

**MINISTERUL EDUCAȚIEI NAȚIONALE  
UNIVERSITATEA „1 DECEMBRIE 1918” DIN ALBA IULIA  
ȘCOALA DOCTORALĂ DE CONTABILITATE**

**TEZĂ DE DOCTORAT  
REZUMAT**

**Conducător de doctorat:  
Prof. Univ. Dr. NICOLAE TODEA**

**Doctorand,  
ADRIAN IOAN ȚÎRĂU**

**Alba Iulia  
2020**

**MINISTERUL EDUCAȚIEI NAȚIONALE  
UNIVERSITATEA „1 DECEMBRIE 1918” DIN ALBA IULIA  
ȘCOALA DOCTORALĂ DE CONTABILITATE**

**COSTURI RELEVANTE PENTRU DECIZIILE  
MANAGERIALE ÎN INDUSTRIA DE COMPONENTE  
AUTO**

**Conducător de doctorat:  
Prof. Univ. Dr. NICOLAE TODEA**

**Doctorand,  
ADRIAN IOAN ȚÎRĂU**

**Alba Iulia**

**2020**

## CUPRINS

**CUPRINSUL TEZEI DE DOCTORAT** ..... Eroare! Marcaj în document nedefinit.

**INTRODUCERE** .....6

Contextul general al cercetării ..... 6

Obiectivele cercetării științifice..... 8

Importanța cercetării ..... 9

Metodologia cercetării..... 10

**SINTEZA PRINCIPALELOR PĂRȚI ALE TEZEI DE DOCTORAT** .....13

**CONCLUZII, LIMITE ȘI PERSPECTIVE ALE CERCETĂRII**.....29

Concluziile cercetării ..... 29

Contribuții proprii..... 36

Limite ale cercetării ..... 40

Perspectiv viitoare de cercetare ..... 42

**REFERINȚE BIBLIOGRAFICE** .....43

*Cuvinte cheie: contabilitate manageriala, costuri, cheltuieli, metode de calculație a costurilor, metode moderne de calculație, metoda de calculație Activity Based Costing (ABC), dosarul prețurilor de transfer, industria auto, calculație, echipa de management, decizie, informație contabilă.*

# CUPRINSUL TEZEI DE DOCTORAT

## Cuprins

<b>ABREVIERI.....</b>	<b>5</b>
<b>LISTA FIGURILOR.....</b>	<b>7</b>
<b>LISTA TABELELOR .....</b>	<b>8</b>
<b>INTRODUCERE.....</b>	<b>10</b>
<b>CAPITOLUL 1. CONSIDERAȚII TEORETICE PRIVIND INFORMAȚIA DE TIP COST ȘI INFLUENȚA ACESTEIA ÎN LUAREA DECIZIILOR MANAGERIALE .....</b>	<b>18</b>
1.1. Abordarea rolului costului în fundamentarea deciziilor manageriale în literatura științifică din România.....	18
1.2. Considerații teoretice privind gestiunea costurilor.....	27
1.3. Aspecte privind gruparea cheltuielilor în vederea calculației costurilor.....	28
1.4. Importanța cunoașterii costurilor .....	31
1.5. Factorii care influențează calculația costurilor si funcțiile costului de producție .....	34
<b>CAPITOLUL 2. CONTABILITATEA MANAGERIALĂ: DE LA CALCULAȚIA COSTURILOR LA MANAGEMENT DECIZIONAL .....</b>	<b>39</b>
2.1. Identitatea și evoluția contabilității manageriale .....	39
2.2. Contabilitatea managerială: importanța sa în cadrul societăților de producție .....	44
2.3. Modele de organizare a contabilității manageriale .....	47
2.3.1. Modele și concepții clasice de organizare a contabilității manageriale.....	50
2.3.2. Modele și concepții moderne de organizare a contabilității manageriale.....	53
2.4. Misiunea strategică a contabilității manageriale .....	61
2.5. Evoluțiile contabilității manageriale.....	62
2.6. Decizia managerială văzută ca finalitate a informațiilor oferite de contabilitatea managerială .....	67
2.7. Soluții de perfecționare a contabilității manageriale.....	73
<b>CAPITOLUL 3. POSIBILITĂȚI DE APLICARE A METODELOR MODERNE DE CALCULAȚIE A COSTURILOR ÎN INDUSTRIA DE COMPONENTE AUTO .....</b>	<b>79</b>
3.1. Sumarul evoluțiilor în industria de componente auto.....	79
3.2. Sistemul informațional managerial de conducere al contabilității la entitatea comercială analizată din industria de componente auto .....	82

<b>3.3. Corelarea cheltuielilor înregistrate cu activitățile generatoare la entitatea comercială analizată din industria de componente auto .....</b>	<b>87</b>
<b>3.4 Caracteristicile procesului de producție la entitatea comercială analizată din industria de componente auto.....</b>	<b>91</b>
<b>3.5. Importanța actualizării metodelor de calculație a costurilor în industria de componente auto.....</b>	<b>95</b>
<b>3.6. Analiza metodei de calculație a costurilor folosită de entitatea comercială analizată din industria de componente auto.....</b>	<b>96</b>
<b>3.7. Posibilitatea perfecționării acurateței luării deciziilor prin aplicarea integrată a metodei ABC .....</b>	<b>115</b>

## **CAPITOLUL 4. DOSARUL PREȚURILOR DE TRANSFER, INSTRUMENT DOVEDITOR AL NECESITĂȚII CALCULAȚIEI COSTURILOR ȘI DE JUSTIFICARE A DECIZIILOR LEGATE DE TRANZACȚIILE CU PĂRȚI AFILIATE ..... 125**

<b>4.1. Caracterul adecvat al metodei de determinare a prețurilor de transfer .....</b>	<b>126</b>
<b>4.2. Informații generale privind dosarul prețului de transfer .....</b>	<b>133</b>
<b>4.2.1. Definirea și principalele caracteristici ale prețurilor de transfer .....</b>	<b>139</b>
<b>4.2.2. Importanța prețurilor de transfer .....</b>	<b>142</b>
<b>4.2.3. Norme internaționale de reglementare a prețurilor de transfer .....</b>	<b>143</b>
<b>4.2.4. Reglementări naționale privind prețul de transfer .....</b>	<b>146</b>
<b>4.2.5. Prezentare generală a metodelor de stabilire a prețurilor de transfer .....</b>	<b>148</b>
<b>4.2.5.1. Metodele tranzacționale tradiționale: .....</b>	<b>148</b>
<b>4.2.5.2. Metodele tranzacționale de profit .....</b>	<b>152</b>
<b>4.3. Analiza prețurilor de transfer .....</b>	<b>154</b>
<b>4.3.1. Analiza prețurilor de transfer privind tranzacțiile intra-grup .....</b>	<b>157</b>
<b>4.3.1.1. Distribuție cu risc limitat .....</b>	<b>157</b>
<b>4.3.1.2. Fabricarea pe bază de contract.....</b>	<b>165</b>
<b>4.3.1.3 Servicii de dezvoltare și aplicare .....</b>	<b>174</b>
<b>4.3.2. Servicii de uzine principale .....</b>	<b>181</b>
<b>4.3.3. Servicii de administrare și alte servicii de organizare regională .....</b>	<b>187</b>
<b>4.3.4. Servicii IT si servicii pentru sectorul corporativ.....</b>	<b>194</b>
<b>4.3.5. Servicii corporative logistice și de achiziții centralizate .....</b>	<b>202</b>
<b>4.3.6. Finanțare intra-grup.....</b>	<b>209</b>
<b>4.3.7. Conturi de decontare intra-grup și cash pooling .....</b>	<b>217</b>
<b>4.3.8. Finanțe si contabilitate ale sectorului corporativ .....</b>	<b>224</b>
<b>4.3.9. Transferul unor utilaje speciale .....</b>	<b>231</b>
<b>4.3.10. Alte rambursări.....</b>	<b>237</b>

<b>CONCLUZII, LIMITE ȘI PERSPECTIVE ALE CERCETĂRII .....</b>	<b>240</b>
<b>REFERINȚE BIBLIOGRAFICE.....</b>	<b>253</b>

# INTRODUCERE

## Contextul general al cercetării

Viața economică actuală, aflată într-o continuă transformare și organizare, urmată de evoluții neanticipate, produce necesități informaționale din ce în ce mai variate. Acest ritm alert, impus de economie, face ca entitățile comerciale, pentru a putea supraviețui provocărilor mondiale, să își organizeze strategic contabilitatea managerială de-a-proape organizată și condusă de echipa de management pentru ca mai apoi să poată face față cu succes provocărilor contextului economic din sectorul de care acestea aparțin.

Condiția esențială care trebuie îndeplinită de o entitate comercială pentru a supraviețui pe piață este permanenta adaptabilitate a acesteia la mediul în care își desfășoară activitatea. De aceea, existența unei societăți comerciale se impune a fi corelată, din punct de vedere economic și financiar, cu maniera și cadrul unde aceasta funcționează și se dezvoltă. În acest mediu entitatea comercială își culege lichiditățile și tot în acest climat își achită obligațiunile față de terți și față de organul fiscal.

România, ca stat aparținător Uniunii Europene, pentru a-și păstra un loc printre statele performante din punct de vedere economic, trebuie să vină cu facilități fiscale atractive pentru entitățile comerciale, climat economic prietenos, legi și proceduri clare de aplicare.

În acest context, lucrarea de față, „Costuri relevante pentru deciziile manageriale în industria de componente auto”, își propune să surprindă modalitatea în care costurile, doar acelea relevante, pot influența și susține traseul spre succes al unei entități economice, prin informațiile date de acestea, care pot să influențeze semnificativ deciziile manageriale.

Scopul și obiectivele lucrării științifice constau în determinarea influenței pe care contabilitatea managerială o are în cadrul unei entități economice, aceasta fiind considerată baza pe care se sprijină procesul de luare a deciziilor de către echipa de management, iar componența costurilor joacă un rol definitoriu în acest scop. De asemenea, scopul urmărit de cercetare este acela de a evidenția acele costuri care au un impact major în deciziile de management, iar soluția pentru perfecționarea contabilității manageriale și pentru determinarea acelor costuri semnificative este metoda de calculație ABC.

În prezent, entitățile comerciale din țara noastră folosesc încă modele învechite de determinare a nivelului costului de producție. Importanța cunoașterii costurilor este esențială pentru o entitate economică, de exemplu, și atunci când aceasta dorește să își calculeze prețul de vânzare pentru produsele fabricate sau pentru serviciile prestate.

Entitățile economice trebuie să aibă în vedere permanent cerințele mediului de afaceri în care acestea activează, precum și atingerea nivelului marjei de profit calculate.

Înlocuirea metodelor de calculație a costurilor învechite cu cele conforme cerințelor unui sistem modern, care se raportează la principii stabile și adaptate cerințelor actuale ale pieței, poate influența satisfăcător procesul decizional al echipei de management.

Procesul continuu de culegere și de prelucrare a informațiilor economice, în general, și a celor contabile, în particular, are rolul de a influența semnificativ activitatea de luare a deciziilor strategice de către echipa de management, proces care condiționează optimizarea activității entității economice.

Importanța contabilității manageriale este pusă în valoare de provocarea la care trebuie să răspundă entitățile economice, aceea de a elabora, de a fundamenta deciziile optime și de a ști să selecționeze noile inițiative spre reorientarea propriei activități. Totodată, contabilitatea managerială favorizează comportamentul întreprinzător, ajutând managerul să răspundă la două întrebări cheie: care este modalitatea optimă de realizare a obiectivelor.

Analiza și studiul costurilor oferă oportunitatea identificării căilor de perfecționare a contabilității manageriale și a calculației costurilor, astfel încât sistemul propus să răspundă în mod optim cerințelor de informare și să sprijine procesul decizional.

Contabilitatea managerială are un rol esențial în elaborarea deciziilor, deoarece aceasta pune la dispoziția managerilor doar acele informații cu un impact direct asupra strategiilor entităților comerciale.

Într-o mare măsură, bibliografia de specialitate oferă idei care subliniază relevanța informațiilor pe care costurile le oferă echipei de management pentru ca entitatea economică să-și urmărească scopul primordial, adică performanța. Din acest gen de studii se conturează ideea potrivit căreia rețeta succesului este metoda modernă de calculație aleasă, care poate să extragă esențialul din fluxul imens de informații contabile ca, mai apoi, esența să fie pusă la dispoziția echipei manageriale. Desigur, deciziile nu trebuie să fie luate exclusiv pe baza informațiilor oferite de contabilitatea managerială, ci mai există și o altă cale bazată pe compilația dintre informațiile obținute din domenii conexe contabilității și situațiile financiare anuale.

Având ca punct de plecare aspectele evidențiate mai sus, suntem îndreptățiți să afirmăm că deciziile echipei de management pot fi luate, având în vedere piste diferite, piste care pot fi rigide sau impuse de lege. Eficiența echipei manageriale este dată tocmai

de calea alternativă care stă la baza emiterii deciziilor, folosită în paralel cu cerințele legale din statul unde entitatea comercială își are sediul.

Pornind de la premisa că scopul contabilității manageriale este acela de a face entitatea economică performantă, de a impune o atenție deosebită asupra modului în care se măsoară acest indicator economico-financiar. Conform IFRS, indicatorul de performanță nu trebuie calculat după o formulă standard, ci acesta trebuie determinat prin calculul și prin aprecierea altor indicatori, calculați pe baza situațiilor financiare anuale, iar orice modificare a lor va trage după sine și modificarea entității respective.

Concretizarea tuturor acestor piste de urmat fac din prezenta cercetare un argument solid de utilizare a acesteia pentru entitățile comerciale care nu au încă implementată contabilitatea managerială, dar care doresc să ia ca exemplu modelele de bună practică obținute în urma folosirii unor metode de calculație, adaptate specificului acesteia. De aici, se conturează, evident, motivația care a stat la baza acestui demers de cercetare.

