. Murphy J.J., Burton J., Gleaves R., Kitshoff J. (2005) *Converting Customer Value: From Retention to Profit*, Barnes&Noble;
107. Nagy G. (2001) *Számviteli politika és értékelési szabályzat*, Perfekt Gazdasági Tanácsadó, Oktató es Kiadó Részvénytársaság, Budapest;
108. Nica P. (coord.) (1994) *Managementul firmei*, Editura Condor SRL, Chișinău;
109. Niculescu M. (2003) *Diagnostic economic*, Editura Economică, București;
110. Nicolescu O., Verboncu I. (1999) *Management*, Editura Economică, București;
111. Olariu C. (1977) *Costul și calculația costurilor*, Editura Didactică și Pedagogică, București;
112. Olaru S., Pârvu F. (2008) *Managementul întreprinderii*, Editura Lumina Lex;
113. Olve N.G., Sjöstrand A. (2006) *Balanced Scorecard*, 2nd Edition, Wiley, Capstone;
114. Oprea C., Ristea M. (2001) *Bazele contabilității*, Ed. Național, București;

115. Oprea D. (2005) *Analiza sistemelor informaționale*, Editura Universității „Alexandru Ioan Cuza”, Iași;
116. Oprea C. (2005) *Contabilitatea de gestiune și calculația costurilor*, Ed. Tribuna Economică, București;
117. Oprea C., Man M., Nedelcu M.V. (2008) *Contabilitate managerială*, Editura Didactică și Pedagogică, București;
118. Pall G.A. (1987) *Quality Process Management*, Englewood Clifs, Prentice Hall;
119. Pântea P.I., Pop A., Dumbravă P., Marian D., Oprean I., Popescu M., Popa I. (1994) *Contabilitate de gestiune*, Editura Intelcredo Deva;
120. Pântea I.P. (1998) *Managementul contabilității românești*, Editura Intelcredo, Deva;
121. Pântea P.I. (coordonator) (1999) *Contabilitatea financiară a agenților economici din România*, Editura Intelcredo, Deva;
122. Pârnu F. (1999) *Costuri și fundamentarea deciziilor*, Editura Economică, București;
123. Petcu M. (2003) *Analiza economico-financiară a întreprinderii. Probleme, abordări, metode, aplicații*, Editura Economică, București;
124. Pokras S. (1989) *Systematic problem solving and decision making*, Kogan Page;
125. Pop At. (2002) *Contabilitate financiară românească armonizată cu Directivele contabile europene și standardele internaționale de contabilitate*, Ed. Intelcredo, Deva;
126. Popa I. (2004) *Costurile de producție și managementul întreprinderilor mici și mijlocii*, Editura Dacia, Cluj-Napoca;
127. Popa L.E.A. (2005) *Conducerea întreprinderii prin costuri. Recursul la modelele contabilității manageriale*, Editura Economică;
128. Popa I. (2005), *Management general*, Editura ASE, București;
129. Rachlin R. (2007) *Sistemul complet de bugete ale firmei. Ghid practic și formulare de lucru*, Ediția II-a, BMT Publishing House;
130. Rayburn L.G. (1993) *Cost Accounting. Using a Cost Management Approach - Fifth Edition*, Irwin;
131. Rasca L., Nedelea Ș. (2002) *Teorie și practica în microeconomie*, Editura ASE București;
132. Ristea M., Possler L., Ebbeken K. (2000) *Calculația și managementul costurilor*, Ed. Teora, București;
133. Ristea M. (1995) *Contabilitatea societăților comerciale*, Editura CECCAR, București;
134. Rotariu T., Iluț P. (2006) *Ancheta sociologică și sondajul de opinie: teorie și practică*, Ediția a 2-a, Editura Polirom, Iași;
135. Róth J. (2002) *Üzemgazdasági számvitel*, Saldo Kiadó, Budapest;
136. Sgardea F. (2004) *Contabilitate și control de gestiune: aplicații și studii de caz*, Editura ASE;
137. Shim, J.K., Siegel, J.G. (1998) *Schaum's Outline of Theory and Problems of Managerial Accounting*, Second Edition, McGraw Hill;
138. Simon H. (1960) *The New Science of Management Decisions*, Harper&Row, New York;
139. Simons R. (2000) *Performance measurement and control systems for implementing strategy: text & cases*, Prentice Hall, Upper Saddle River, NJ;
140. Tabără N. (2004) *Contabilitate și control de gestiune*, Editura Tipo Moldova, Iași;
141. Tabără N. (2004) *Contabilitate și control de gestiune Studii și cercetări*, Editura Tipo Moldova, Iași;
142. Tabără N. (2009) *Control de gestiune*, Editura Tipo Moldova, Iași;

143. Todman C. (2000) *Designing a Data Warehouse: Supporting Customer Relationship Management*, Prentice Hall;
144. Turney P.B. (1996), *Activity Based Costing – The Performance Breakthrough*, Portland: Cost Technology Inc.;
145. Voinea D., Rusu D. (1991) *Introducere la lucrarea „Fra Luca di Borgo” și doctrinele contabilității în cultura economică românească*, Editura Junimea, Iași, citat de Măciș D. (coord.) (2005) *Bazele contabilității Aspecte teoretice și practice*, Editura Alma Mater, Cluj-Napoca;
146. Webster W. (2004) *Accounting for managers*, McGraw-Hill;

ARTICOLE ȘTIINȚIFICE PUBLICATE ÎN JURNALE DE SPECIALITATE SAU VOLUMUL CONFERINTELOR NAȚIONALE ȘI INTERNAȚIONALE

1. Abernathy W. (1997) *Balanced scorecards make teamwork a reality*, The Journal for Quality and Participation, November/December, pp.58-59;
2. Abdel-Kader M., Luther R. (2008) *The impact of firm characteristics on management accounting practices: a UK based empirical analysis*, The British Accounting Review, No. 40, pp. 2 -27;
3. Abernathy M., Chua W.F., Lockett P., Selto F. (1999) *Research in management accounting: learning from other's experiences*, Accounting and Finance, no. 39, pp. 1 – 27;
4. Achterbergh J., Beeres R., Vriens D. (2003) *Does the balanced scorecard support organizational viability*, Kybernetes 32 (9/10), pp. 1387-1404;
5. Agrawal S., Mehra S., Siegel P. (1998) *Cost management system: an operational overview*, Managerial Finance, Vol. 24, No. 1, pp. 60-78;
6. Airinei D. (1993) *Contabilitatea managerială*, Finanțe, Credit, Contabilitate, Anul IV, Nr. 7, pp. 11 – 14;
7. Akintoye I.R. (2008) *Budget and Budgetary Control for Improved Performance: A Consideration for Selected Food and Beverages Companies in Nigeria*, European Journal of Economics, Finance and Administrative Sciences, Issue 12, pp. 7-17;
8. Albu N. (2006) *O investigație asupra naturii și întinderii atribuțiilor de contabilitate managerială în România*, Congresul al XVI-lea al profesiei contabile din România, București, 15-16 sept, p: 27-48;
9. Albu C., Albu N. (2006) *An investigation of the organizational learning valorization within the use of Balanced Scorecard*, Revista Contabilitate și Informatică de Gestiune, Nr. 16;
10. Albu N., Udriou S. (2009) *Managementul performanței. Studiu de caz privind gestiunea relațiilor cu clienții*, Revista CECCAR, Contabilitatea, expertiza și auditul afacerilor, Nr. 7, Iulie;
11. Anandarajan A., Viger C. (2001) *The role of quality cost information in decision making: An experimental investigation of pricing decisions*, Advances in Management Accounting (10): 227-249;
12. Anderson S. (1995) *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, Vol. Fall pp.1-51;
13. Anderson S.W., Dekker H. (2009) *Strategic cost management in supply chains, Part 2: Executional cost management*, Accounting Horizons, Vol. 23, No. 3, pp. 289-305;
14. Anderson E.W., Mittal V. (2000) *Strengthening the satisfaction-profit chain*, Journal of Service Research, 3(2), pp. 107-120;
15. Ansari S., Bell J., Swenson D. (2006) *A Template for Implementing Target Costing*, Cost Management, Sept/Oct, vol. 20, issue 5, pp. 20-27;
16. Anthony R.N. (1989) *Reminiscences about management accounting*, Journal of Management Accounting Research, No. 1, pp. 1 – 20;
17. Antonelli et al (2009) *The development of cost accounting in Italy, c.1800 to c.1940*, *Accounting History*.2009; 14: 465-507;