### **Obiectivele cercetării științifice**

Am abordat această temă cu scopul de a analiza influența pe care contabilitatea managerială și mai ales calculația costurilor o au în cadrul unei entități economice, fiind considerată baza de referință în procesul de luare a deciziilor de către echipa de management. Componenta costurilor joacă un rol definitoriu în luarea deciziilor echipei manageriale, cu evidențierea acelor costuri care au un impact fundamental în deciziile de management. Una din soluțiile pentru perfecționarea contabilității manageriale și pentru determinarea acelor costuri semnificative este metoda de calculație ABC.

Pentru realizarea obiectivului general ales, lucrarea are în vedere atingerea următoarelor obiective operaționale:

- ✓ conturarea stadiului actual al cunoașterii privind contabilitatea managerială, calculația costurilor și managementul decizional;
- ✓ analiza impactului anumitor concepte cheie cum sunt costurile, asupra managementului decizional folosit în conducerea unei entități comerciale;
- ✓ tratarea printr-o perspectivă comparativă a aplicării metodei de calculație a costurilor folosită în prezent de entitatea comercială analizată din industria de componente auto și aplicarea metodei de calculație modernă ABC;



✓ identificarea modului în care compania analizată prezintă informațiile cu privire la tranzacțiile derulate cu părțile afiliate în dosarul prețurilor de transfer întocmit, precum și scopul și necesitatea acestuia pentru entitatea comercială analizată;

✓ prezentarea influenței pe care o are informația de tip cost în fundamentarea dosarului prețurilor de transfer, demonstrând că deciziile au fost transparent luate pe baza costurilor, utilizând metoda de calculație a costurilor corespunzătoare;

Ne propunem să urmărim aceste obiective pe parcursul lucrării, ajutându-ne în atingerea scopului fundamental.

### **Importanța cercetării**

Rolul important pe care îl joacă contabilitatea managerială și calculația costurilor în procesul decizional conturează obiectivele temei de cercetare, obiective care, pentru a putea fi atinse, presupun analiza aspectelor de natură teoretică existente, atât în literatura de specialitate națională, cât și în cea internațională, cu privire la organizarea contabilității de gestiune și la calculația costurilor.

În prezentul demers, principalul scop conturat îl reprezintă traducerea informațiilor furnizate de situațiile financiare, cu ajutorul instrumentelor contabilității manageriale, și anume metodele de calculație.

Relevanța analizei aspectelor referitoare la scopul care a stat la baza implementării contabilității manageriale, se poate identifica încă din prima parte a lucrării. Dacă cele două capitole care deschid lucrarea au, mai degrabă, un caracter informativ, la îndemâna contabilului, celelalte trei își relevă dimensiunea pragmatică, în sensul în care aduc în prim-plan metodele propriu-zise de calculație a costurilor, ce influențează decizia echipei manageriale. De asemenea, este de menționat faptul că partea practică nu este altceva decât o expunere reală a informațiilor regăsite în literatura de specialitate, referitoare strict la aria aleasă spre cercetare.

Mai mult, cercetarea de față poate fi folosită ca un exemplu practic, menit să ajute la conștientizarea, folosind termenul de comparație pentru o companie oarecare, metodelor de calculație deja utilizate. Totodată acest exemplu urmărește îmbunătățirea informațiilor menite să influențeze o decizie, prin alegerea unei metode moderne de calculație a costurilor care are ca scop oferirea de informații suplimentare față de metoda deja existentă. Aceste informații suplimentare, cu siguranță, se regăsesc în calitatea deciziilor luate.

În aceeași ordine de idei, trebuie avută în vedere și relevanța scopului pe care și-l dorește echipa managerială în vederea alegerii unei metode care în permanență trebuie să fie de actualitate și să poată oferi maximul de beneficii cu minimul de efort. Din acest motiv, importanța demersului științific este conturat cu ajutorul termenilor din domeniul economic abordat, urmărind să-și atingă scopul, și anume acela de a oferi ajutor în luarea deciziilor de către echipa de management.

## **Metodologia cercetării**

Scopul metodologiei este acela de a facilita cercetarea fundamentată într-un anumit domeniu. Cercetarea științifică s-ar putea defini ca un proces de lărgire a cunoștințelor prin intermediul unei atente și obiective activități de observare, investigare și experimentare, în scopul descoperirii sau interpretării unor noi observații.

Cercetarea trebuie abordată din mai multe perspective: abordarea filosofică, care o clasifică în cercetarea empirică și teoretică, iar, din punct de vedere funcțional, se deosebesc cercetarea de bază (pură) și cercetarea aplicată. Dintr-o abordare epistemologică, lucrarea se poate asimila într-o cercetare care se află la intersecția dintre pozitivism și constructivism.

Activitatea de cercetare desfășurată în scopul elaborării lucrării „Costurile relevante pentru deciziile predictive ale managerilor” a cuprins cele două elemente ale cercetării atât cea descriptivă, cât și cea empirică, urmărind-se astfel, atingerea obiectivelor propuse.

În scopul explicării și redării anumitor mecanisme, al dezbaterii diferitelor concepte și, nu în ultimul rând, al propunerii de soluții viabile, lucrarea urmărește și o abordare explicativă și descriptivă.

Pornind de la motivația sus amintită, am ales această temă din dorința de a accentua necesitatea utilizării contabilității manageriale în toate entitățile economice existente pe piața economică din România. Consider oportună abordarea acestei tematici în contextul actualizării normelor economico-financiare din țara noastră, în conformitate cu cerințele europene în contextul globalizării.

Pentru atingerea acestui deziderat am ales îmbinarea cercetării de tip descriptiv, în prima parte a lucrării, cu o cercetare de tip explicativ, adoptată în cea de-a doua parte a lucrării de cercetare.

Această teză se încadrează în câmpul de cercetare orientat spre contabilitatea managerială în scopul determinării performanței entității economice prin prisma calculației costurilor. Principalul obiectiv al cercetării este calculul costurilor privind activitatea entității economice pentru a oferi o imagine reală și fidelă echipei de management, în scopul evidențierii impactului asupra practicilor actuale și asupra direcțiilor de evoluție.

Cele mai relevante metode pe care le-am utilizat pe parcursul lucrării și pe care le propunem sunt: observația, analiza documentelor, metoda comparativă, studiul de caz și chestionarul.

Pentru realizarea lucrării am folosit:

- ✓ revizuirea literaturii de specialitate, documentarea privind cercetările anterioare;
- ✓ tehnici de culegere a datelor: statistici oficiale, rapoarte, studii și sinteze ocazionale sau periodice;
- ✓ gruparea statistică, modalitatea de prezentare a datelor cu ajutorul tabelelor statistice;
- ✓ clasificarea/ordonarea, așezarea datelor într-o anumită ordine, folosind un criteriu bine stabilit;
- ✓ compararea, raportarea mărimii care urmează a fi măsurată la mărimea altui indicator;
- ✓ observația structurată;
- ✓ observația demonstrativă;
- ✓ problematizarea.

Procedeele utilizate pentru întocmirea acestei cercetări sunt: observația, comparația și analiza. Procedeele de cercetare enunțate reprezintă o armonizare a metodologiei de tip descriptiv, regăsită în prima parte a materialului pregătit în urma cercetării, cu o documentare de tip explicativ, concluzionând și subliniind anumite elemente teoretice și noționale, cum ar fi: calculația de costuri, contabilitatea managerială, tehnici de fructificare a informațiilor economice și foloasele aduse de acestea în cadrul procesului decizional, metode și procedee de calculație și analiză a costurilor.

Utilizând ipotezele de cercetare și respectând pașii spre atingerea obiectivelor, am urmărit să evidențiem rezultatele obținute prin atingerea obiectivului general al cercetării.

Lucrarea nu are pretenția unei abordări exhaustive a problematicii cercetate, dorindu-se a fi doar un punct de plecare pentru alte posibile direcții de investigare.

## SINTEZA PRINCIPALELOR PĂRȚI ALE TEZEI DE DOCTORAT

Din punct de vedere structural, lucrarea de față cuprinde 4 capitole.

Sub denumirea „Considerații teoretice privind informația de tip cost și influența acesteia în luarea deciziilor manageriale”, se regăsește primul capitol în care am expus câteva noțiuni de bază privind costurile și gruparea cheltuielilor. Ne propunem o scurtă prezentare a studiului actual al cunoașterii, al noțiunilor de bază privind informația de tip cost, costurile și gruparea cheltuielilor. Tot aici vom prezenta diverși factori care influențează calculația costurilor. Atenția este canalizată spre a sublinia importanța informației de tip cost costurile și modalitatea de gruparea a cheltuielilor pentru managementul decizional.

Am urmărit pe tot parcursul tezei să ilustrăm studiul actual al cunoașterii al noțiunilor de bază privind informația de tip cost, gruparea cheltuielilor și decizia de management. Toate aceste noțiuni de bază au ca și referiță păreriile unor iluștri teoreticieni din acest domeniu, iar ideile noastre sunt susținute de materialele scrise în timp și spațiu de către acești autori.

În cea ce privește structura capitolului, acesta va prezenta în subcapitolul 1.1. abordarea rolului costului în fundamentarea deciziilor manageriale în literatura științifică. În subcapitolul 1.2. îl vom aloca trecerii în revistă a diverselor puncte de vedere din literatura de specialitate care surprind problematica costurilor și gestiunea acestora, în subcapitolul 1.3. vom supune analizei gruparea cheltuielilor în vederea calculației costurilor. Subcapitolele 1.4. și 1.5. vor prezenta factorii care influențează costurile, funcțiile acestora precum și importanța cunoașterii acestora de către entitățile comerciale și echipei de management pe baza cărora aceștia din urmă își fundamentează deciziile.

Pentru a demonstra actualitatea temei studiate am analizat rolului costului în fundamentarea deciziilor manageriale în literatura științifică din România. Scopul acestei analize a literaturii este de a oferi o înțelegere a temei de cercetare pentru a dezvolta capacitatea de a furniza evaluări, judecăți și interpretări. Ne propunem să conturăm noi elemente prin care putem contribui și îmbunătăți starea cunoștințelor științifice din domeniul nostru de cercetare, adică contabilitate.

Având în vedere o abordare clasică al demersului nostru științific, un prim lucru care trebuie avut în vedere este fundamentarea temei abordate prin intermediul delimitării stadiului actual al cunoașterii. Acest obiectiv ne propunem sa îl atingem în primul rând

printr-o proiecție a literaturii de specialitate din perspectiva literaturii de specialitate națională și cea internațională.

Un rol semnificativ în procesul de cercetare îl constituie revizuirea literaturii de specialitate, cu ajutorul căreia stabilim baza unei cercetări în domeniul de interes. Revizuirea literaturii de specialitate, trebuie privită ca având dublu rol, acela de a expune stadiul actual al cunoașterii și alt rol ar putea fi considerat identificarea de noi oportunități de cercetare prin intermediul cărora se poate aduce un plus de informație cunoașterii.

Al doilea capitol, intitulat „Contabilitatea costurilor: de la calculația costurilor la management decizional”, se vrea a fi o introducere în sfera contabilității manageriale. Acest capitol începe prin identificarea elementelor de bază ale contabilității manageriale. De asemenea, în acest capitol, am urmărit să identificăm importanța acestora în entitățile comerciale, factorii și principiile care determină o bună implementare și organizare a contabilității de gestiune. Tot aici se regăsesc enumerate modelele și concepțiile moderne de organizare a contabilității manageriale printre care amintim: Metoda de calculație a costului pe bază de activitate, Metoda Activity Based Management (ABM) și Metoda de calculație a costurilor țintă. În plus, am evidențiat clar misiunea strategică a contabilității de gestiune, precum și decizia văzută ca finalitate a informațiilor oferite de acest tip de contabilitate. În ultima parte a acestui capitol, am realizat o asociere a managementului decizional, ca un criteriu esențial în conducerea unei entități economice, cu soluțiile de perfecționare a contabilității manageriale. Tot în același capitol ne-am propus să evidențiem influența pe care o au costurile în luarea deciziilor manageriale. De aici putem contura un răspuns clar la întrebarea: „Toate costurile au calitatea de a oferi informații echipei de management, astfel încât aceasta să-și poată schimba semnificativ decizia?”. Răspunsul este unul evident, și anume „nu toate costurile au capacitatea de a oferi informații echipei de management, astfel încât aceasta să-și poată schimba semnificativ decizia”, fiindcă aici intervine instrumentul „metodă de calculație” care ajută în traducerea volumului de informații contabile pentru persoanele îndreptățite să ia decizii. Nu trebuie, de asemenea, exclusă posibilitatea ca informațiile oferite de aceste metode să fie greșit interpretate și înțelese de echipa de management. Un alt aspect, avut în vedere în acest capitol, este modalitatea în care se reușește transpunerea informației de tip cost în managementul decizional. Aici este foarte atent analizată organizarea echipei de analiză a costurilor, care organizează informațiile oferite de metode în rapoarte care, mai apoi, vor ajunge pe masa utilizatorului final al acestor informații.

În cea ce privește structura capitolului, acesta este format din 7 subcapitole care vor urmări un scop comun, și anume acela de a sublinia rolul contabilității manageriale în managementul decizional.

Continua dezvoltare a mediului de afaceri, arată că procesul de utilizare a resurselor economice determină o schimbare semnificativă în sfera managementului și în domeniul contabilității ca sursă esențială de asistare a procesului decizional. Pornind de la susținerile citate în cele ce urmează, a autorilor cu renume în domeniu contabil, susțineri cu care suntem de acord, putem identifica locul contabilității manageriale în cadrul mai larg al contabilității.

Contabilitatea managerială trebuie definită și analizată ca și o componentă integrată în procesul de luare a deciziilor. Pornind de la această premisă, am evidențiat clar rolul și obiectivele contabilității manageriale.