18. Armitage H., Nicholson R. (1993) *Activity Based Costing: A Survey of Canadian Practice*, CMA Magazine – Supplement;
19. Arnaboldi M., Lapsley I. (2005) *Activity based costing in healthcare: a UK case study*, Research in Healthcare Financial Management, Vol. 10 No.1, pp.61-75;
20. Askarany, D., Smith, M., Yazdifar, H. (2007) *Technological Innovations, Activity Based Costing and Satisfaction*, Journal of Accounting-Business&Management, no. 14:53-63;
21. Ask U., Ax C. (1997) *A Survey of Cost Accounting Practice in a Manufacturing Setting – the Swedish Case*, Journal of Theory and Practice of Management;
22. Atkinson H. (2006) *Strategy implementation: a role for the balanced scorecard?*, Management Decision, Vol. 44, No. 10, pp. 1441 – 1747;
23. Ax C., Bjornenak T. (2005) *Bundling and diffusion of management accounting innovations—the case of the balanced scorecard in Sweden*, Management Accounting Research, 16, pp. 1-20;
24. Banker R. D., Chang H., Pizzini M. (2001) *The balanced scorecard: Judgment effects of performance measures linked to strategy*, Working Paper, The University of Texas at Dallas;
25. Banker R., Chang H., Pizzini M. (2004) *The Balanced Scorecard: Judgmental Effects of Performance Measures Linked to Strategy*, The Accounting Review, Vol. 79, No. 1, pp. 1-23;
26. Bedford D.S., Brown D.A., Malmi T., Sivabalan P. (2006) *Balanced Scorecard design and performance impacts: some Australian evidence*, Working paper, University of Technology Sydney, Helsinki School of Economics;
27. Bescos P., Cauvin E., Gosselin M., Yoshikawa T. (2001) *The implementation of ABCM in Canada, France and Japan: a cross-national study*, paper presented at the 24th Annual Congress of the European Accounting Association, Athens, 18-20 Aprilie;
28. Bhimani A. (2003) *A study of the emergence of management accounting system ethos and its influence on perceived system success*, Accounting, Organizations and Society, p. 26;
29. Birnberg J.G. (1992) *Managerial accounting: Yet another retrospective*, Advances in Management Accounting, No. 1, pp. 1-19;
30. Birnberg J. (2009) *The case for post-modern management accounting: thinking outside the box*, Journal of Management Accounting Research, Vol. 21, pp. 3-18;
31. Bjornenak T. (1997) *Diffusion and accounting: the case of ABC in Norway*, Management Accounting Research, Vol. 8 No.1, pp.3-17
32. Bjornenak T., Falconer M. (2002) *The development of activity-based costing journal literature, 1987-2000*, The European Accounting Review, Vol. 11, No. 3, pp. 481-508;
33. Blayney P., Yokoyama I (1991) *Comparative Analysis of Japanese and Australian Cost Accounting and Management Practices*, University of Sydney;
34. Blocher E. (2009) *Teaching Cost Management: A Strategic Emphasis*, Issues in Accounting Education, Vol. 24, No. 1, pp. 1-12;
35. Bloomquist P., Yeager J. (2008) *Using Balanced Scorecard to Align Organizational Strategies*, Healthcare Executives, Jan/Feb;
36. Bontas D., Druguş L. (2009) Revista „Economy, Transdisciplinarity, Cognition” Nr. 1;
37. Boulianne E. (2006) *Empirical Analysis of the Reliability and Validity of Balanced Scorecard. Measures and Dimensions*, Advances in Management Accounting, Volume 15, pp. 127-142;
38. Bourne M. (2002) *The Emperor’s new Scorecard*, Financial World, August, pp.: 48-50;
39. Bourne M., Mills J., Wilcox M., Neely A.D., Platts K.(2000) *Designing, implementing and updating performance measurement systems*, International Journal of Operations & Production Management, vol. 20, no. 7, pp. 754-771;
40. Bowman D., Narayandas D. (2004) *Linking customer management effort to customer profitability in business markets*, Journal of Marketing Research, XLI, pp. 433-447;

41. Brierley J.A., Cowron Ch., Drury C. (2008) *Investigating activity-based costing in manufacturing industry*, Cyprus International Journal of Management, 13 (1). pp. 21-33;
42. Briciu S. Teiușan S., (2006) *Sistemul informațional al contabilității de gestiune*, Annales Universitatis Apulensis, Nr. 8 Vol. 1;
43. Bright J., Davis R. E., Downes C. A., Sweeting R. C. (1992) *The developments of costing techniques and practices: a UK study*, Management Accounting Research, 3: 201–11;
44. Brown D., Booth P., Giacobbe F. (2001) *Organizational influences, ownerships and the adoption of activity based costing in Australian firms*, Working Paper, No. 46, School of Accounting, University of Technology, Sidney;
45. Buggert W, Wielpütz A. (1995) *Target Costing - Grundlagen und Umsetzung des Zielkostenmanagements*, München, Wien;
46. Burns J., Scapens R. (2000) *Conceptualising management accounting change: an institutional framework*, Management Accounting Research, Vol. 11, No. 1, pp. 3 – 25;
47. Burns J., Baldvinsdottir G. (2005) *An institutional perspective of accountants' new roles – the interplay of contradictions and praxis*, European Accounting Review, Vol. 14, No. 4, pp. 725 – 757;
48. Byrne S., Pierce B. (2007) *Towards a more comprehensive understanding of the roles of management accountants*, European Accounting Review, Vol. 16, No. 3, pp. 469 – 498;
49. Campi J. (1992) *ABM: it's not as easy as ABC*, Journal of cost management;
50. Carruth B. (2004) *Management accounting - what's new?*, Chartered Accountants Journal, September;
51. Caplan E. H. (1968) *Behavioral assumptions of management accounting - Report of a field study*, The Accounting Review (April), pp. 342-362;
52. **Cardoș I.R.**, Pete I., Mățiș D. (2009) *Traditional or advanced cost calculation systems? – This is the question in every organization*, Revista Kőzgazdász Fórum (Forum Economic), XII(92), pp. 47-58;
53. Cavalluzzo K. S., Ittner C. D. (2003) *Implementing performance measurement innovations: evidence from government*. Accounting Organizations and Society;
54. Chan Y. L., Seaman A. (2008) *Strategy, structure, performance management, and organizational outcome: Application of balanced scorecard in Canadian health care organizations*, Advances in Management Accounting (17), pp. 151-180;
55. Chavan M. (2009) *The balanced scorecard: a new challenge*, Journal of Management Development, Vol. 28, No. 5, pp. 393 – 406;
56. Chebac N., Crețu C. (2006) *Managerial decision within the context of application the financial accounting information*, Revista Euroeconomica Nr. 17;
57. Chen C., Jones K. (2007) *Management Tools. Who Uses Them and How Effective are They?*, The CPA Journal, August;
58. Chenhall R., Langfield-Smith K. (1998) *Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study*, Management Accounting Research, Vol. 9, pp.1-19;
59. Chia A., Goh M., Hum S.H. (2009) *Performance measurement in supply chain entities: balanced scorecard approach*, Benchmarking: An International Journal, Vol. 16, No. 5, pp.: 605 – 620;
60. Chow C.W., Van der Stede W.A. (2006) *The use and usefulness of non-financial performance measures*, Management Accounting, vol. 7, no. 3, pp.1-8;
61. Clark K.B., Fujimoto T. (1991) *Product Development Performance*, Harvard Business School Press, Boston;
62. Clarke P., Brisbane C. (2000) *An Investigation into JIT Systems in Ireland*, College University, Dublin, Ireland;
63. Clarke P., Hill N.T., Stevens K. (2002) *Activity Based Costing in Ireland: Barriers and Opportunities for Change*; Critical Perspectives on Accounting, No. 10, pp. 443-468;

64. Cobbold I., Lawrie G. (2002) *The Development of the Balanced Scorecard as a Strategic Management Tool*, Proceedings of the PMA International Conference on Performance Measurement and Management, Boston, MA, July;
65. Cohen S., Venieris G., Kaimenaki E. (2005) *ABC: adopters, supporters, deniers and unawares*, Managerial Auditing Journal, Vol. 20, No. 9, pp. 981- 1000;
66. Collis D., Rukstad M. (2008) *Can You Say What Your Strategy Is?* Harvard Business Review, April
67. Corrigan J. (1996) *Target Costing – a new approach*, Australian Accountant, April;
68. Corrigan J. (1996) *The balanced scorecard: The new approach to performance measurement*, Australian Accountant August, pp. 47;
69. Cornick M., Cooper W., Wilson S. (1988) *How do Companies analyze overhead*, Management Accounting;
70. Cooper R. (1988) *The rise of activity-based costing – Part Two: when do I need an activity-based cost system?* Journal of Cost Management, 1 (Fall): 41–8;
71. Cooper R., Kaplan R.S. (1988) *Measure costs right: Make the right decisions*, Harvard Business Review, Sept/Oct, pp. 96–103;
72. Cooper R., Kaplan R.S. (1989) *How cost accounting distorts product costs*, Management Accounting, April, pp. 20-27;
73. Cooper R., Kaplan R. S. (1991) *Profit Priorities from Activity Based Costing*, Harvard Business Review, 69(3), 130-135;
74. Cooper, R., Kaplan, R.S. (1992) *Activity-based systems: measuring the costs of resource usage*, Accounting Horizons, Vol. 6, No.3 pp.1-13;
75. Cuel R., Collini P., Fabrello L. (2005) *Sensemaking in target costing*, Proceedings of "7th Manufacturing Accounting Research Conference", Tampere, Finland, 30th May-1st June;
76. Datar S., Gupta M. (1994) *Aggregation, specification and measurement errors in product costing*, Accounting Review, 69: 567–91;
77. DeBusk G.K., Crabtree A.D. (2006) *Does the Balanced Scorecard Improve Performance?*, Management Accounting Quarterly, Fall, Vol. 8, No. 1;
78. Demski J., Kreps D. (1982) *Models in managerial accounting*, Journal of Accounting Research, Supplement, pp. 117-148;
79. Doyle G., Eden R., Maingot M. (2006) *Case Studies of ABC Adoption in Hospitals: A Comparison across Canada and Ireland*, USD Business Schools;
80. Duh R.R., Xiao Z.J., Chow C. (2009) *Chinese firms' use of management accounting and controls: facilitators, impediments and performance effects*, Journal of International Accounting Research, Vol. 8, No. 1, pp. 1 -30;
81. Dragomirescu H. (2001) *Organizații bazate pe cunoaștere*, Studiu tematic elaborat în cadrul proiectului prioritar "Societatea informațională – societatea cunoașterii" al Academiei Române, București;
82. Drucker P. (1992) *The new society of organizations*, Harvard Business Review, Vol. 70, No. 5; pp.95-104;
83. Drury C., Braund S., Osborne P., Tayles M. (1993) *A Survey of Management Accounting Practices in UK Manufacturing Companies*, Chartered Association of Management Accountants;
84. Ellram L.M. (2000) *Purchasing and supply management's participation in the target costing process*, Journal of Supply Chain Management, Vol. 36, No. 2, pp. 39-45;
85. Emblemvag J. (2006) *From hindsight to foresight in strategic cost management*, Handbook of Business Strategy, Emerald Publishing Limited, pp. 179-186;
86. Evans N. (2005) *Assessing the balanced scorecard as a management tool for hotels*, International Journal of Contemporary Hospitality Management 17 (5), pp. 376–390;

87. Everaert P., Loosveld S., Van Acker T., Schollier M., Sarens G. (2006) *Characteristics of target costing: theoretical and field study perspectives*, Qualitative Research in Accounting & Management, vol. 3, no. 3, Emerald Group Publishing Limited, pp.236-263;
88. Falconer M. (2002) *Research and practice in management accounting: improving integration and communication*, The European Accounting Review, Vol. 11, No. 2, pp. 277 – 289;
89. Favato G., Mills R. (2007) *Identifying best practices in cost management*, Henley Manager Update, Vol. 18, No. 3, Spring, pp. 43 -52;
90. Feil P., Keun-Hyo Y., Il-Woon K. (2004), *Japanese Target Costing: A Historical Perspective*, International Journal of Strategic Cost Management/Spring;
91. Fekete Sz. (2004) *Costuri și cheltuieli în sistemul contabil românesc și maghiar*, Volumul Conferinței „Conferința Internațională de Audit și Convergență Contabilă”, Cluj-Napoca, pp. – 363 - 376;
92. Fernandes K.J., Raja V., Whalley A. (2006) *Lessons from implementing the balanced scorecard in a small and medium size manufacturing organization*, Technovation, 26, pp. 623 – 634;
93. Foster G., Gupta M. (1994) *Marketing, Cost Management and Managerial Accounting*, Journal of Management Accounting Research, Vol. 6, pp. 43 – 77;
94. Foster G., Swenson D. W. (1997) *Measuring the success of activity based cost management and its determinants*, Journal of Management Accounting Research, 9: 109–42;
95. Fotache D. (2004) *Customer Relationship Management*, Revista Informatică Economică, Nr. 2 (30);
96. Fry T., Steele D. (1995) *The role of management accounting in the development of a manufacturing strategy*, International Journal of Operations&Production Management, Vol. 15, No. 12, pp. 21 -31;
97. Gupta K., Gunasekaran A. (2005) *Costing in new enterprise environment. A challenge for managerial accounting researchers and practitioners*, Managerial Auditing Journal, Vol. 20, No. 4, pp. 337-353;
98. Garg A., Ghosh D., Hudick J., Nowacki C. (2003) *Roles and Practices in Management*, Strategic Finance, July;
99. Garvin D., Edmondson A., Gino F. (2008) *Is Yours a Learning Organization?*, Harvard Business Review, March 2008;
100. Gică O.A. (2005) *Balanced Scorecard – A Strategic Management System*, Revista Universitaa Babes-Bolyai Seria Oeconomica, Nr. 1;
101. Gică O., Moisescu O. (2007) *Performance measurement – the balanced scorecard perspective*, Revista Tinerilor Economisti, Nr. 8;
102. Gjerde P.K., Hughes S. (2007) *Tracking Performance: When Less Is More*, Management Accounting Quarterly, Vol. 9, No. 1;
103. Goebel D.J., Marshall G.W., Locander W.B. (1998) *Activity Based Costing – Accounting for Market Orientation*, Industrial Marketing Management, No. 27, pp.497-510;
104. Gorelick C. (2005) *Organizational learning vs the learning organization: a conversation with a practitioner*, The Learning Organization, Vol. 12, No. 4, pp. 383 – 388;
105. Gosselin M. (1997) *The Effect of Strategy and Organizational Structure on the adoption and implementation of Activity Based Costing*. Accounting, Organizations and Society, 22(2), 105-122;
106. Gosselin M. (2005) *An empirical study of performance measurement in manufacturing firms*, International Journal of Productivity and Performance Measurement, Vol. 54, No. 5/6, pp. 419-437;
107. Grandlund M., Malmi T. (2002) *Moderate impact of ERPS on management accounting: a lag or permanent outcome?*, Management Accounting Research, 13(3), pp. 299-321;