Tot în acest capitol am avut în vedere problematica normalizării contabilității, subiect care este de impact semnificativ deoarece normalizarea creează numeroase norme contabile care trebuie aplicate de entități și care permit descrierea situațiilor financiare ca un instrument compatibil cu piețele financiare globale. Se consideră că normalizarea contabilă își va atinge scopul doar în mediile în care performanța financiară este socotită adecvat de către investitori și de asemenea de real folos pentru terți utilizatori de informații financiare în a-și contura previziunile acestora.

În același timp, alte aspecte abordate în cadrul acestui capitol au fost modele de organizare a contabilității manageriale. Literatura de specialitate, care face trimitere la structura metodele lor de calculație a costurilor utilizate, ne îndeamnă să facem o clasificare, cuprinzându-le în trei mari categorii: metode clasice sau tradiționale, metode evaluate și metode moderne de calculație a costurilor. În cele ce urmează am arătat elementele definiției ale acestor metode de organizare a contabilității manageriale. Am mai urmărit să ilustrăm studiul actual al cunoașterii al modelelor clasice de organizare a contabilității și chiar a le privi comparativ cu modelele moderne de organizare a contabilității.

Deși în acest capitol am descrie atât metodele clasice sau tradiționale cât și cele moderne de calculație a costurilor, o importanță deosebită o acordăm metodei ABC, metodă pe care o folosim și în calculația costurilor la entitatea analizată din industria de componente auto. Metodei ABC care este considerată cea mai dezvoltată și agreată de management datorită informațiilor furnizate precum și calitatea acesteia de a face

conexiuni între diferite elemente întâlnite în activitatea entității cum sunt: resursele, activități și obiecte de cost, centre de responsabilitate, inductori de activitate, etc.

Conceptul metodei pornește de la ideea că nu produsele sunt cele care consumă resurse, ci activitățile. După apariția contabilității pe activități, s-a descoperit că metodologia calculației tradiționale a cheltuielilor poate crea diferențe semnificative în costurile produselor finale. Acestea vin, spun specialiștii, din maniera de alocare a cheltuielilor, practică de contabilitate tradițională.

Diferența în repartizarea costurilor poate contura prețul final al ieșirilor și, de asemenea, poate conduce la decizii eronate de management, mai spun promotorii acestei metodologii aplicate astăzi în special de marile companii atente la orice posibilitate de reducere și control al costurilor.

Metoda ABC trebuie percepută ca o soluție de perfecționare a contabilității manageriale care se pliază cel mai bine pe nevoile managementului.

Pentru a avea o imagine cât mai clară asupra beneficiilor considerabile pe care metoda ABC le furnizează echipei de management comparativ cu ce ar putea să ofere metodele tradiționale autorul Kaplan R. S ne expune schematic comparația între metodele tradiționale și metoda ABC.

Specialiști din literatură economică de specialitate au păreri pro și contra referitoare la metodele de calculație tradiționale sau moderne. Aceste păreri sunt în asentiment cu ale managerilor entităților, deoarece unii dintre aceștia sunt nemulțumiți de pași necesari pentru implementarea în practică a acestor metode precum și rezultatele oferite managementului după implementare. Cu toate acestea părerile pro sunt semnificativ mai multe pentru rezultatele oferite de punerea în practică a metodelor modern de calculație.

Pentru întreprinderi, metodele moderne de calculație nu sunt întotdeauna cea mai optimă soluție cu privire la volumul de lucru pentru implementarea acestor metode, aceștia trebuie să ia în considerare scopul pentru care decid implementarea. Odată alese, aceste metode managerii au posibilitatea să treacă la o altă metodă de calculație, dacă metoda deja aleasă nu îi satisface așteptările, nefiind nevoie să accepte cu rezultate slabe și nefolositoare pe care metodele le pot oferi.

Tot în acest capitol am arătat că misiunea esențială a contabilității manageriale este aceea de a oferi informații pertinente care să asigure satisfacerea nevoilor managementului. Ideea noastră este susținută de autori care subliniază că informațiile oferite de către contabilitatea managerială care pot influența decisiv evoluția unei entități comerciale.



Un alt aspect aborbat pe parcursul acestui capitol a fost procesul decizional. Elementul definitoriu al procesului decizional îl reprezintă procesul de tranziție de la gândire la acțiune. Prin intermediul acestui act se dorește găsirea celor mai pertinente pârghii pentru acțiunile ce vor duce la obținerea de rezultate maxime cu minim de efort pentru echipa de management. Definitiv deciziei de management este faptul că aceste decizii reprezintă, expresia unor acte raționale, succint formulate, cu scopul găsirii unei direcții menită să conducă echipa de management la atingerea obiectivelor definite clar.

Tot acest capitol a fost locul unde am expus succinct etapele de evoluție a contabilității de gestiune, acesta a început să își facă apariția în 1750 și evoluând până în zilele noastre. În ultimii douazeci de ani, contabilitatea de gestiune și rolul ei informațional-decizional a fost subiectul unor numeroase dezbateri. Având în vedere criticile aduse contabilității clasice, tradiționale, considerăm necesară utilizarea unor noi instrumente de gestiune, iar până nu de multă vreme contabilitatea managerială a fost privită până nu demult ca fiind orientată spre latura internă a întreprinderii. În zilele noastre când vine vorba de contabilitatea managerială trebuie să ne focalizăm atenția asupra metodelor costurilor pe activități, metoda managementului pe activități și a managementului activității, metoda balanced scorecard, metoda alocării costurilor pe cicluri de viață, metoda costurilor țintă și contabilitatea managerială strategică.

În cele din urmă, ultima parte a capitolului a fost rezervată, expunerii legăturii dintre informațiilor oferite de contabilitatea managerială și decizia managerială. Așa după cum vom evidenția mai jos din analiza costurilor rezultă informația definitorie pentru management care stă la baza fundamentării deciziei. Ideea noastră este susținută de literatura de specialitate care ne oferă o sumedenie de definiții care vin în ajutorul nostru în a ne face să înțelegem mai bine termenul de decizie. Doresc să mă opresc asupra informațiilor pe care ni le oferă autorul Fătăcean Gheorghe în cartea sa, *Contabilitatea managerială și controlul de gestiune*, unde putem creiona o definiție potrivit căreia „decizia reprezintă un proces dinamic, rațional, în care, pe baza unor informații corespunzătoare, se alege o linie de acțiune, dintre un număr oarecare de posibilități în scopul influențării activității executanților și de a se obține un anumit rezultat”<sup>1</sup>. Noi apreciem ca acest punct de vedere reflecta în mod corect realitatea problemei expuse de autor.

---

<sup>1</sup> Gh. Fătăcean, *Contabilitatea managerială și controlul de gestiune*, Editura Alma Mater, Cluj-Napoca, 2006, p. P. 78-85.

Pentru ca deciziile luate de echipa de management sa fie printre cele mai bune, echipa de management trebuie sa aibă un criteriu clar de selecție a informațiilor de tip cost, menite sa fie analizate pentru a se contura mai apoi o decizie. Acuratețea acest informații de tip cost va influenta decisiv managementul decizional.

Deciziile strategice sunt cheia succesului unei entități iar în momentul în care ne gândim la strategii în general trebuie să avem în vedere pârghiile pe care le alegem și mai mult de atât felul în care urmărim și supervizăm implementarea acestora. Și în cazul deciziilor strategice, contabilul de gestiune își aduce aportul semnificativ la elaborarea acestor strategii oferind informațiile necesare echipei de management. De aici putem deduce influența și contribuția majoritară a contabilității manageriale în luarea deciziilor strategice.

Decizii reprezintă, expresia unor acte raționale, succint formulate cu scopul găsirii unei direcții menite să conducă echipa de management la atingerea obiectivelor definite. Aceasta urmărește în esență identificarea celor mai raționale căi pentru acțiuni viitoare cu scopul de a obține cele mai bune rezultate a acțiunilor de conducere.

Decizia trebuie văzută ca și esența managementului. Pentru ca deciziile luate sa fie printre cele mai bune, echipa de management trebuie sa aibă un criteriu clar de selecție a informațiilor menite sa fie analizate pentru a se contura mai apoi o decizie.

Decizia este privită ca o caracteristică esențială al managementului privită ca un instrument definitoriu de exprimare. Nivelul calitativ al managementului unei entități se dovedește prin deciziile luate de către aceștia și punerea lor în aplicare.

Decizia managerială se traduce în practică ca unu act decizional. Echipa de management, conform capacității sale, dar luând în calcul întotdeauna cunoștințele sale legate de problema în cauză, analizează și formulează decizia în cel mai scurt timp posibil. Felul de realizare a procesului decizional depinde semnificativ de felul deciziilor.

Aceasta se traduce în practică ca un act decizional. Echipa de management, conform capacității sale, dar luând în calcul întotdeauna cunoștințele sale legate de problema în cauză, analizează și formulează o decizie în cel mai scurt timp posibil. Felul de realizare a procesului decizional depinde semnificativ de felul deciziilor.

Procesul decizional este definit ca un mecanism de sine stătător care poate fi integrat în cadrul unei entități. Această activitatea trebuie să fie desfășurată și coordonată de specialiști care știu exact cum trebuie să pregătească, disemineze și întocmească activitatea de control a unei decizii, această activitate derulându-se după instrucțiuni ușor de înțeles. Acesta abordare vine și ne întărește percepția asupra legăturii directe dintre

decizie și verificarea modalității de aplicare a acesteia, care îi revine contabilității manageriale.

Prin intermediul actului decizional se are în vedere găsirea celor mai raționale pârghii pentru acțiunile ce vor duce la obținerea de rezultate maxime cu minim de efort pentru echipa de management.

Pentru ca deciziile luate să fie printre cele mai bune, echipa de management trebuie să aibă un criteriu clar de selecție a informațiilor menite să fie analizate pentru a se contura mai apoi o decizie. Entitățile comerciale, pentru a putea supraviețui provocărilor mondiale, să își organizeze strategic contabilitatea managerială de-a-proape organizată și condusă de echipa de management pentru ca mai apoi să poată face față cu succes provocărilor contextului economic din sectorul de care acestea aparțin.

Capitolul al treilea, intitulat „Posibilități de aplicare a metodelor moderne de calculație a costurilor în industria de componente auto”, este destinat analizei sistemului actual de conducere a contabilității și importanței actualizării metodelor de calculație a costurilor în această industrie. Avem ca și obiectiv o scurtă prezentare a sistemului actual de conducere a contabilității și importanței actualizării metodelor de calculație a costurilor în industria auto. De asemenea, un loc aparte îl vor ocupa caracteristicile procesului de producție, tocmai pentru o înțelegere mai exactă a tipului de metodă cel mai potrivit de utilizat și familiarizarea cu industria de componente auto și evoluția acesteia. Tot aici folosim comparația, în sensul că vom avea în vedere o expunere detaliată a pașilor pe care entitatea comercială analizată îi urmează, analizând propriu-zis metoda de a costurilor pe care aceasta o utilizează și posibilitatea de implementare a metodei ABC. În încheiere avem în vedere maparea metodei ABC pe specificul societății comerciale analizate, pentru a demonstra posibilitatea perfecționării acurateței luării deciziilor cu ajutorul acestei metode.

Cu ajutorul acestui capitol vom urmări să prezentăm studiul de caz din punct de vedere conceptual, prin a demonstra impactul semnificativ al costurilor în luarea decizie de către management. Cu ajutorul studiului de caz ne propunem să subliniem doar acele costuri care au un impact semnificativ în managementul decizional.

În ceea ce privește structura capitolului, acesta este format din 7 subcapitole. Primul subcapitol reflectă evoluțiile din industria auto. În subcapitolele 3.2., 3.3., 3.4. și 3.6. analizăm entitatea comercială aleasă spre studiu, organizarea sistemului informațional, caracteristicile procesului de producție și analiza metodei de calculație a costurilor folosită de entitatea comercială. Subcapitolul 3.5. este destinat în totalitate importanței actualizării metodelor de calculație a costurilor în industria de componente auto. În ltimul

subcapitol vom prezenta detaliat posibilitatea perfecționării acurateței luării deciziilor prin aplicarea integrată a metodei ABC.

În cadrul acestui capitol am mapat metoda ABC pe specificul societății comerciale analizate. De asemenea, tot aici, am creionat posibilitatea perfecționării acurateței luării deciziilor cu ajutorul acestei metode. Pentru a putea vedea dacă se poate adapta metoda ABC pe specificul societății comerciale din industria de componente auto, am analizat întâi caracteristicile procesului de producție la entitatea comercială analizată.

Entitatea comercială este un producător prin contract activ în numele mandantului, fabricând produse din industria de componente auto în diviziile Control sisteme pentru șasiuri și sisteme pe bază de benzină, producând tehnologie de acționare și control pentru divizia tehnologia de control și acționare. În calitate de producător prin contract, entitatea comercială doar în numele și pe baza comenzilor specifice făcute de mandanți și folosind know-how-ul de producție. Așadar, strategia de afaceri a acestei entități este concentrată pe excelența producției locale folosind know-how tehnologic furnizat la nivel central și instrucțiuni legate de proces pentru a asigura fabricarea de produse de înaltă calitate care îndeplinesc standardul grupului de entități comerciale. O conducere în care costurilor li se acordă importanță este asigurată de mandant, printr-o continuă evaluare comparativă, proiectare de procese, un sistem internațional de localizare, managementul central al logisticii, achiziții centrale și aplicarea instrumentelor de management ca de exemplu ingineria industrială și managementul activelor.

Pentru a putea lua cea mai bună decizie în cea ce privește metoda de calculație modern pe care am propus-o pentru studiu la entitatea comercială analizată din industria de componente auto a fost necesar să analizez și cum este organizată contabilitatea financiară și managerială.

Activitatea principală a entității este producția prin contract pentru diviziile tehnologia de control și acționare, control sisteme pentru șasiuri și sisteme pe bază de benzină, aceasta doar vinde produse celelalte entități asociate din cadrul grupului. Așadar, nu există concurenți locali nerelevanți cu privire la activitatea principală a entității.