108. Groot T. (1999) *Activity Based Costing in U.S. and Dutch Food Companies*, Advances in Management Accounting, (7) pp. 47-63;
109. Guerreiro R., Pereira C.A., Frezatti F. (2006) *Evaluating management accounting change according to the institutional theory approach. A case study of a Brazilian bank*, Journal of Accounting&Organizational Change, Vol. 2, No. 3, pp. 196-228;
110. Gupta J., Forgie G., Mora M. (2006) *Intelligent decision-making support systems: foundation, applications and challenges. (Decision engineering)*, Springer-Verlag London Limited;
111. Hamilton M. A. (2003) *Heterogeneous organizational learning: overcoming the paradox*, Managing the Complex IV Conference, Florida Gulf Coast University, Fort Myers, Florida, SUA;
112. Hartnett N., Lowry J.(1994) *From ABC to ABM*. Australian Accountant, 28-33;
113. Harper M. Jr. (1981) *A New Profession to Aid Management*, Journal of Marketing, No. 3;
114. Hatch T., Lawson R., Stratton W., Thornton R. (2005) *Scorecarding in North America Part II: Best practices and implementation at Gulf States Paper Corporation*, Cost Management, September/October, pp. 39-47;
115. Helberg C., Galletly G.E., Bicheno J.R. (1994) *Simulating Activity Based Costing*, Industrial Management&Dara Systems, Vol. 94, No. 9, pp. 3-8;
116. Helgesen O. (2007) *Customer accounting and customer profitability analysis for the order handling industry – A managerial accounting approach*, Industrial Marketing Management, 36 (2007), pp. 757 – 769;
117. Helms M.M., Ettkin L.P., Baxter J.T., Gordon M.W. (2005) *Managerial Implications of Target Costing*, CR, Vol. 15, No. 1;
118. Hergert M., Morris D. (1989) *Accounting data for value chain analysis*, Strategic Management Journal, Nr. 10, pp. 175-188;
119. Hinterhuber A. (2004) *Towards value-based pricing—An integrative framework for decision making*, Industrial Marketing Management Issue 33, pp. 765– 778;
120. Hiromoto T. (1989) *Management accounting in Japan*, Controlling, No.1, pp.316-322;
121. Holsapple C.W., Whinston A.B. (1987), *Knowledge-based organisations*, Information Society, Vol. 5, No. 2, pp. 77-90;
122. Hoffecker J., Goldenberg C. (1994) *Using the balanced scorecard to develop company-wide performance measures*, Journal of Cost Management 8 (3), pp. 5–17;
123. Hoque Z., James W. (2000) *Linking Balanced Scorecard measures to size and market factors: impact on organizational performance*, Journal of Management Accounting Research 12, pp. 1–17;
124. Hopper T., Major M. (2007) *Extending Institutional Analysis through Theoretical Triangulation: Regulation and Activity-Based Costing in Portuguese Telecommunications*, European Accounting Review, Vol. 16, No. 1, pp. 59-97;
125. Hooper T., Tsamenyi M., Uddin Sh., Wickramasinghe D. (2009) *Management accounting change in less developed countries: what is known and needs knowing*, Accounting, Auditing&Accountability Journal, Vol. 22, No. 3, pp. 469-514;
126. Huang C.D., Hu Q. (2007) *Achieving IT-Business Strategic Alignment via Enterprise-Wide Implementation*, Information Systems Management; Spring 24, pp.:173-184;
127. Huber G. (1998) *Synergies between organizational learning and creativity&innovation*, Creativity and Innovation Management, Vol. 7, No. 1;
128. Hughes S.B, Gjerde K.P (2003) *Do Different Cost Systems Make a Difference?*, Management Accounting Quarterly, Vol. 5, No. 1;
129. Innes J., Mitchell F. (1995) *A survey of activity based costing in the UK's largest companies*, Management Accounting Research, 6: 137–53;

130. Innes J., Mitchell F., Sinclair D. (2000) *Activity Based Costing in the UK's largest companies: a comparison of 1994 and 1999 survey results*, Management Accounting Research, Vol. 11, pp 349 – 362;
131. Inoue S. (1998) *A Comparative Study of Recent Development of Cost Management Problems in USA, UK, Canada and Japan*, Economic Review;
132. Istudor I. (2009) *Sisteme suport al deciziei: istoric, rezultate actuale, tradiție și dezvoltare*, Academia Română, Secția Știința și Tehnologia Ingormăției, Institutul de Cercetări pentru Inteligență Artificială – working paper;
133. Isac A., Isac C. (2009) *Informatics Issues Used in the Production Dashboard*, Annals. Computer Science Series, Vol. 7, No. 1;
134. Ittner C.D., Larcker D.F. (2001) *Assessing empirical research in managerial accounting: A value-based management perspective*, Journal of Accounting and Economics, December, pp. 349-410;
135. Jariri F., Zegordi S.H. (2008) *Quality Function Deployment, Value Engineering and Target Costing, an Integrated Framework in Design Cost Management: A Mathematical Programming Approach*, Scientia Iranica, Vol. 15, No. 3, pp. 405 – 411;
136. Jarvenpaa M. (2007) *Making business partners: A case study on how management accounting culture was changed*, European Accounting Review, Vol. 16, No. 1, pp. 99 – 142;
137. Jarvenpaa M. (2009) *The institutional pillars of management accounting function*, Journal of Accounting&Organizational Change, Vol. 5, No. 4, pp. 444 – 471;
138. Johansson C., Heide M. (2008) *Speaking of change: three communication approaches in studies of organizational change*, Corporate Communications: An International Journal, Vol. 13; No. 3, pp. 288 – 305;
139. Johanson U., Skoog M., Backlund A., Almqvist R. (2006) *Balancing dilemmas of the balanced scorecard*, Accounting, Auditing&Accountability Journal, Vol. 19, No. 6, pp. 842-857;
140. Jones T., Dugdale D. (2002) *The ABC bandwagon and the juggernaut of modernity*, Accounting, Organizations and Society, 27 (1/2), pp. 121-163;
141. Jones E., Watson B., Gardner J., Gallois C. (2004) *Organizational communication: challenges for the new century*, Journal of Communication, Vol. 54, pp. 722-750;
142. Joshi P.L., Al-Mudhaki J., Bremser W. (2003) *Corporate budget planning, control and performance evaluation in Bahrain*, Managerial Auditing Journal, Vol. 18, Issue 9, pp. 737-750;
143. Joye M., Blayney P. (1990) *Cost and management accounting practices in Australian manufacturing companies : survey results*. [Sydney?]: University of Sydney, Accounting and Finance Foundation;
144. Juceviciene P. (2009) *The alternative trajectories towards the learning organization*, Social Sciences, No. 2(64);
145. Kald M., Nilsson F. (2000) *Performance measurement at Nordic companies*, European Management Journal, No. 1, pp. 113–127;
146. Kallunki J.P., Moilanen S., Silvola H. (2008) *Western management accounting and controls in Russian firms: an analysis of the extent of the use and its influences*, Working paper, University of Oulu;
147. Kaplan R.S., Narayanan V.G. (2001) *Customer Profitability Measurement and Management*, Harvard Business School, May;
148. Kaplan R., Norton D. (1992) *In Defence of Activity Based Cost Management*, Management Accounting, November, pp.:62–63;
149. Kaplan R., Norton D. (1992) *The Balanced Scorecard - Measures That Drive Performance*, Harvard Business Review, January-February, pp.71-79;
150. Kaplan R., Norton D. (1993) *Putting the Balanced Scorecard to Work*, Harvard Business Review, September-October;

151. Kaplan R., Norton D. (1996) *Linking the Balanced Scorecard to Strategy*, California Management Review, October, No. 59;
152. Kaplan R., Norton D. (1996) *The Balanced Scorecard. Translating Strategy into Action*, Harvard Business School Press, Boston;
153. Kaplan R., Norton D. (2001) *Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part I*, Accounting Horizons, Vol. 15, No. 1, pp. 87-104;
154. Kaplan R., Norton D. (2001) *Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part II*, Accounting Horizons, June, Vol. 15, No. 2, pp. 147-160;
155. Kaplan R., Norton D. (2006) *Using the Balanced Scorecard as a Strategic Management System*, Harvard Business Review, July-August, pp. 150-161;
156. Kaplan R., Norton D. (2008) *Mastering the Management System*, Harvard Business Review, January 2008, p. 63-77;
157. Kaplan R.S., Norton D.P., Rugelsjoen B. (2010) *Managing alliances with the balanced scorecard*, Harvard Business Review, January, pp. 114-120;
158. Kato Y. (1993) *Target costing support systems: lessons from leading Japanese companies*, Management Accounting Research, vol. 4, no. 4:33-47;
159. Kato Y., Böer G., Chee C. W. (1995) *Target costing: an integrative management process*, Journal of Cost Management, No. 9, pp. 39-50;
160. Kaye R. (1988) *The role of management accountants in information strategy*, Journal of Information Technology, 3/4December;
161. Kerremans M., Theunisse H., Van Overloop G. (1991) *Impact of Automation on Cost Accounting*, Accounting Business Research, Vol. 21, Issue 82, pp:147-155;
162. Keyes J. (2005) *Implementing the IT Balanced Scorecard: Aligning IT with Corporate Strategy*, Auerbach Publications Taylor&Francis Group;
163. Khalifa M., Yan Ya A., Shen K.N. (2008) *Knowledge management systems success: a contingency perspective*, Journal of Knowledge Management, Vol. 12, No. 1, pp. 119 – 132;
164. King M., Lapsley I., Mitchell F., Moyes J. (1994) *Activity-based Costing in Hospitals*, Chartered Institute of Management Accountants, London;
165. Knox S., Ryals L. (2001) *Cross-functional issues in the implementation of relationship marketing through customer relationship management*, European Management Journal, Vol. 19, no. 5, pp. 534-542;
166. Kraus S., Harms R., Schwarz E. (2006) *Strategic planning in smaller enterprises – new empirical findings*, Management Research News, Vol. 29, Issue 6, pp. 334-344;
167. Kren L. (2008) *Using Activity-Based Management for Cost Control*, Journal of Performance Management;
168. Kueng P., Krahn A.J.W. (1999), „Building a process performance measurement system: some early experiences“, *Journal of Scientific&Industrial Research*, vol. 58, nr. 3-4;
169. Lawson R., Stratton W., Hatch T (2006) *Scorecarding goes global*, Strategic Finance, March, pp. 35-41;
170. Layer A., Brinke E., Van Houten F., Kals H., Haasis S. (2002) *Recent and future trends in cost estimation*, International Journal Computer Integrated Manufacturing, Vol. 15, No. 6, pp. 499 – 510;
171. Le Moigne J.L. (1993) *Sur l'ingenierie de la connaissance organisationnelle*, Note de Recherche 93-02, GRASCE, Universite d'Aix Marseille III, Aix-en-Provence;
172. Lee T.A. (2003) *Accounting and auditing research in the United States*, in Humphrey C. and Lee B. (Editors) *The Real Life Guide to Accounting Research: A Behind-the-Scenes View of Using Qualitative Research Methods*, Oxford – Elsevier;

173. Leiblein M., Reuer J., Dalsace F. (2002) *Do Make or Buy Decisions Matter? The Influence of Organizational Governance on Technological Performance*, Strategic Management Journal, No. 23, pp. 817-833;
174. Lere J.C. (2000) *Activity-based costing: a powerful tool for pricing*, Journal of Business&Industrial Marketing, Vol. 15 Nr. 1 pp.23-33;
175. Letza S.R. (1996) *The design and implementation of the balanced business scorecard: an analysis of three companies in practice*, Business Process Re-engineering & Management Journal 2(3), pp.:54-76;
176. Letza S., Gadd K. (1994) *Should Activity-based Costing Be Considered as the Costing Method of Choice for Total Quality Organizations?*, The TQM Magazine, Vol. 6 No. 5, pp. 57-63;
177. Levant Y., de La Villarmois O. (2004), *Georges Perrin and the GP cost calculation method: the story of a failure*, Accounting, Business & Financial History, Vol. 14, No. 2, pp. 151 – 181;
178. Libby Th., Salterio S., Webb A. (2003) *The Balanced Scorecard: The Effects of Assurance and Process Accountability on Managerial Judgment*, Working Paper;
179. Lockamy A., Smith W. (2000) *Target costing for supply chain management: criteria and selection*, Industrial Management & Data Systems, 100/5, pp. 210 – 218;
180. Luftman J.N., Kempaiah K., Nash E. (2006) *Key issues for IT executives*, MIS Quarterly Executive, 5(2), pg: 81-99;
181. Lukka K., Mouritsen J. (2002) *Homogeneity or heterogeneity of research in management accounting?*, The European Accounting Review, Vol. 11, No. 4, pp. 805 – 811;
182. Lukka K. (2005) *Approaches to case research in management accounting: the nature of empirical intervention and theory linkage*, in Jonsson J. and Mouritsen J. (editors) Accounting in Skandinavia: the Northern Lights, Liber and Copenhagen Busines School Press;
183. Maiga A.S., Jacobs F.A. (2003) *Balanced Scorecard, Activity-Based Costing And Company Performance: An Empirical Analysis*. Journal of Management Issues, 15(3), 283-301;
184. Maines L., Bartov E., Fairfield P. M., Hirst D. E., Iannaconi T. E., Mallett R., Schrand C. M., Skinner D. J., Vincent L. (2002) *Recommendations on disclosure of nonfinancial performance measures*, Accounting Horizons 16 (4), pp. 353-362;
185. Malina M.A., Selto F.H. (2001) *Communicating and controlling strategy: An empirical study of the effectiveness of the balance scorecard*, Journal of Management Accounting Research (13), pp.47-90;
186. Malmi T. (1997) *Towards explaining activity-based costing failure: accounting and control in a decentralised organisation*, Management Accounting Research, 7: 459-80;
187. Malmi T. (2001) *Balanced scorecards in Finnish companies: a research note*. Management Accounting Research 12, pp. 207-220;
188. Malmi T., Grandlund M. (2009) *In search of management accounting theory*, European Accounting Review, Vol. 18, No. 3, pp. 597 – 620;
189. Maltz A., Shenhar A., Reilly R. (2003) *Beyond the balanced scorecard: refining the search for organisational success measures*, Long Range Planning 36, pp. 187-204;
190. Manolescu Gh. (1994) *Contabilitatea de gestiune în procesul tranziției la economia de piață*, Revista Finanțe, Credit, Contabilitate, Anul V, Nr. 1-2, pp. 1 – 7;
191. Manolescu M. (1993) *Reforma sistemului de contabilitate în România*, Revista Finanțe, Credit, Contabilitate, Anul IV, Nr. 3, pp. 6 - 9;
192. Marinescu J. (2002) *În căutarea noțiunii de performanță*, Revista Contabilitate și Informatică de Gestiune, Nr. 2, pp. 43 – 48;
193. Mățiș D. (2000) *Calitățile și limite ale informațiilor contabile*, Studia Universitatis Babeș-Bolyai, Oeconomica, nr. 1/2000, pp. 31-40;