Întrucât activitatea principală a entității este prestarea de servicii pentru diverse divizii ale grupului de renume internațional analizat, aceasta doar prestează servicii celorlalte entități asociate din cadrul acestuia.

Informații detaliate privind mediul pieței în care activează entitatea comercială se pot regăsi în partea unde regăsim analiza situației economice din raportul anual al situațiilor financiare potrivit legii locale al entității privind perioada documentației. Dacă nicio analiză a situației economice nu este inclusă în raportul anual, făcându-se referire la raportul anual care trebuie raportat de entitate comercială, grupului, ceea ce include un raport al stadiului pentru principalele piețe regionale pe fiecare divizie.

Entitatea comercială analizată acționează ca distribuitor cu risc limitat care revinde produse de acționare și control din cadrul diviziei tehnologia de control și acționare, achiziționate de la entitățile afiliate grupului, clienților din România. Pentru a vinde cu succes produsele pe piețele sale, entitatea comercială se bazează în totalitate pe materiale de marketing furnizate la nivel central, pe liste de prețuri sau instrucțiuni privind stabilirea prețurilor și respectă strategia de distribuție subliniată la nivel central. Dată fiind această instrucțiune centrală, obiectivul de afaceri al entității este să devină un partener de afaceri fiabil și primul punct de contact pentru clienții săi locali, asigurând livrarea la timp a produselor de calitate și deci realizarea unei satisfacții pe termen lung a clienților.

Strategia de afaceri a societății este concentrată pe excelența serviciilor, folosind instrucțiuni legate de proces pentru a se asigura că rezultatele îndeplinesc standardul grupului. O conducere în care costurile li se acordă importanță este asigurată de mandant, printr-o continuă evaluare comparativă, proiectare de procese, un sistem internațional de localizare, achiziții centrale și aplicarea instrumentelor de management.

Dimensiunea entității nu este un criteriu atunci când vine vorba de aplicarea metodelor moderne de calculare a costurilor. Orice entitate comercială cu un volum de informații contabile semnificative atrage de la sine necesitatea implementării și organizării contabilității manageriale. Informațiile care sunt furnizate prin rapoartele de gestiune întocmite sunt diferite în funcție de sfera de pregătire a specialistului care realizează aceste rapoarte. Aceste rapoarte depind și de specialistul care le solicită și, implicit, ia decizii pe baza lor.

Pentru a avea o bază de comparație am prezentat metoda de calculație a costurilor folosită de entitatea comercială analizată din industria de componente auto pas cu pas unde am calculat costul unitar pentru anul 2019.

Apoi tot în acest capitol am demonstrat posibilitatea perfecționării acurateței luării deciziilor cu ajutorul metodei ABC, adaptată la specificul entității.

O etapă importantă în aplicarea metodei ABC constă în identificarea activităților principale, a costurilor asociate precum și a inductorilor de cost. La sfârșitul fiecărei activități, costul producției din faza respectivă este format din suma costurilor activităților ce sunt implicate pentru producția de produse dintr-o fază anterioară la care se adaugă costurile diferitelor activități efectuate pentru prelucrare.

În ceea ce privește costurile specifice fiecărei activități, acestea pot fi grupate în costuri directe și costuri specifice necesare desfășurării respectivei activități. În categoria costurilor directe vom include costurile cu manopera privind procesul de fabricație sau de control a acesteia, consumul de materiale auxiliare, costul utilizării și întreținerii echipamentelor specifice, costurile cu amortizarea echipamentelor, costurile aferente consumului de energie și apă, și alte costuri care se pot identifica în mod direct ca fiind specifice activităților analizate. Costurile adiționale sau auxiliare includ costurile activităților auxiliare, care sunt necesare derulării activității principale.

Următoarea etapă a constat în alocarea costurilor indirecte pe inductori de cost. În acest scop, în urma discuțiilor cu angajații au fost determinante procentele de alocare a resurselor pe activități.

Pentru calcularea costului unitar pe activități și pe procese, a fost necesară determinarea cantitativă a inductorilor de cost, care se face în baza fișelor tehnologice de producție, și a datelor din contabilitate. În final am obținut costul unitar pentru anul 2019 cu ajutorul metodei ABC.

Dintre metodele de calculație ale contabilității manageriale, raportate la procesele descrise pentru entitatea comercială analizată, consider că cea mai bună metodă care să se plieze pe specificul activității pentru a obține costuri relevante pentru deciziile de management este metoda ABC, datorită faptului că această metodă se concentrează pe activități care rezultă din evenimente, și care, în același timp, consumă resurse cu scopul realizării ieșirilor care se regăsesc concret în produse sau servicii.

Un alt considerent care să ne întărească corecta alegere a metodei ABC ar putea fi posibilitatea identificării activităților care consumă resurse dar care nu au o importanță deosebită pentru angajarea luării deciziilor și permite managementului să regândească aceste activități și să ia în considerare alte activități care contribuie semnificativ, dar indirect, la realizarea obiectivelor strategice.

Așa după cum am arătat în acest capitol, metoda ABC are și dezavantaje, cea ce la entitatea comercială analizată poate fi identificat încă din momentul expunerii tuturor activităților entității în cauză este volumul mare de date care trebuie să fie colectate

neputând să se facă o restrângere a acestora care să permită o verificare rapidă a costurilor activității ori de câte ori este nevoie. Pe măsură ce operațiunile sunt mai complexe utilizarea acestei metode necesită din ce în ce mai mult timp pentru calculație și uneori costuri semnificativ mai mari de implementare a metodei.

Un alt dezavantaj al alegerii spre utilizarea a metodei ABC la entitatea comerciala analizata ar putea fi faptul ca entitatea comercială este parte din grup, fiind o entitate afiliata, iar aici metodele de calculație sunt impuse de grup, dar nu îi interzice sa folosească si o alta metoda de calculație in calul in care echipa de management dorește sa aibă o imagine fidela asupra unor costuri care pot fi evidențiate cu ajutorul metodei ABC.

Această situație poate fi contrabalansată de utilizarea valorilor estimative regăsite în cadrul metodelor de calculație folosite de entitățile aparținând grupului analizat, putând conduce astfel la necesara restrângere a volumelor de date colectate, având în vedere previziunile anterioare.

Ultimul capitol, intitulat „Dosarul prețurilor de transfer, instrument doveditor al necesității calculației costurilor și de justificare a deciziilor legate de tranzacțiile cu părți afiliate” aduce în prin plan atât modalitatea de întocmire a dosarului prețurilor de transfer, cât și scopul sau necesitatea acestuia pentru entitatea economică. În acest capitol vom prezenta o imagine de ansamblu asupra cadrului legislativ în domeniul prețurilor de transfer, oferind spre exemplificare modalitatea de întocmire a dosarului prețurilor de transfer, cât și scopul sau necesitatea acestuia pentru entitatea economică.

Așa cum vom arăta mai jos, am definit informațiile generale cu privire la prețurile de transfer, iar apoi am făcut o analiză propriu-zisă a acestora, privind toate tranzacțiile intra-grup existente în entitatea economică analizată.

Vom detalia mai jos studiului de caz privind felul cum se întocmește dosarul prețului de transfer, prin descrierea pas cu pas din punct de vedere conceptual. Ne propunem, deasemenea să detaliem strânsa legaătura dintre costuri, decizia managerială și dosarul prețurilor de transfer. Practic ne dorim să demonstrăm că dosarul prețurilor de transfer este o justificare în fața organului fiscal, adică faptul că entitatea comercială ia decizii corecte cand vine vorba de tranzacții între părțile afiliate și că prețul de tranzacționare este stabilit correct pe baza metodelor de calculație folosite și implicit a costurilor implicate în calculație. Așa cum vom arăta mai jos, cu ajutorul studiului expus încercăm să surprindem fidel pașii urmați, modul de întocmire și informațiile folosite. Scopul final al acestui studiu de caz ne propunem sa fie acela de a demonstra organului

fiscului că deciziile manageriale au fost transparente luate pe baza costurilor, informație surprinsă în dosarul prețurilor de transfer.

În cea ce privește structura capitolului, acesta este format din 3 subcapitole mari. Subcapitolul 4.1., va descrie scopul, rolul, natura informațiilor oferite de dosarul prețului de transfer și legătura acestuia cu managementul decizional. Subcapitolul 4.2. va oferi cadrul legislativ care definește dosarul prețului de transfer iar subcapitolul 4.3. conține analiza prețurilor de transfer privind tranzacțiile intra-grup

Dosarul prețului de transfer este o problemă care visează doar acele entități economice care desfășoară tranzacții între părți afiliate, așa cum este și cazul entităților economice analizate din industria de componente auto, deoarece organul fiscal fiscal nu dorește să permită întreprinderilor să se sustragă impozitelor prin profitarea necorespunzătoare a unor jurisdicții cu venituri reduse sau a așa-numitelor paradisuri fiscale, deoarece baza lor de impozitare suferă ca urmare a faptului că întreprinderile utilizează politici discutabile privind prețurile de transfer.

Obiectivul principal de stabilire a prețurilor de transfer este de a se asigura că veniturile impozitate într-o anumită jurisdicție sunt determinate pe baza unor principii economice și de afaceri sănătoase.

Toate acele entități economice care desfășoară tranzacții între părți afiliate și au obligația întocmirii dosarului prețurilor de transfer le întocmesc pentru a nu fi puse în situația neplăcută de a plăti amenzi. Potrivit Ordinului 442/2016, dosarul prețului de transfer trebuie pus la dispoziția autorităților, fie în cadrul unui control fiscal, fie în afara unui astfel de proces. Acest dosar trebuie prezentat în maxim 10 zile de la data solicitării.

Dosarul prețului de transfer trebuie pregătit până la același termen ca și pentru depunerea declarației anuale de impozit pe profit. În ultima perioadă inspectorii fiscali acordă o importanță din ce în ce mai mare pentru dosarul prețului de transfer.

Dosarul prețurilor de transfer se concentrează pe informații relevante privind tematica dosarului prețurilor de transfer. Aceste informații includ date financiare care au la bază informația de tip cost relevantă privind acele tranzacții care au avut loc între entitatea comercială și întreprinderile asociate.

Mai mult de atât, datorită faptului că întocmirea acestuia se bazează pe informația de tip cost, dosarul prețului de transfer trebuie văzut ca și un document care ne certifică că am folosit metodele de calculare corespunzătoare și s-a oferit echipei de



managemnt informații pertinente, care au fost baza în fundamentarea deciziilor manageriale.

Dosarul prețurilor de transfer se fundamentează pe baza informației de tip cost așa cum vom arăta mai jos.

Rolul dosarului prețurilor de transfer este de a ajuta entitatea comercială să furnizeze informații legate de activitatea sa locală și tranzacțiile sale specifice intra-grup. În consecință dosarul prețurilor prezintă următoarele informații:

- √ O prezentare generală a societății comerciale;
- √ O descriere a tranzacțiilor între părți afiliate (rezumate pe grup de tranzacție) incluzând volumele de tranzacție respective și identificarea părților afiliate respective implicate;
- √ O analiză funcțională și o caracterizare a entității pentru fiecare grup de tranzacții;
- √ Selectarea celei mai potrivite metode de stabilire a prețurilor de transfer conform grupului de tranzacții;
- √ Descrierea aplicării metodei de stabilire a prețurilor de transfer conform grupului de tranzacții;

Scopul dosarului prețurilor de transfer, pe lângă prezentarea generală a activității grupului de renume internațional analizat este furnizarea de informații mai detaliate privind tranzacțiile specifice intra-grup încheiate de entitatea comercială în anul fiscal analizat.

Dosarul local are o abordare tranzacțională, conținând toate informațiile relevante ca de exemplu descrierea tranzacțiilor, analiza funcțională și a riscului, caracterizarea entităților, caracterul adecvat al metodei prețurilor de transfer, precum și caracterul adecvat al prețurilor de transfer sunt descrise din perspectiva tranzacțiilor. Dosarul prețurilor de transfer nu are rolul de a oferi garanții că prețurile de transfer ale entității comerciale vor fi acceptate de către autoritățile fiscale.

Tot aici am arătat, cine are obligația întocmirii dosarului prețurilor de transfer și pentru ce tranzacții?

După o analiză a funcțiilor îndeplinite, a activelor utilizate și a riscurilor asumate de furnizorul de servicii și părțile sale afiliate, simpla rambursare a costurilor fără adăugarea unui element de profit este considerată ca fiind rezonabilă. Furnizorul nu adaugă o valoare în legătură cu activitățile rambursate efectuate și se limitează la a

transfera costurile terților. În ceea ce privește costurile pentru detașările pe termen scurt, refacturarea tuturor costurilor cu personalul detașat la costul nominal prin contract de furnizare de personal este considerată adecvată pentru acordurile de detașare, deoarece acestea oferă beneficii entității din grup care găzduiește personalul detașat. În cazul în care o detașare aduce beneficii preponderent entității din grup care efectuează detașarea, respectivele costuri de personal nu vor fi facturate. Informații suplimentare privind sarcinile și rolurile îndeplinite de un anumit angajat detașat pot fi obținute prin consultarea contractului respectiv.

Principiul aplicat în dosarul prețului de transfer, este standardul valorii de piață, așa cum este el enunțat de Liniile Directoare OCDE. Standardul valorii de piață este standardul acceptat la nivel internațional pentru evaluarea corectitudinii tranzacțiilor intra grup. Principiul valorii de piață este enunțat în articolul 9 din Convenția fiscală model a OCDE, care prevede că atunci când condițiile stabilite sau impuse între două întreprinderi asociate în ceea ce privește relațiile lor comerciale și financiare diferă de cele care ar fi fost stabilite între întreprinderi independente, orice profituri acumulate de o întreprindere doar în baza acestor condiții, dar care, datorită acestor condiții, nu au mai fost cumulate, pot fi incluse în profiturile acelei întreprinderi și impozitate corespunzător. Cu alte cuvinte, termenii, condițiile și prețurile de transfer ale tranzacțiilor între companii afiliate ar trebui să fie similare cu cele aplicate între entități independente care derulează aceleași tipuri de tranzacții. Standardul valorii de piață este aplicat în general de membrii OCDE și de multe state non-membre.