194. Mătiș D., Mustață R. (2004) *Consolidarea situațiilor financiare între necesitate și realitate, Armonizare sau convergență în Standardele Internaționale de Contabilitate?*, Editura CECCAR, București;
195. Mătiș D., **Volkan I.R.** (2008) *A Balanced Scorecard – a stratégiái irányítás eszköze az információtehnológia világában*, Revista Forum Economic, Vol.XI., No. 81, Octombrie, pp. 3-12;
196. Manolescu Gh. (1994) *Contabilitatea de gestiune în procesul tranziției la economia de piață*, Revista Finanțe, credit, contabilitate, Nr.1-2;
197. McGowan A. S., Klammer T. P. (1997) *Satisfaction with activity-based cost management implementation*, Journal of Management Accounting Research, 9: 217–38;
198. Mc Ilhattan R. (1990) *The path to total cost management*, Emerging Practices in Cost Management;
199. McNair C.J., Watts T. (2009) *The integration of balanced scorecard models*, Cost Management (September/October), pp.5-12;
200. Meyer M.W., Gupta V. (1994) *The performance paradox*, Research in Organizational Behaviour, Vol. 16, JAI Press, Greenwich, CT, pp. 309-369;
201. Modell S. (2005) *Triangulation between case study and survey methods in management accounting research: an assessment of validity implications*, Management Accounting Research, 16(2), pp. 231 – 254;
202. Mohan G., Samuels J., Swenson D. (2007) *Target Costing at a Consumer Products Company*, Strategic Finance, December 2007:37-41;
203. Moller A., Schaltegger S. (2005) *The Sustainability Balanced Scorecard as a Framework for Eco-efficiency Analysis*, Journal of Industrial Ecology, Vol. 9, No. 4;
204. Moore C., Rowe B.J., Widener S.K. (2001) *HCS: Designing a balanced scorecard in a knowledge-based firm*, Issues in Accounting Education (November), pp. 569- 601;
205. Mouritsen J., Hansen A., Hansen C. (2009) *Short and long translations: Management accounting calculations and innovation management*, Accounting, Organizations and Society, No. 34, pp. 738 – 754;
206. Munir R., Perera S., Baird K. (2009) *An Analytical Framework for Examining Changes in Performance Measurement Systems within the Banking Sector*, AFAANZ Conference 2009, Adelaide, Australia, July 5-7, 2009
207. Naranjo-Gil D., van Rinsum M. (2006) *The effect of management style and management accounting system design on performance*, Journal of Applied Management Accounting Research, Winter, pp. 33-44;
208. Narayanan V.G., Sarkar R.G. (2002) *The impact of Activity Based Costing on managerial decisions at Insteel industries – a field study*, Journal of Economics & Management Strategy, vol. 11, nr. 2;
209. Needy K.L., Nachtmann H., Roztocki N., Warner R.C., Bidanda B. (2003) *Implementing activity-based costing systems in small manufacturing firms: A field study*, Engineering Management Journal, Vol 15. Iss 1, p 3;
210. Neely A.D. (1999) *The Performance Measurement Revolution: Why Now and What Next?*, International Journal of Operations and Production Management, vol. 19, no. 2, pp. 205-228;
211. Neely A. (2003) *Gazing into the crystal ball: the future of performance measurement*, Perspectives on Performance, Vol. 2, No. 2, pp.: 12-13;
212. Neuman, B.R., Cauvin, E. (2007) *French cost accounting methods: ABC and other structural similarities*, Cost Management, May/June, Vol. 21, Issue 3, pag. 35-42;
213. Ngai E.W.T. (2005) *Customer relationship management research (1992-2002): An academic literature review and classification*, Marketing Intelligence&Planning, Vol. 23, Issue 6, pp. 582-605;

214. Ngai E.W.T., Xiu L., Chau D.C.K. (2009) *Application of data mining techniques in customer relationship management: a literature review and classification*, Expert Systems with Applications, No. 36, pp. 2592 – 2602;
215. Niculescu N. (2006) *Economie bazată pe cunoaștere – noua economie?* Revista Economie teoretică și aplicată, Nr. 1;
216. Noreen E. (1991) *Conditions under which activity-based cost systems provide relevant costs*, Journal of Management Accounting Research, 3: 159–68;
217. Noorein I.S., Kaplan R., Jones M.L.H., Menitoff R. (2000) *The Balanced Scorecard: A Strategic Management System for Multi-Sector Collaboration and Strategy Implementation*, Quality Management in Health Care, Summer 2000, Vol. 8 Issue 4, pp.21-39;
218. Norton D.P. (2002) *Managing Strategy is Managing Change*, Harvard Business School, Balanced Scorecard Report, Vol. 4, Ianuarie-Februarie;
219. Onea L. (2004) *Decision making based on direct costing*, Revista Contabilitate și Informatică de Gestione, Nr. 9, pp.60-66;
220. Oprea C., Caraiani Ch. (1996) *Calculația costurilor în metoda globală*, Revista Finanțe, credit, contabilitate, No. 1-2, București;
221. Oprea C., Caraiani Ch. (1993) *Perfecționarea contabilității interne de gestiune*, Revista Finanțe, Credit, Contabilitate, Anul IV, Nr. 11 – 12, pp. 7 – 14;
222. Palmer I., Dunford R. (2008) *Organizational change and the importance of embedded assumptions*, British Journal of Management, Vol. 19, pp. S20-S32;
223. Papalexandris A., Ioannou G., Prastacos G. (2004) *Implementing the Balanced Scorecard in Greece: a Software Firm's Experience*, Long Range Planning, 37, pp.351-366;
224. Paranjape B., Rossiter M., Pantano V. (2006) *Insights from the Balanced Scorecard Performance Measurement Systems: Success, Failures and Future – A Review*, Measuring Business Excellence, Vol. 10, No. 3;
225. Pavlatos O., Paggios I. (2009) *Activity Based Costing in the Hospitality Industry: Evidence from Greece*, Journal of Hospitality & Tourism Research, Vol. 33, No. 4, pp. 511-527;
226. Peppers D., Rogers M. (2004) *Managing customer relationships: a strategic framework*, Wiley, Hoboken;
227. Pfeifer P.E. (2005) *The optimal ratio of acquisition and retention costs*, Journal of Targeting Measurement and Analysis for Marketing, 13(2), pp. 179–188;
228. Pforsich H. (2005) *Does your scorecard need a workshop?*, Strategic Finance, Vol. 86, No. 8, pp.: 30-5;
229. Pierce, B. (2006) *Costing Systems the Factors Associated with Success*, Accountancy Ireland, February, vol. 38, issue 1:46;
230. Pierce B., O'Dea T. (2003) *Management accounting information and the needs of managers: perceptions of managers and accountants compared*, British Accounting Review, 35(3), pp. 257 – 290;
231. Popescu C. (2005) *Some aspects of knowledge management within virtual organizations*, Annals of the Oradea University, Fascicle of Management and Technological Engineering, Vol. IV (XIV);
232. Pryor T. (1922) *Editorial on ABM*, Journal of Cost Management, Summer of 1992;
233. Richard J. (1995) *The Evolution of Accounting Chart Models in Europe from 1900 to 1945: Some Historical Elements*, European Accounting Review, Vol.4, No.1;
234. Ristea M. (1993) *Contabilitatea internă de gestiune – variantă dezvoltată*, Revista Finanțe, Credit, Contabilitate, Anul IV, Nr. 3, pp. 13 – 21;
235. Rom A., Rohde C. (2007) *Management accounting and integrated information systems: a literature review*, International Journal of Accounting Information Systems, No. 8, pp. 40 – 68;
236. Ryals L. (2002) *Are your customers more than money?*, Journal of Retailing and Consumer Service, 7, pp. 241-251;

237. Sahay A. (2007) *How to reap higher profits with dynamic pricing*, MIT Sloan Management Review, Summer, pp: 53-60;
238. Sakalas A., Venskus R. (2007) *Interaction of learning organization and organizational structure*, Engineering Economics, No. 3(53);
239. Sakurai M. (1989) *Target costing and how to use it*, Journal of Cost Management, pp.39-50;
240. Scapens W.R. (2006) *Changing times: management accounting research and practice from a UK perspective*, Contemporary Issues in Management Accounting, pp. 329-354;
241. Seed, A.H. (1984) "Cost accounting in the age of robotics", *Management Accounting (NAA)*, October, pag. 39-43;
242. Siegel G., Sorensen J. (1999) *The Practice Analysis of Management Accounting*, Management Accounting, Spring 1999;
243. Shank J.K., Fisher J. (1999) *Case study: Target Costing as a strategic tool*, Sloan Management Review, vol. 41, nr. 1;
244. Shebab E.M., Sharp M.W., Supramanian L., Spedding T.A. (2004) *Enterprise resource planning. An integrative review*, Business Process Management Journal, Vol. 10, No. 4, pp. 359 – 386;
245. Shields M. D. (1997) *Research in management accounting by North Americans in the 1990s*, Journal of Management Accounting Research, 9, pp. 3–61;
246. Shields M., Chow C., Kato Y., Nakagawa Y. (1991) *Management accounting practices in the US and Japan: comparative survey findings and research implications*, Journal of International Financial Management and Accounting, Vol. 3, No. 1, pp. 61 -77;
247. Schwandt D.R. (1993) *Organizational learning: a dynamic integrative construct*, unpublished manuscript, The George Washington University Executive Leadership in Human Resource Development Program, Washington, DC;
248. Skarbrough P., Nanni A., Sakurai M. (1991) *Japanese Management Accounting Practices and the Effects of Assembly and Process Automation*, Management Accounting Research;
249. Speckbacher G., Bischof J., Pfeiffer T. (2003) *A descriptive analysis on the implementation of Balanced Scorecards in German-speaking countries*, Management Accounting Research 14, pp. 361–387;
250. Sucală L. (2004) *ABC-ABM metode noi în domeniul gestiunii costurilor și a performanțelor întreprinderii*, Studia Universitatis Babeș-Bolyai Seria Negotia, Nr. 1, pp. 69-72;
251. Sundin H., Granlund M., Brown D. (2006) *Multiple Objectives, Management Control Systems and the Balanced Scorecard: An Exploratory Case Study*, 2nd Draft, University of Technology Sydney;
252. Stapleton D., Pati S., Beach E., Julmanichoti P. (2004) *Activity-based costing for logistics and marketing*, Business Process Management Journal, Vol. 10 No.5, pp.584-97;
253. Strong B. (2005) *Strategic Planning: What's So Strategic About It?*, Educause Quarterly, No. 1;
254. Swenson D. (1995) *The benefits of activity-based cost management to the manufacturing industry*, Journal of Management Accounting Research, 7: 167–80;
255. Swenson D., Ansari S., Bell J., Il-Won K. (2003) *Best Practices in Target Costing*, Management Accounting Quarterly, Winter 2003, Vol. 4, No. 2;
256. Șendroi C., Roman C. (2007) *The standard-cost method: the best answer for the effective management of the value side of the manufacturing process and raising economic efficiency*, Theoretical and Applied Economics, Vol. 5/2007 (510);
257. Tabără N. (1995) *Obiectivele și conceptele contabilității de gestiune*, Revista de contabilitate și expertiză, Nr. 11/1995;
258. Tadelis S. (2002) *Complexity, Flexibility and the Make-or Buy Decision*, AEA Papers and Proceedings, Vol. 92, No. 2, pp.433-437;
259. Tanaka T. (1993) *Target costing at Toyota*, Journal of Cost Management, pp. 4-11;

260. Theriou N. G., Theriou G.N., Papadopoulos A. (2007) *Integrating the balanced scorecard and activity-based costing*, Cost Management (May/June), pp. 42-48;
261. Tichacek R. (2005) *Effective cost management – back o basics*, AACE International Transactions;
262. Tiron T.A., Muțiu A. (2006) *Balanced scorecard – a modern instrument in management*, Revista de Management și Inginerie Economică, Vol. 5, No. 3;
263. Tiron-Tudor A., Mutiu A., **Volkán I.R.**, Cardoso V. (2008) *Implementing the balanced scorecard in public institutions for higher education in Romania - an innovative project*, European Journal of Management, 8(2), 2008, p. 215-224;
264. Van der Stede W.A., Young S.M., Chen C.X. (2007) *Doing management accounting survey research*, Handbook of Management Accounting Research;
265. Van Grembergen W. (2000) *The Balanced Scorecard and IT Governance*, Information Systems Control Journal;
266. Van Grembergen W., Timmerman D. (1998) *Monitoring the IT process through the balanced scorecard*, Proceedings of the 9th Information Resources Management (IRMA) International Conference, Boston, May 1998, pp. 105-116;
267. Vaivio J. (2008) *Qualitative management accounting research: rationale, pitfalls and potential*, Qualitative Research in Accounting&Management, Vol. 5, No. 1, pp. 64-86;
268. Vangermeersch R. (1997) *Managerial accounting needs a philosophical base*, Management Accounting, June, pp. 45-47;
269. Van Raaij E.M. (2005) *The strategic value of customer profitability analysis*, Marketing Intelligence&Planning, Vol. 23, No. 4, pp. 372 – 381;
270. Vámosi T. (2003) *The role of management accounting in a company in transition from command to market economy*, Journal of Small Business and Enterprise Development, Vol. 10, Nr. 2, pp. 194-209;
271. Verdaasdonk P., Wouters M. (2001) *A generic accounting model to support operations management decisions*, Production, Planning&Control, Vol. 12, No. 6, pp. 605 – 620;
272. **Volkán I.R.** (2006) *Measuring Performances of an Organisation Using Reporting and Balanced Scorecard*, Studia Universitatis Babes Bolyai. Oeconomica, 51(Supl. 1), 2006, p. 143 – 152;
273. **Volkán I.R.** (2007) *ABC&ABM - The couple which prevails cost calculation and modern administration for performance*, Accounting and Management Information Systems, 20(1), pp. 284-292;
274. **Volkán I.R.** (2007) *Tevékenység alapú költségszámítás és vezetés az ABC&ABM módszerek segítségével*, Revista Közgazdász Fórum (Forum Economic), Iulie, pp. 27-35;
275. **Volkán I.R.** (2007) *Balanced scorecard – instrumentul măsurării performanțelor*, Revista Forum Economic, Vol. 10, Nr.7;
276. **Volkán I.R.** (2008) *New perspectives regarding cost calculation*, Accounting and Management Information Systems, Supplement/2008, pp. 509-519;
277. **Volkán I.R.**, Tiron-Tudor A., Pete Șt., Cardoso V. (2009) *Is Balanced Scorecard and Strategy a Successful Couple in Organization's Every Day Activity?*, International Journal of Business Strategy, 9(1), 2009, p.173-182;
278. Vorzsak M., Puskas I.M. (2000) *Balanced scorecard – un sistem echilibrat de indicatori strategici*, Revista Studia Universitatis Babes-Bolyai Seria Negotia, Nr. 2;
279. Ward K. (1992) *Strategic management accounting*, Butterworth Heinemann;
280. Warren S., Parker L. (2009) *Bean counters or bright young things? Towards the visual study of identity construction among professional accountants*, Qualitative Research in Accounting&Management, Vol. 6, No. 4, pp. 205-223;