În contextul actual al internaționalizării afacerilor, în care mai mult de două treimi din comerțul mondial cu bunuri și servicii se desfășoară între companii ale aceluiași grup, prețurile de transfer reprezintă cea mai recentă provocare.

În România, dosarul prețurilor tranzacțiilor intragrup au efecte asupra costurilor fiscale, profitabilității și a avantajului competitiv.

Prețurile de transfer sunt acele prețuri practicate în tranzacțiile intra-grup și, în mod normal, ar trebui să reflecte valoarea de piață a bunurilor sau serviciilor tranzacționate, adică să se desfășoare sub aceleași auspicii ca și tranzacțiile între persoane independente.

Prețurile de transfer nu reprezintă o știință exactă. De aceea, întotdeauna când cineva încearcă să determine valoarea de piață a unui bun sau serviciu, prin diferite metode, va obține un interval de valori în interiorul căruia se vor situa prețurile practicate în cadrul tranzacțiilor intra-grup.

Teoretic, prețurile de transfer constituie o modalitate foarte simplă pentru companii să își reloce profiturile sau pierderile. Avantajele vin atunci când grupul are companii membre în mai multe state, concretizându-se în beneficiile obținute de pe urma deciziilor luate de grup în funcție de condițiile fiscale din fiecare țară.

În teorie, prețurile utilizate în cadrul tranzacțiilor intra-grup reprezintă o modalitate simplă și la îndemâna companiilor membre ale unui grup de a-și realoca profiturile sau pierderile conform obiectivelor urmărite la nivel central. În cazul în care companiile membre ale unui grup sunt situate în țări diferite, atunci deciziile grupului pot influența poziția fiscală din fiecare țară în care acesta activează

În România, problematica prețurilor de transfer a fost abordată cu mai mult interes începând cu anul 2004 cu ocazia introducerii în Codul Fiscal a metodelor de determinare a prețurilor de transfer. Acestea au preluat pașii pentru calculul prețului tranzacțiilor preluate din ghidul OECD, acestea fiind:

✓ metoda comparării prețurilor;

✓ metoda cost-plus;

✓ metoda prețului de revânzare;

✓ orice altă metodă recunoscută în liniile directoare privind prețurile de transfer emise de Organizația pentru Cooperare și Dezvoltare Economică.

Acestea au fost urmate de introducerea obligativității unui dosar care să documenteze prețurile practice,<sup>2</sup> iar în anul 2008 este stabilit conținutul dosarului prin ordin al Agenției Naționale de Administrare Fiscală.<sup>3</sup> În anul 2010 s-au introdus precizări privind obligativitatea prezentării documentației pentru tranzacțiile între entități afiliate române. Noi apreciem că acest punct de vedere reflectă în mod corect realitatea și trebuie ținut cont de prevederile legale.

În prezent marea majoritate a societăților românești nu are o documentație solidă, standardizată privind determinarea prețurilor de transfer. Numai societățile ce fac parte din grupuri internaționale au anumite elemente de fundamentare a prețului de transfer. În lipsa unor norme metodologice, la baza elaborării documentației standard privind prețurile de transfer trebuie să stea ghidul OCDE.

Conformitatea cu principiul valorii de piață a unei tranzacții controlate poate fi determinată prin aplicarea uneia sau mai multor metode de determinare a prețurilor de transfer. Liniile directoare OCDE prevăd cinci metode principale de stabilire a prețurilor

---

<sup>2</sup> Codul de procedură fiscală art. 79

<sup>3</sup> Ordinul nr. 222/2008 din 8 februarie 2008 privind *conținutul dosarului prețurilor de transfer*

de transfer. Nu este preferată nicio metodă față de celelalte, însă este necesară selectarea metodei celei mai potrivite pentru un anumit caz.

În general, este posibilă gruparea anumitor tranzacții intra-grup. Liniile directoare OCDE oferă trei exemple de situații în care tranzacțiile unui contribuabil pot fi combinate<sup>4</sup>. Acestea sunt situații în care:

√ tranzacții distincte sunt strâns legate sau continue și, astfel, nu pot fi evaluate în mod corect individual; sau

√ un contribuabil aplică o strategie a portofoliului care grupează anumite tranzacții în scopul obținerii unui beneficiu corespunzător mai degrabă la nivelul portofoliului decât din orice produs individual din portofoliu

√ un contribuabil grupează un număr de beneficii ca o tranzacție unică și stabilește un preț unic.

În această privință, entitatea comercială a decis să grupeze tranzacțiile intra-grup care sunt comparabile economic cu privire la funcții și riscuri, în scopul documentației privind prețurile de transfer. Entitatea comercială presupune că tranzacțiile unice din cadrul grupurilor de tranzacții de mai jos sunt comparabile cu privire la funcțiile efectuate, activele folosite și riscurile suportate ce vor fi detaliate în secțiunile următoare ale acestui capitol.

Ca și o sumarizare, acest capitol a prezentat influența pe care o are informația de tip cost în fundamentarea dosarului prețurilor de transfer, demonstrând că deciziile au fost transparente luate pe baza costurilor, utilizând metoda de calculație a costurilor corespunzătoare, a fost atins în capitolul al patrulea unde am analizat impactul informației de tip cost în fundamentarea dosarului prețurilor de transfer. Astfel se poate justifica că deciziile au fost luate corect ținându-se cont de costuri. Dosarul prețurilor de transfer este o justificare în fața organului fiscal că deciziile luate au fost corecte, deciziile fiind fundamentate pe baza informației de tip cost.

Pe tot parcursul demersului științific am avut în vedere utilizarea următoarelor metode de lucru: analiza de date, prelucrarea conceptelor, comparația și revizuirea informațiilor întâlnite în literatura de specialitate.

---

<sup>4</sup> Liniile directoare OCDE, paragraf 3.9 și ulterioare

## CONCLUZII, LIMITE ȘI PERSPECTIVE ALE CERCETĂRII

### Concluziile cercetării

Lucrarea „Costuri relevante pentru deciziile manageriale în industria de componente auto” a impus desfășurarea cercetării în numeroase domenii de activitate: particularități ale industriei de componente auto, contabilitate de gestiune, contabilitate financiară, analiză financiară, management și controlling.

Lucrarea de față și-a atins toate obiectivele operaționale propus. Fiecare obiectiv operațional a fost abordat în capitolele lucrării după cum urmează:

✓ primul obiectiv, conturarea stadiului actual al cunoașterii privind contabilitatea managerială, calculația costurilor și managementul decizional, a fost atins în primul capitol unde am prezentat o sinteză a literaturii de specialitate cu privire la studiul actual al cunoașterii, al noțiunilor de bază privind informația de tip cost, costurile, contabilitatea managerială și managementul decizional;

✓ al doilea obiectiv, analiza impactului anumitor concepte cheie cum sunt costurile, asupra managementului decizional folosit în conducerea unei entități comerciale, a fost atins în capitolul al doilea unde am prezentat o sinteză a literaturii de specialitate cu privire la metodele de calculație a costului și managementul decizional și totodată am prezentat influența informații de tip cost asupra deciziile manageriale;

✓ al treilea obiectiv, tratarea printr-o perspectivă comparativă a aplicării metodei de calculație a costurilor folosită în prezent de entitatea comercială analizată din industria de componente auto și aplicarea metodei de calculație modernă ABC, a fost atins în capitolul al treilea unde am expus caracteristicile procesului de producție, tocmai pentru o înțelegere mai exactă a tipului de metodă cel mai potrivit. Tot aici am folosit comparația, în sensul că vom avea în vedere o expunere detaliată a pașilor pe care entitatea comercială analizată îi urmează, analizând propriu-zis metoda de a costurilor pe care aceasta o utilizează și posibilitatea de implementare a metodei ABC. Am mapat metodei ABC pe specificul societății comerciale analizate, pentru a demonstra posibilitatea perfecționării acurateței luării deciziilor cu ajutorul acestei metode. Totodată am prezentat studiul de caz din punct de vedere conceptuală, prin a demonstra impactul semnificativ al costurilor în luarea decizie de către management;

✓ al patrulea obiectiv, identificarea modului în care compania analizată prezintă informațiile cu privire la tranzacțiile derulate cu părțile afiliate în dosarul

prețurilor de transfer întocmit, precum și scopul și necesitatea acestuia pentru entitatea comercială analizată, a fost atins în capitolul al patrulea unde am prezentat principalele reglementări existente în România în domeniul prețurilor de transfer. În plus capitolul prezintă radiografia a entității analizate din industria de componente auto cu privire la felul în care sunt prezentate în contextul rapoartelor financiare a informațiilor cu părți afiliate ;

✓ al cincilea obiectiv, prezentarea influenței pe care o are informația de tip cost în fundamentarea dosarului prețurilor de transfer, demonstrând că deciziile au fost transparente luate pe baza costurilor, utilizând metoda de calculație a costurilor corespunzătoare, a fost atins în capitolul al patrulea unde am analizat impactul informației de tip cost în fundamentarea dosarului prețurilor de transfer. Astfel se poate justifica ca deciziile au fost luate corect ținându-se cont de costuri. Dosarul prețurilor de transfer este o justificare în fața organului fiscal că deciziile luate au fost corecte, deciziile fiind fundamentate pe baza informației de tip cost.

Pe parcursul lucrării de cercetare, am încercat să subliniem și să expunem progresiv evoluția contabilității de gestiune privind calculația costurilor și felul cum aceasta poate, într-un mod decisiv, prin intermediul informațiilor furnizate de contabilitatea de gestiune, să influențeze deciziile de management.

Decia luată în urma calculației costului de producție de către echipa de management are la bază un principiu solid. Acest principiu constă în compararea prețului de transfer pe produs cu costul produsului calculat. Dacă costul de producție este sub marja comercială stabilită, urmează ca prețul de transfer să fie corectat prin micșorarea acestora până ce acestea ajung la nivelul marjei comerciale stabilite. Dacă efectul este invers, adică costul de producție este peste marja comercială stabilită, urmează ca prețul de transfer să fie corectat prin creșterea acestuia până ce acestea ajung la nivelul marjei comerciale stabilite.

Cele mai relevante costuri în luarea deciziei manageriale în industria de componente auto sunt costurile fixe. Acestea au o mare importanță pentru echipa de management deoarece în funcție de acestea se calculează cifra de afaceri așteptată, iar apoi cu ajutorul cifrei de afaceri se calculează bugetul previzionat. După ce s-a realizat bugetul previzionat, acesta este monitorizat lunar de echipa de controlling și raportează echipei de management, astfel managementul are o viziune asupra activității, și a costurilor. Având situația costurilor monitorizată, conducerea entității poate să ia oricând decizii, cu scopul de a optimiza costurile de producție și a respecta bugetul de cheltuieli prestabilit.

O altă decizie importantă de management este luată în urma monitorizării bugetului și a MoTC (Marja costurilor totale), aceasta având legătură strânsă cu costurile efectuate de entitate. În funcție de valoarea MoTC se stabilește prețul de transfer și se ia decizia scăderii sau majorării acestuia.

Stabilirea deciziilor manageriale presupune utilizarea unor instrumente moderne de măsurare a performanței. Eficiența costurilor implică o folosire asumată a resurselor disponibile în condițiile de producție existente și în contextul restricțiilor impuse de situația de criză. Majoritatea entităților au renunțat la sistemele clasice de calculație a costurilor și au adoptat sisteme de calculație bazate pe concepte precum valoarea și performanța.

Concluzia desprinsă în urma analizei efectuate în studiului de caz prezentat în teza de doctorat, este că decizia de management este influențată de riscurile și responsabilitățile entității care sunt limitate în funcție de complexitatea produselor. Acest lucru însemnând că dacă entitatea analizată de noi are responsabilități mai mici, atunci automat va avea și un profit mai mic. În acest caz, entitatea mama își asumă riscuri mai mari și are dreptul și la profit mai mare. La o primă vedere, acest lucru ne duce cu ideea că de preferabil este ca entitatea comercială să aibă riscuri ridicate și bineînțeles și drept la un profit mai mare. Acesta este o situație ideală, dar să nu uităm și de situațiile de criză sau scăderile drastice de comenzi pentru gama de produse fabricate. În această situație dacă entitatea are responsabilitate limitată, indiferent de oscilațiile de pe piață are dreptul la același profit pe când societatea mama poate să încheie un exercițiu financiar cu profit redus sau chiar în pierdere.

Prețurile de transfer reprezintă nu doar un domeniu complex și delicat, ci și unul dinamic, actualizat continuu de organismele competente, pentru a corespunde realităților schimbătoare ale economiei globalizate și pentru a elimina efectele negative, pe care, datorită caracteristicilor intrinseci, le pot avea asupra societății în ansamblul său.

Dosarul pretului de transfer este un subiect delicat când vine vorba despre organul fiscal, deoarece constituie elementul de legătură între reglementările fiscale existente pe diferite piețe naționale. Prețurile de transfer reprezintă în același timp o oportunitate și o amenințare, impactul lor asupra afacerilor persoanelor afiliate fiind unul semnificativ.

În opinia noastră obiectivul de stabilire a prețurilor de transfer este de a se asigura că veniturile impozitate într-o anumită jurisdicție sunt determinate pe baza unor principii economice și de afaceri sănătoase. Niciun guvern nu dorește să permită întreprinderilor să se sustragă impozitelor prin profitarea necorespunzătoare a unor jurisdicții cu venituri reduse sau a așa-numitelor paradisuri fiscale, deoarece baza lor de impozitare suferă ca

urmare a faptului că întreprinderile utilizează politici discutabile privind prețurile de transfer.

Echipa de controlling, după cum bine s-a putut observa pe parcursul lucrării, este departamentul cu un rol foarte important pentru entitatea comercială, deoarece aceasta îi întocmește rapoartele pentru echipa de management, iar profesionalismul acestora se poate regăsi, direct proporțional, în promptitudinea luării deciziilor în cadrul entității comerciale.

În condițiile internaționalizării pieței, entitățile comerciale din România trebuie să își orienteze atenția spre calitate și trebuie să învețe să fie interesate să-și stabilească obiective pe termen lung pentru a putea fi competitive. Un aspect semnificativ al cercetării îl constituie conștientizarea nivelului aplicării contabilității de gestiune în cadrul unor entități comerciale din domeniul studiat. Piața de componente auto înregistrează un salt tehnologic în scopul satisfacerii nevoilor, preferințelor și exigențelor consumatorilor finali.

Entitate comercială analizată din industria de componente auto este un caz fericit, deoarece contabilitatea managerială nu este integrată în biroul de contabilitate și nu aplică metode învechite de calculație, după cum este de așteptat în România, ci, din contră, aplică metode moderne de calculație. Mai mult, departamentul care realizează aceste rapoarte este unul separate, de sine stătător, subordonat direct managementului.

Avantajele metodelor moderne de calculație a costurilor sunt diverse, așa după cum rezultă din conținutul lucrării de cercetare întreprinse.

Totodată, metodele moderne permit o identificare cât mai corectă a centrelor de costuri, conducând la o evidențiere superioară a acestora dar și a surselor care generează aceste costuri, de o manieră care permite o sporire calitativă a sistemului informațional legat de costuri.

Monitorizarea costurilor indirecte reprezintă un alt avantaj al metodelor moderne de calculație a costurilor și care este de natură să îmbunătățească strategiile de management ale entității.

Entitatea comercială analizată, la fel ca majoritatea entităților comerciale, se confruntă cu stocuri care depășesc necesarul. În acest sens, reducerea volumului stocurilor devine necesară, deoarece stocurile nu fac altceva decât să blocheze bani, iar creșterea valorii acestora îngreunează implementarea anumitor tehnologii eficiente. Astfel, entitatea comercială și-a aplecat interesul asupra reducerii stocurilor într-un mod deosebit prin implementarea unui sistem nou de comandă a materiilor prime și a pieselor de schimb, chiar mai mult, a redus numărul bucăților care alcătuiește stocul de siguranță.



Este de neîntregădit ca fiecare angajat, aflat în echipa de management, să își asume responsabilitatea în ceea ce privește costurile departamentului pe care îl conduce și interesul său să fie orientat spre creșterea productivității economice a entității comerciale și, mai mult de atât, managementul de vârf trebuie să impună o politică în care scopul esențial să fie etica instituțională.

În condițiile actualei economii, singura cale de creștere a eficienței economice o reprezintă utilizarea rațională a bugetelor de cheltuieli. Totodată, pentru a putea rezista concurenței, entitățile trebuie să găsească numeroase pârghii de reducere a cheltuielilor și să valorifice corespunzător resursele consumate.

În aceeași ordine de idei, entitățile folosesc numeroase modele de calculație a costurilor folosite parțial, astfel încât acestea să le furnizeze administratorilor informațiile de care aceștia au nevoie. Majoritatea folosesc metode tradiționale de calculație a costurilor, metode care, în contextul actual al economiei, nu mai dau randament.

Bunăoară, desfășurarea neîntreruptă a activității economice presupune un consum continuu de factori de producție. Agentul economic optimizează combinarea factorilor de producție disponibili cu obiectivul de a maximiza profitul economic obținut. Una din metodele eficiente de maximizare a profiturilor se poate realiza prin reducerea costurilor.

Considerăm că metoda modernă de calculație a costurilor ABC vine în întâmpinarea necesităților entităților de a determina corect costurile de producție. Metoda asigură informații pertinente cu referire la costuri, oferă soluții pentru reducerea costurilor, dar și pentru determinarea performanței entității comerciale.

Următorul pas în elaborarea cercetării este acela de a adapta efectiv metoda ABC în departamentul de producție al entității comerciale analizată din industria de componente auto și de a găsi motive solide care să ne întărească certitudinea asupra aplicabilității practice a metodei ABC. Cu siguranță, această metodă impune și anumite limitări, dar avem certitudinea că aplicarea ei oferă cele mai bune costuri.

Limitările la care am făcut referire sunt strâns legate, pe de o parte, de unii factori obiectivi, iar pe de altă parte, de unii factori subiectivi ai activității de calculație a costurilor, și nu sunt în mod necesar specifici metodei ABC.

Astfel, dificultatea de a colecta informații exacte ca o consecință a unor limite și restricții impuse de anumite departamente ( factor subiectiv – uman sau factor obiectiv – procedurile de lucru) poate conduce la o diminuare a eficienței metodei de calculație ABC.

Pe de altă parte, o altă limitare poate fi generată, în unele situații, ca urmare a volumului ridicat de muncă în toate fazele de implementare a metodei ABC, și este o

limitare strâns de legată de calificarea personalului însărcinat cu aplicarea metodei ( factor subiectiv – uman).

Desigur că aceste limitări pot fi depășite ori efectul acestora poate fi restricționat prin luarea unor măsuri corecte de management în acest sens ( pregătirea profesională superioară a angajaților însărcinați cu efectuarea calculației, stabilirea unor strategii și a unuiu protocol de colaborare între departamente care să permită accesul în integralitate la toate informațiile necesare pentru buna aplicare a metodei ABC).

Din punctul de vedere al programelor informatice ce pot fi implementate în entitățile comerciale, putem considera că entitatea comercială analizată din industria de componente auto folosește un sistem informațional modern, care poate permite organizarea și evidențierea informațiilor aferente contabilității de gestiune în funcție de necesitățile managementului.

Determinarea costurilor de producție atrage după sine și corecte decizii strategice luate de către echipa de management, bineînțeles dacă costurile îi sunt corect raportate și expuse în rapoarte pertinente.

După o analiză a funcțiilor îndeplinite, a activelor utilizate și a riscurilor asumate de furnizorul de servicii și părțile sale afiliate, simpla rambursare a costurilor fără adăugarea unui element de profit este considerată ca fiind rezonabilă. Furnizorul nu adaugă o valoare semnificativă în legătură cu activitățile rambursate efectuate și se limitează la a transfera costurile terților la care nu se poate adăuga o marjă de profit, deoarece costurile terților sunt deja stabilite cu respectarea principiului valorii de piață.

Costul unitar pentru produsul din gama respective în anul 2019, rezultat cu ajutorul metodei pe care deja entitatea o folosește va fi 3,31 Ron, pe când cu ajutorul metodei propuse am reușit să obținem un cost un cost unitar mai mic, metoda care nu ar trebui sa fie deloc ignorată de management, chiar dacă în cazul de față avem de-a face cu entitate afiliată, iar în aceste grupuri de entități economice metodele de calculație sunt impuse de grup, dar nu îi interzice sa folosească si o alta metoda de calculație in calul in care echipa de management dorește sa aibă o imagine fidela asupra unor costuri care pot fi evidențiate ușor cu ajutorul metodei ABC.

Chiar dacă am obținut un cost unitar mai mic cu acesta metodă trebuie sa avem în vedere si limitările metodei ABC care poate fi identificat încă din momentul expunerii tuturor activităților entității în cauză este volumul mare de date care trebuie să fie colectate neputând să se facă o restrângere a acestora care să permită o verificare rapidă a costurilor activității ori de câte ori este nevoie. Pe măsură ce operațiunile sunt mai complexe

utilizarea acestei metode necesită din ce în ce mai mult timp pentru calculație și uneori costuri semnificativ mai mari de implementare a metodei.

Cu ajutorul dosarului prețurilor de transfer se demonstrează că utilizarea metodei de calculație a costurilor este corect folosită atât din punctul de vedere al obținerii de informații necesare fundamentării unei decizii, cât și din punct de vedere fiscal, în sensul că acest dosar demonstrează că entitatea comercială nu prejudiciază statul, iar taxele plătite de entitate comercială în România sunt corecte. Altfel spus, dosarul prețurilor de transfer este folosit, în orice moment, ca instrument justificativ în cazul unor controale fiscale. Numai așa practicile privind prețurile de transfer în legătură cu rambursarea anumitor costuri fără un element suplimentar de profit respectă principiul valorii de piață.

În ansamblul lor prețurile de transfer nu reprezintă o știință exactă și prin urmare ele fac apel pe de o parte la raționamentul profesional al specialiștilor din cadrul companiilor și pe de altă parte la raționamentul profesional al autorităților fiscale, pentru asigurarea unei bune colaborări și înțelegeri depline a contextului în care o companie desfășoară tranzacții cu părți afiliate, scopul final fiind acela de a oferi o evaluare corectă cu privire la conformitatea prețurilor de transfer practicate în cadrul acestor tranzacții cu principiul valorii de piață.

O entitate comercială aparținând unui grup trebuie să-și mențină vigilența continuă pentru a se asigura că politicile sale de prețuri de transfer îndeplinesc standardele la zi impuse de autoritățile fiscale din întreaga lume și, de asemenea, continuă să își îndeplinească propriile obiective de afaceri.

Concluzionând, putem afirma că între contabilitatea managerială și managementul decizional există o strânsă legătură, menită să vină în ajutorul echipei de management, deoarece contabilitatea managerială este materia primă pentru management. Astfel, pentru o decizie de management eficientă contabilitatea managerială trebuie să ofere informații cât mai inteligibile, relevante, credibile și comparabile. Studiul de față urmărește să arate care este relevantă informația contabilă, oferită de contabilitatea managerială, în luarea deciziilor de către conducere.

## Contribuții proprii

Considerăm că lucrarea de față, dacă ne raportăm la obiectivele propuse, reușește atât să susțină toate ipotezele formulate la început, cât și să aducă contribuții proprii în problematica supusă cercetării.

Contribuțiile proprii care se afla la baza întocmirii lucrării științifice vor fi sintetizate pentru fiecare capitol al acesteia. În acest sens la primul capitol . Consideratii teoretice privind informația de tip cost și influența acesteia în luarea deciziilor manageriale, au fost conturate în conjunctura sintezei literaturii de specialitate existente, iar în acest sens s-au creionat anumite aspecte, dintre care cele mai elocvente sunt: cele trei categorii de factori care influențează costurile de producție sunt: factorii tehnici, factorii manageriali și factorii economico-financiari; cele mai multe studii vizează factorii manageriali ca element definitoriu în atingerea nivelului cel mai înalt de performanță; majoritatea studiilor ce vizează factorii manageriali sunt concentrate asupra felului cum se fundamentează deciziile de management pe baza costurilor relevante obținute de la echipa de control a costurilor, echipa care cu ajutorul metodei de calculație a costurilor agreată la nivl de entitate, oferă imaginea fidelă la un momendat a firmei; tot în literatură de specialitate, regăsim argument care sunt concentrate în jurul fenomenului de manipulare cu ajutorul metodei de calculație a costurilor utilizate, datorită cadrului legislativ permisiv în domeniul organizării contabilității manageriale.

În capitolul următor, contribuțiile personale au constat în reprezentarea modului cum au fost prezentată și subliniată importanța calculației costurilor pentru echipa de management pentru se lua decizii manageriale pertinente; mai exact soluțiile avute în vedere pentru perfecționarea contabilității manageriale pentru a oferi echipei de management informații optime. Acest capitol a lucrării ar putea fi utilă atât practicienilor din domeniul analizei costurilor, cât și celor care vor să dobândească cunoștințe în acest domeniu, fiind novici, deoarece informațiile expuse aici sunt conceptuale, oferind cu ușurință familiarizarea atât cu elemente ce țin de metode moderne și clasice de calculație a costurilor, elemente definitorii pentru contabilitatea managerială dar și aspecte care încadrează decizia managerială ca și scop final a informațiilor oferite de contabilitatea managerială. Deasemenea contribuțiile aduse în domeniul contabilității manageriale sunt creionate prin identificarea beneficilor aduse de o conducere modernă a unei entități comerciale, adică metodele moderne, după cum am subliniat pe tot parcursul lucrării, se

concentrează pe activități care rezultă din evenimente, și care, în același timp, consumă resurse cu scopul realizării ieșirilor care se regăsesc concret în produse sau servicii.

Prin analiza realizată pe parcursul capitolului al treilea, intitulat „Posibilități de aplicare a metodelor de calculație a costurilor în industria de componente auto”, contribuțiile aduse vizează următoarele:

- ✓ am descris modul în care sunt corelate cheltuielile înregistrate pe activități generatoare la entitatea comercială analizată din industria de componente auto – Așa cum am arătat în exemplificarea de mai sus am analizat modul cum sunt corelate cheltuielile înregistrate pe activități generatoare la entitatea comercială analizată pentru a putea vedea modelul de business și a înțelege mecanismul de corelare cheltuielile înregistrate pe activități generatoare aplicat.

- ✓ am prezentat caracteristicile esențiale a procesului de producție în cadrul entității comerciale studiate. În urma analizei făcute pentru a înțelege modul cum sunt corelate cheltuielile înregistrate pe activități generatoare am enumerat mai sus și caracteristicilor esențiale a procesului de producție pentru a putea vedea ce metodă modernă pot mapa pe specificul bussinesului entității comerciale analizate din industria de componente auto.