281. Wenbin Ni, Hongy Sun (2009) *The relationship among organizational learning, continuous improvement and performance improvement: An evolutionary perspective*, Total Quality Management, Vol. 20, No. 10, pp. 1041 – 1054;
282. Wiener J. (1960) *Separation of fixed and variable costs*, The Accounting Review, Vol. 5, Nr. 4, pp. 686 – 690;
283. Wiersma E. (2009) *For which purposes do managers use Balanced Scorecards? An empirical study*, Management Accounting Research, 20, pp. 239-251;
284. Wijewardena H., Zoysa A. (1999) *Comparative analysis of management accounting practices in Australia and Japan: an empirical investigation*, The International Journal of Accounting 34(1), pp. 49 -70;
285. Wulke R., Kohl B.(2004) *Cost management: roadmap to project succes – supplementing accounting systems for project cost management*, Cost Engineering, Vol. 46, No. 8, August;
286. Yazdifar H., Tsamenyi M. (2005) *Management accounting change and the changing roles of management accountants: a comparative analysis between dependent and independent organizations*, Journal of Accounting&Organizational Change, Vol. 1, No. 2, pp. 180 – 198;
287. Yu L., Li L., Huang X. (2007) *Integrating Activity Based Costing with Target Costing and Principal-Agent Incentives*, International Journal of Business and Management, Vol. 2, No. 1, pp. 36 -38;
288. Zimmerman J.L. (2001) *Conjectures regarding empirical managerial accounting research*, Journal of Accounting and Economics, 32 (1-3), pp. 411 - 427;

ALTE SURSE

1. Askarany D. (2006) *Technological innovations, activity based costing and satisfaction*, available on-line at <http://www.centerforpbefr.rutgers.edu/2006/Paper%202006/14AS01-052-Askarany2006.pdf>;
2. Albu C. (2005) *O analiză a valorizării învățării organizaționale prin intermediul instrumentelor contabilității manageriale*, Teză de doctorat, ASE București;
3. Barbu E.C., *Metode de analiză a costurilor de producție*, Teză de doctorat, ASE București, 2004;
4. Berchet C. (2000) *Modelisation pour la simulation d'un system d'aide au pilotage industriel*, Teză de doctorat, INP Grenoble;
5. Bourguignon A. (1997) *Les multiples fonctions du vocabulaire comptable – l'exemple de la performance*, Paris, Comptabilité, contrôle, audit, Mars;
6. Căpățână A. (2008) *Impactul noilor tehnologii ale informației și comunicațiilor asupra managementului relațiilor cu clienții în cadrul organizațiilor din România*, Teză de doctorat, Galați;
7. Dyché J. (2002) *The CRM Handbook – A Business Guide to Customer Relationship Management*, Addison Wesley, U.S.;
8. Grant T. (1992) *Survey of American Manufacturers*, New York;
9. Horvath P., *Revue francaise de gestion*, nr.104;
10. King J. (2004) *Dream Dashboard*, Computer World, June;
11. Kuo J., *Management Dashboards. Enabling Performance Management Across the Enterprise*, Business Objects, White Paper; disponibil on-line la adresa: http://www.cfoproject.com/content/pdf/CF02_wp_businessobjects_extra2.pdf;
12. Mills R., Seweeting C. (1988) *Pricing Decisions in Practice: How Are They Made in UK Manufacturing and Service Companies?*, CIMA, London;
13. Oshita Y. (2000) *Critical Success Factors in Planning, Implementing and Developing CRM Technologies*, Research Paper, University of Dayton Graduate School of Business;

14. Payant R. (2003) *The Challenges and Opportunities of Customer Profitability Analysis*, The Journal of Bank Cost&Management Accounting, disponibil on-line la adresa: http://findarticles.com/p/articles/mi_qa3682/is_200301/ai_n9219447/?tag=content:coll1;
15. Purtill J.S. (2005) *How to use a dashboard to improve management reporting*, disponibil online la adresa: www.purtill.com/files/Purtill-Documents/Dashboard.pdf;
16. Shapiro J. (2003) *Strategic Planning Toolkit*, disponibil online: <http://www.civicus.org/new/media/Strategic%20Planning.pdf>;
17. Spradlin T. (1997) *A Lexicon of Decision Making*, Decision Analysis Society – DAS;
18. Coman A., Ronen B. (1995) *The Enhanced Make-or Buy Decision: The Fallacy of Traditional Cost Accounting and the Theory of Constraints*, paper presented at the Third Annual Meeting of the International Society for Systems Improvement, September 1995 disponibil la adresa: <http://www.boazronen.org/PDF/The%20Enhanced%20Make-or-Buy%20Decision%20-%20The%20Fallacy%20of%20Traditional%20Cost%20Accounting%20and%20TOC.pdf>
19. Dalci I., Tanis V., Kosan L. (2010) *Customer profitability analysis with Time-Driven Activity-Based Costing: a case study in a Hotel*, accepted paper Emerald Group Publishing Limited;
20. Hatoş A. (2008) *Metode de cercetare aplicată*, Curs universitar, Universitatea Oradea;
21. K.V.S.S., Narayana R. (2009) *The Role of Accounting in Organizations: Cost Accounting Revision*, Article Series [Internet]. Version 6. Knol. 2009 May 24. Available from: <http://knol.google.com/k/narayana-rao-k-v-s-s/the-role-of-accounting-in-organizations/2utb2lsm2k7a/1208>;
22. Klein P.G. (2005) *The Make-or-Buy Decision: Lessons from Empirical Studies*, Handbook of New Institutional Economics, Springer, Netherland, pp.435-464 disponibil online la adresa: <http://web.missouri.edu/~kleinp/papers/KI140-17-433-464--KLEIN-x.pdf>;
23. Leahy T. (1998) *The target costing bull's eye - part one of a series*, available at: <http://www.controllermag.com/issues/1998/January/targetbulleye.html>;
24. Ludivine M. (2009) *The Make-or -Buy Decision in ICT Services: Empirical Evidence from Luxembourg*, www.aea-eu.org/2009Marseille;
25. Wagner S. (2006) *Make-or Buy Decisions in Patent Related Services*, Discussion Paper, Munich School of Management, University of Munich, disponibil la adresa: http://www.ip.mpg.de/shared/data/pdf/wagner_mob.pdf;
26. *Better Management Report: Activity Based Costing: How ABC is Used in the Organization*, September 2005, disponibil on-line la adresa: http://www.sas.com/offices/europe/switzerland/romandie/pdf/actualites/abm_survey_result.pdf
27. *Cadrul general de întocmire și prezentare a situațiilor financiare elaborat de IASB*, paragraful nr. 24;
28. CIMA (Chartered Institute of Management Accountants) (2008) *Statements on Management Accounting – Definition of Management Accounting*;
29. CIMA – *Activity based management – an overview*, Technical briefing, April 2001;
30. CIMA (2005) *Effective Performance Management with the Balanced Scorecard. Technical Report*, London;
31. Cokins, G. (2001), „*Removing the blindfold with ABC/M*”, capitol în *ABC Management: An Executive Guide*, New York: Willey;
32. *Conspectus* – publicație editată de The National Computing Centre din Marea Britanie, disponibilă on-line la adresa: www.conspectus.com;
33. *CRM Report 2009*, disponibil on-line la adresa: <http://econsultancy.com/reports/crm-2-0-report>;
34. Ernst&Young (2003) *Survey of Management Accounting*, IMA (Institute of Management Accountants);

35. Horváth&Partners – *Balanced Scorecard Study 2005*;
 36. ICMA (International Country Management Association), *Performance Measures*, Local Government Financial Management Training Series, No. 12;
 37. Infosurv, <http://www.infosurv.com/crm-survey.htm>;
 38. International Accounting Standards Board, *Standardele Internaționale de Raportare Financiară*, Editura CECCAR, București, 2006;
 39. Institute of Management Accountants, *Standards of Ethical Conduct for Practitioners of Management Accounting and Financial Management*, Management Accounting, vol. LXXIX, Nr. 1;
 40. KPMG Survey (2007) *Rethinking cost structures. Creating a sustainable cost advantage*;
 41. The Institute of Chartered Accountants of India (2009), *Advanced Management Accounting*, Final Course Study Material;
- *** Legea Contabilității Nr. 82/1991;
- *** OMPF 1826/2003 pentru aprobarea precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune.
- <http://www.balancedscorecard.org>