- ✓ am subliniat importanța catalizării metodelor de calculației costurilor;

- ✓ am făcut sistematizări proprii, având ca bază de referință informațiile din baza de date a entitatea comercială analizată din industria de componente auto și pașii conceptuali de calculație a costurilor cu ajutorul metodelor alese spre exemplificare pe parcursul tezei;

- ✓ am analizat metoda pe care entitatea comercială o folosește în prezent, ținând cont de raționamentele organizației în utilizarea informațiilor din contabilitate și a modului cum se desfășoară propriu zis culegerea informațiilor pertinente pentru aplicarea metodei folosite și agreată a grupului;

- ✓ am analizat modul în care echipa de control a costurilor întocmește rapoartele ce urmează să fie puse la dispoziția echipei manageriale. Așa cum am arătat în analiza făcută în acest capitol, a fost foarte important să observăm ce tip de informații îi sunt furnizate echipei de management pentru a lua deciziile necesare și ce tip de costuri sunt supusei analizei;

- ✓ am subliniat importanța existenței unor norme clare de organizare a contabilității de gestiune și a unor proceduri interne standard pentru toate firmele din grup;

- ✓ am analizat impactul cheltuielilor în determinarea costului standard unitar cu ajutorul metodei specifică grupului . A fost un pas foarte important pentru a avea sens

studiului creionat în această teză să analiza impactului tuturor cheltuielilor în determinarea costului standard unitar;

✓ am analizat și transpus în lucrarea de față sub forma tabelară a pașilor urmați pentru aplicarea metodei ABC în determinarea costului standard unitar pentru o gamă de produse alese spre analiză;

✓ am analizat impactului tuturor cheltuielilor în determinarea costului standard unitar cu ajutorul metodei ABC. O concluzie la care am ajuns în urma analizei efectuate este că cel mai puternic considerent care ne indică faptul că metoda ABC poate fi aplicată cu succes la entitatea comercială analizată este valoarea scăzută a costului unitar previzionat, obținut pentru anul 2019, pe când pentru produsul din gama respectivă urmând pașii standard a metodei pe care entitatea comercială o folosește în prezent am obținut un cost unitar semnificativ mai mare. Analizând în detaliu, cu ajutorul metodei pe care deja o entitatea o folosește în anul 2020 costul unitar scade semnificativ odată cu creșterea numărului producției și stabilizarea procesului de producție pentru produs din gama analizată;

✓ am identificat procesele, activitățile, costurile asociate și a inductorilor de cost în cadrul entității comerciale analizată din industria de componente auto, conform pașilor necesari de urmat pentru realizarea calculației costurilor cu ajutorul metodei ABC;

✓ am calculat costul unitar de producție prin metoda ABC pentru produsul ales. Așa cum se observă în analiza făcută mai sus, contribuția mea a fost de a mapa toate etapele de calculație a metodei ABC pe datele entității comerciale analizată din industria de componente auto pentru a obține un cost unitar de producție real și comparabil cu cel deja obținut cu ajutorul metodei folosite de entitate;

✓ am identificat anumite pârghii menite să ofere soluții de aplicare a metodei moderne de calculare a costurilor aleasă. Datorită faptului că am analizat în detaliu procesul de producție, metoda de calculație folosită deja și informațiile de tip cost care sunt puse la dispoziția echipei de management am identificat ușor oportunitatea de a fi aplicabile metodele moderne de calculație pe specificul entității comerciale analizate.

✓ am identificat principalele avantaje, dar și limitări de aplicare a metodelor moderne de calculație în comparație cu metode pe care entitatea comercială analizată din industria de componente auto o folosește. Desigur că aceste limitări pot fi depășite ori efectul acestora poate fi restricționat prin luarea unor măsuri corecte de management în acest sens.

✓ am prezentat studiului de caz din punct de vedere conceptual. Contribuția mea a fost de a sublinia și demonstra impactul semnificativ al costurilor în luarea deciziei de către management. Cu ajutorul studiului de caz am reușit să evidențiez acele costuri care au un impact semnificativ în managementul decizional.

Aplicabilitatea cercetării realizate la nivelul celui de al treilea capitol vizează practicienii din domeniul economic, echipa de management și specialiștii din interiorul companiei care folosesc aceste informații în fundamentarea dosarului prețurilor de transfer, iar în final vizează impliciv autoritățile fiscale.

Propriile contribuții aduse celui de al patrulea capitol „Dosarul prețurilor de transfer, instrument doveditor a necesității calculației costurilor și de justificare a deciziilor legate de tranzacțiile cu părți afiliate” constă în realizarea unei radiografii a entității analizate din industria de componente auto cu privire la felul în care sunt prezentate în contextul rapoartelor financiare a informațiilor cu părți afiliate. Totodată propriile contribuții constau și în prezentarea principalelor reglementări din domeniul prețurilor de transfer. Aceste rezultate obținute la nivelul acestui capitol sunt aplicabile și de importanță pentru autoritățile fiscale, grupurile de societăți, echipele de management și practicienii din domeniul prețurilor de transfer.

Contribuția proprie a fost de a arăta legătura strânsă dintre costuri, decizie și dosarul prețurilor de transfer. Practic dosarul prețurilor de transfer este o justificare în fața organului fiscal ca s-au luat decizii corecte între partile afiliate și că prețul de tranzacționare a fost stabilit corect pe baza metodelor de calculație folosite și implicit a costurilor implicate în calculație. Cu ajutorul studiului expus am încercat să surprind fidel pașii următori, modul de întocmire și informațiile folosite. Scopul final al acestora pe scurt este de a demonstra fiscalului că deciziile au fost transparent luate pe baza costurilor.

Alte contribuții personale avute pe parcursul acestui capitol sunt:

✓ am surprins cadrul legislativ național, ce vizează reglementarea prețurilor de transfer;

✓ identificarea caracterului adecvat al metodei de determinare a prețurilor de transfer;

✓ am identificarea beneficiilor utilizării prețurilor de transfer atunci când vine vorba de un control fiscal și nu numai;

✓ am subliniat legătura dintre dosarul prețurilor de transfer și calculația costurilor;

✓ am creionat succint legătura dintre fiscalitate și dosarul prețurilor de transfer.

În urma studiului realizat, am constatat că abilitățile echipei de control a costurilor pot influența modul în care informațiile sunt înțelese de echipa de management și implicit

decizia managerială. Metodele de calculație a costurilor nu fac altceva decât să grupeze informațiile relevante pentru calculația costurilor, iar relevanța și corectitudinea lor se reflectă în dosarul prețurilor de transfer și mai mult de atât acesta justifică rezultatele metodei folosite atât în fața organului fiscal cât și a organului de verificare din cadrul grupului.

Originalitatea cercetării realizate la nivelul acestui capitol este reprezentată de faptul că până la momentul acestei lucrări, nu am identificat uici un studiu practic care să reflecte un exemplu concret de întocmire a dosarului prețurilor de transfer, unde putem vedea clar cum sunt puse în aplicare reglementările naționale și internaționale din domeniul prețurilor de transfer.

Având în vedere toată lucrarea de față, nouatatea și originalitatea acesteia este dată și de faptul că în România, atât pentru autoritățile fiscale cât și pentru domeniul economic conceptul de preț de transfer este nou și de interes.

### **Limite ale cercetării**

Cu toate că lucrarea și-a atins obiectivele propuse, totuși, pe parcursul demersului științific, am întâlnit diferite situații care pot fi considerate limitări ale cercetării:

✓ urmărirea pas cu pas a respectării etapelor procesului de aplicare a metodei este limitată de cele mai multe ori de complexitatea acesteia;

✓ lipsa, în țara noastră, a unui ghid care să facă mai explicită întocmirea corectă a dosarului prețurilor de transfer, precum și lipsa unor reglementări legislative clare în acest domeniu;

✓ limitări venite din partea anumitor departamente în momentul colectării costurilor și care au condus la o analiză doar cu privire la datele puse la dispoziție de respectivele departamente;

✓ complexitatea procesului tehnologic și selecția acelor activități cheie generatoare de costuri;

✓ în vederea aplicării metodei ABC, astfel ca acesta să își dovedească eficiența, entitățile economice trebuie să dețină un sistem informatic modern care să permită colectarea tuturor cheltuielilor generatoare de cost. Ori, tocmai absența în multe entități economice a unor sisteme informatice moderne pot reprezenta o limită în aplicarea metodei, și pe cale de consecință, o limită a cercetării sub aspectul analizei utilității și eficienței metodei în ipoteza aplicării acesteia pe scară largă.





## **Propuneri**

Considerăm că atât practica, cât și teoria din domeniul studiat trebuie să accepte mai mult influența comportamentului etic în procesul întocmirii rapoartelor menite să servească echipei de management.

Având în vedere că analiza din lucrarea de față se axează pe o entitate comercială aflată într-un domeniu în care dezvoltarea se realizează cu celeritate, iar investițiile sunt permanente, deciziile de investire trebuie să fie asumate și bazate pe o analiză asiduă, realizată de controlling.

Aplicarea unor metode moderne are drept scop realizarea calculației și, implicit, obținerea unor informații în timp util pentru echipa de management.

## **Perspective viitoare de cercetare**

Se impune, considerăm noi, extinderea cercetării practice la întreaga entitate comercială și nu doar, local, la o linie de producție pentru a se putea defalca echitabil costurile auxiliare pe întreaga activitate. Entitatea comercială la care am realizat studiul practic nu trebuie să vadă aplicarea metodelor moderne de calculație a costurilor ca o limitare de la scopul entității și, mai mult de atât, să facă o corelare clară dintre metodele de calculație și dosarul prețurilor de transfer pentru a fi acoperită la un viitor control fiscal.

Entitatea economică nu trebuie să vadă întocmirea dosarului prețurilor de transfer ca pe un raport obligatoriu de întocmit doar cu scopul de a fi verificat de organul fiscal, ci ca un instrument informațional care însumează toate aspectele semnificative regăsite în contabilitatea costurilor pe o anumită perioadă de timp și care poate fi accesat oricând de utilizatori.

În fundamentarea rapoartelor, pentru echipa de management, nu este obligatoriu să se urmărească doar pașii clasici de implementare a unei metode sau a alteia, ci este indicat să se adopte și anumite părți aparținătoare unei alte metode de calculație alternativ de metoda aleasă de entitatea comercială, în funcție de necesitățile echipei de management.

Scopul acestei lucrări este oferirea informațiilor cât mai exacte și folositoare pentru fundamentarea unor decizii, cu scopul de a orienta entitatea comercială spre succes.

## REFERINȚE BIBLIOGRAFICE

1. Anderson S.W. (2007), *Managing Costs and Cost structure throughout the Value Chain: Research on Strategic Cost Management*, Handbook of Management Accounting Research, Elsevier, vol.2, p. 481-506
2. Ansari, S., Bell, J., Okano, H. (2007), *Target costing: Uncharted Research Territory*, Handbook of Management Accounting Research, Elsevier, vol.2, p. 507-530
3. Argenti,J.(1976), *Corporate collapse:the causes and symtoms*, Editura McGraw-Hill, London
4. Albu N., Albu C.(2003), *Instrumente de management al performanței*, Volumul I, Contabilitate de gestiune, Editura Economică, București
5. Armstrong M. (2004), *Managing Performance-Performance management in action*, Chartered Institute of Personnel&Development, London
6. Askarany D. (2004), *Contextual factors and administrative changes*, Issues in Informing Science and Information Technology Journal, p. 179-188
7. Baines A., Langfield-Smith K. (2003), *Antecedents to management accounting change: a structural equation approach*, Accounting, Organizations and Society, 28 (7,8), p. 675-698
8. Balan F.C.(2004), *Prețul de transfer*, Revista de drept comercial v. 14, nr. 3
9. Băluță, A.V., (2005), *Contabilitate de gestiune. Noțiuni fundamentale*, Ed. Fundației “România de mâine”, București, pag. 39
10. Bouquin H. (2004), *Comptabilite de gestion*, troisieme edition, Economica, Paris
11. Briciu S., Burja V.(2004), *Contabilitate de gestiune, calculația și analiza costului*, Editura Ulise, Alba Iulia
12. Briciu S. (coordonator), (2010), *Contabilitatea și controlul de gestiune. Instrumente pentru evaluarea performanței entităților*, Editura Aeternitas, Alba Iulia
13. `Editura economică, București

14. Bunea, S.(2006), *Analiza impactului procesului de convergență asupra evoluției unor sisteme contabile naționale și învățăminte pentru România, Congresul al XVI-lea al profesiei contabile din România*, București: Editura CECCAR, p. 201-216
15. Brăescu M., Ginga G.(2002), *Măsurarea și evaluarea performanței întreprinderii prin metoda ABC*, Revista „Contabilitate și audit, Contabilitate și Informatică de gestiune” Numărul 2/2002 p. 36
16. Busco, C., Riccaboni, A., Scapens, R.W. (2000), *Management Accounting Systems and Organisational Culture: an Institutional Framework for Interpreting their Linkages and Processes of Change*, 2nd Workshops on management Accounting change, Oslo, Norway, 11-14 May
17. Buckingham M., Loomba A. P. S. (2001), *Advantageous cost structure: A strategic costing case study*, Production & Inventory Management Journal, no. 42(1), p. 12-18
18. Burney L., Swanson N. (2010), *The Relationship between Balanced Scorecard Characteristics and Managers Job Satisfaction*, Journal of Managerial Issues, no. 22(2), p.166-181
19. Bunget O., Mates D. (2017), *Contabilitate aprofundată*, Editura Eurostampa, Timisoara
20. Balteș N., Ciuhureanu A. T.,(2007) *Contabilitate financiară*, Editura Universității „Lucian Blaga” , Sibiu
21. Căpușneanu S.(2005), *Metoda ABC și organizarea transversală a întreprinderii*, *Economie teoretică și aplicată – Economistul* nr.478/2005, p.1
22. Căpușneanu, S., (2008), *Elemente de management al costurilor*, Editura Economică, București
23. Căpușneanu, S., (2006), *Contabilitate de gestiune. Studii aplicative și teste-grilă*, Editura Economică, București
24. Căpușneanu, S. (2006), *Bazele organizării contabilității de gestiune și calculației costurilor prin metoda ABC (Activity-Based Costing) în industria textilă din România*, *Economie teoretică și aplicată* nr.9 (504), p 89-96
25. Căpușneanu S., Cokins G. (2010), *Menținerea în funcțiune a unui sistem eficient ABC/ABM*, *Economie teoretică și aplicată* Volumul XVIII (2011), No. 2(555), p. 46-5
26. Cenar I., (2010) *Metodologia cercetării științifice în contabilitate*, Editura Universității “1 Decembrie 1918”, Alba Iulia

27. Chadwick L. (1999), *Contabilitate de gestiune*, Editura Humanitas, București
28. Caraiani, C., Dumitrana, M., (2004), *Contabilitate și control de gestiune*, Ed. Infomega, București
29. Chenhall R.H. (2003), *Management control systems design within its organizational context: Findings from contingency-based research and directions for the future*, *Accounting, Organizations and Society*, 28 (2,3), p.127-168
30. Chenhall R., Langfield-Smith K. (2007), *Multiple Perspectives of Performance Measures*, *European Management Journal*, no.25 (4), p.266-282
31. Christensen, J., Hemmer, T., (2007), *Analytical Modeling of Cost in Management Accounting Research*, *Handbook of Management Accounting Research*, Elsevier, vol.2, pag. 557-571
32. Colasse B. (2008), *L'analyse financière de l'entreprise*, Paris; La Decouverte, p.53
33. Condor I.(2007), *Drept Fiscal*, Vol. I, Ediția a III a, Editura Fundației România de Mâine, București
34. Cooper, R., Slagmulder, R. (2002), *Target costing for new product development: component-level target costing*, *Cost management*, no. 16 (5), p. 36-45
35. Dănăiață I.(2004), *Management - bazele teoretice*, Ediția a II a, Editura Mirton, Timișoara
36. Diaconu P., Albu N., Stere N., Albu C., Guineea F.(2003), *Contabilitate managerială aprofundată*, Editura Economică, București
37. Dumitru C., Calu D.A.(2008), *Contabilitate de gestiune și calculație a costurilor*, Editura Contaplus, București
38. Dumitru C. G., Ioaneș C.(2005), *Contabilitatea de gestiune și evaluarea performanțelor*, Editura Universitară, București
39. Edwards J. (2001), *ERP, Balanced Scorecard and IT: How Do They Fit Together?*, *The Journal of Corporate Accounting and Finance*, no.3
40. Emery F.E.(1969), *Organizational planning and Control Systems: Theory and Technology*, New York, Macmillan
41. Ebbeken K., Possler L., Ristea M.(2000), *Calculația și managementul costurilor*, Editura Teora, București

42. Epuran M., Băbăiță V., (2004), *Teoria Contabilității*, Editura Economica, București
43. Fătăcean Gh., (2009), *Contabilitate managerială*, Editura Alma Mater, Cluj-Napoca
44. Fătăcean Gh., (2006), *Contabilitatea managerială și controlul de gestiune*, Alma Mater, Cluj-Napoca
45. Feleagă N., Ionascu I. (1998), *Tratat de Contabilitate Financiară*, vol I și II Editura Economică, București
46. Feleagă N., Feleagă L. (2007), *Contabilitate financiară. O abordare europeană și internațională*, Editura Economică, București
47. Feleagă N., Malciu L., Bunea S. (2002), *Bazele contabilității, o abordare europeană și internațională*, Editura Economică, București
48. Grosanu A, (2010), *Calculația costurilor pe centre de profit*, Editura Irecson, București
49. Hibbets, A.R., Albright, T., Funk, W. (2003), *The competitive environment and strategy of target costing implementers: evidence from the field*, Journal of Managerial Issues, no. 15(5), p. 65-81
50. Hicks D. T. (2005), *Good decisions require good models: Developing activity-based solutions that work for decision makers*, Cost Management, no.19(3), p. 32-40
51. Hoque Y. (2000), *Just-in-Time production, automation, cost allocation practices and importance of cost information: An empirical investigation in New Zealand based manufacturing organizations*, The British Accounting Review, 32, p.133-159
52. Horváth and Partners (2009), *Controlling, Sisteme eficiente de creștere a performanței firmei*, Editura C.H. Beck, București
53. Horomnea, E. (2009), *Fundamentele științifice ale contabilității*, Editura: Tipo Moldova, Iași
54. Innes J. (2004), *Handbook of Management Accounting*, Elsevier, CIMA Publishing, Oxford, p.826
55. Jackson, A. (2003), *The diffusion of accounting practices in the new managerial public sector*, International Journal of Public Sector Management, no, 16(5), p. 359-372

56. Jianu I. (2007), *Evaluarea, prezentarea și analiza performanței întreprinderii. O abordare din prisma Standardelor Internaționale de Raportare Financiară*, Editura București, București
57. Jusoh R. (2008), *The performance consequence of multiple performance measure usage*, International Journal of Productivity and Performance Management, vol. 57(2), p. 119-136
58. Kaplan R. S., Norton D.P. (2000), *The Strategy-Focused Organization*, Strategy and Leadership, no. 29(3), p.41-42
59. Khan M., Jain P.K. (2007), *Management accounting: text, problems and causes*, 4th edition, Tata McGraw-Hill, New Delhi
60. Kober R., Paul B.J. (2007), *The interrelationship between management control mechanism and strategy*, Management Accounting Research, 18(4), p.425-452
61. Laitinen E.K. (2006), *Explaining management accounting change: Evidence from Finland*, International Journal Accounting, Auditing and Performance Evaluation, 3(2), pp.252-281
62. Langfield-Smith K. (2003), *Management control systems and strategy: A critical review*, Accounting, Organizations and Society, 22 (2), pp.207-232
63. Laptas R., Possler L. (2007), *Istorie, prezent și perspectiva privind situațiile financiare ale întreprinderii*, Ed. ASE, București, pp. 187-198
64. Lenghel R.D.(2011), *Armonizare, convergență și conformitate contabilă internațională*, Anuarul Institutului de Istorie, Seria Humanistica
65. Liggett, H.R., Trevino, J. and Lavelle, J.P.(1992), *Activity-based Cost management system in an Advanced manufacturing environment, - Economic and financial justification and Advanced manufacturing technologies*, H.R. Parsaei, Editura Elsevier Science Publishers, New York
66. Lucey T.(1992), *Management Accounting*, Third Edition, D.P. Publication, London, pp. 31-39
67. Luther, R., Longden, S. (2001). *Management accounting in companies adapting structural change and volatility in transition economies: A South African study*, Management Accounting Research, 12, pp. 299-320
68. Licu M.(2008), *Prețurile de transfer. Impactul noilor reglementări*, Revista Consulting Review, Nr. 5
69. Mao J.L., Mathe J.C (2003), *L'Essentiel du contrôle de gestion*, deuxième édition, Editions d'Organisation, Paris, pp. 183-202

70. Mates D., Peres I., Peres C.(2011), *Bazele contabilității*, Editura Mirton, Timișoara
71. Nederiță A., și colab.(2000), *Contabilitate managerială, Ghid practice didactic*, Ed. ACAP Chișinău
72. Nițu A., R.(2003), *Prețul de transfer*, Editura Mirton, Timișoara
73. Nicolescu O., Verboncu I.(2008), *Metodologii manageriale*, Editura Universitară, București
74. Niculescu M., Lavalette G. (2009), *Strategii de creștere*, Editura Economică, București
75. Nobes C., Parker R. (2004), *Comparative International Accounting*, eight edition, Pearson Education Limited, London, pp. 549-551
76. Nobes C., Parker R. B.(2010), *Comparative International Accounting* (10th Edition), Financial Times/Prentice Hall
77. Nicolescu O.,(coordonator)(2001), *Sistemul informational managerial al organizatiei*, Editura. Economica, București
78. Calin O.(2002), *Contabilitate de gestiune*, Editura Tribuna Economica, București
79. Calin O., Ristea M. (2002), *Bazele contabilității*, Editura Didactică și Pedagogică, București
80. Otley D. (2002), *Measuring Performance: the accounting perspective*, în *Business Performance Measurement: Theory and Practice*, (edt.) Neely A., Cambridge University Press, Cambridge, pp. 3-21
81. Otley D.(2003), *Performance Management: A Framework for Management Control Systems Research*, Management Accounting Research, vol.10, pp. 363-382
82. Popescu L., Băluță A. V. (2007), *Metode și procedee de calculație a costurilor*, Editura Fundației România de Măine, București
83. Ristea M., I. Jianu, I. Jianu (2010) *Experiența României în aplicarea Standardelor Internaționale de Raportare Financiară și a Standardelor Internaționale de Contabilitate pentru sectorul public*, Revista Transilvană de Științe Administrative 1 (25)/2010, pp.169-192
84. Ristea, M., & Dumitru, C. (2011), *Tratat de contabilitate financiară*, vol. II, Procedia - Social and Behavioral Sciences, Volume 109, 8 January 2014, pp. 804-814



85. Ristea, M., & Dumitru, C. (2004), *Bazele contabilitatii – Notiuni de baza, probleme, studii de caz, teste grila si monografie*, Editura Didactică și Pedagogică, București
86. Roslender R., Hart S.J. (2003), *In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives*, *Management Accounting Research*, 14 (3), pp. 255-279
87. Reynaud E. (2003), *Développement durable et entreprise: vers une relation symbiotique*, Communication à la Journée AIMS, ESSCA, Angers, mai 2003
88. Seal W., Herbert I. (2001), *Organizational Change and the Transformation of the Management Accounting Function*, *Review of Management Accounting Research*, Palgrave Macmillian, p. 3-21
89. Shah, K., *Historical Evolution of Management Accounting*, *University of Dhaka*, disponibil la <http://www.scribd.com/doc/36711471/Historical-Evolution-of-Management-Accounting>, accesat în data de 12.08.2017
90. Siegel G., Florin R., Ghosh A., Ghosh D., Hill N., et al. (1999), *Applying activity-based costing in healthcare*, IMA Foundation for Applied Research, Montvale, New York
91. Smith J. (2007), *handbook of Management Accounting*, Sixth edition, Elsevier, Marea Britanie
92. Tabăra N. (2004), *Contabilitate și control de gestiune. Studii și cercetări*, Editura TipoMoldova, Iași
93. Tabără, N., Briciu, S. (coord.) (2012), *Actualități și perspective în contabilitate și control de gestiune*, Editura Tipo Moldova, Iași
94. Tiron Tudor A. (2006), „Necesitatea armonizării reglementării românești privind prețurile de transfer cu reglementările europene”, extras din *Analele Universitatii, Oradea*
95. Todea N. (2004), *Situațiile financiare ale agenților economici*, Editura Aeternitas, Alba Iulia
96. Vaivio J. (2008), *Qualitative management Research: Rationale, Pitfalls and Potential*, *Qualitative Research in Accounting and management*, no.5(1), pp.64-85
97. Verboncu I., Zalman M. (2005), *Management și performanțe*, Editura Universitară, București

98. Viedge C., Conidaris C. (2000), *The magic of The Balanced Score Card*, People Dynamics, no. 18(7), p. 38-43
99. Wisniewski M., Dickson A. (2001), *Measuring Performance in Dumfries and Galloway Constabulary with The Balanced Scorecad*, Journal of the Operational Research Society, no. 52(10), p.1052-106
100. Xydias-Lobo M., Tilt C., Forsaith D (2004), *The Future of Management Accounting: A South Australian Perspective*, Journal of Management Accounting Research, vol.2, no.1, p.55-69

### **Legislație:**

1. Internal Revenue Code document intern a grupului
2. Legea contabilității nr. 82, din 24 decembrie 1991, republicată cu toate modificările și completările în Monitorul Oficial al României nr. 923, din 11 Decembrie 2015;
3. Legea 259 din 2007, pentru modificarea și completarea Legii contabilității nr. 82/1991, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 506 din 27 iulie 2007;
4. Legea nr.227/2015 privind Codul Fiscal
5. Liniile Directoare OCDE 2017
6. O.M.F.P. nr. 1082/2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate, publicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 963 din 30 decembrie 2014
7. ORDIN Nr. 442/2016 din 22 ianuarie 2016 privind cuantumul tranzacțiilor, termenele pentru întocmire, conținutul și condițiile de solicitare a dosarului prețurilor de transfer și procedura de ajustare/estimare a prețurilor de transfer
8. OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations
9. Standardele Internaționale de Contabilitate I.A.S. publicate de Comitetul pentru standarde Internaționale de Contabilitate
10. O.P.A.N.A.F nr. 442/2016

11. O.G. nr.92/2003 privind Codul de Procedură Fiscală, publicată în M.O. nr. 941/29.12.2003, cu modificările și completările ulterioare
12. Ordinul MEF nr. 222/2008
13. Ordonanța Nr. 92 din 24 decembrie 2003, Republicată privind Codul de procedură fiscală, Text în vigoare începând cu data de 1 aprilie 2008
14. O.G. nr.35/2006 pentru modificarea și completarea Codului de Procedură Fiscală, M.O. nr. 675/ 2006
15. Raportul Activității EU Joint Transfer Pricing Forum în domeniul Documentației – SEC(2005)1477

**Baza de date:**

1. <http://www.jstor.org>
2. [anuaruldeconsultanta.ro](http://anuaruldeconsultanta.ro)
3. [www.management.ro](http://www.management.ro)
4. [www.taxhouse.ro](http://www.taxhouse.ro)
5. Forumul mixt UE privind prețurile de transfer, Raportul JTPF: Linii directoare privind serviciile intra-grup cu valoare adăugată mică, februarie 2010, JTPF/020/REV3/2009/EN
6. [www.finante.ideaplussolutions.net](http://www.finante.ideaplussolutions.net)
7. [www.steconomice.uoradea.ro](http://www.steconomice.uoradea.ro)
8. [www.pwc.com](http://www.pwc.com),
9. [www.kpmg.ro](http://www.kpmg.ro)
10. [http://www.financejournal.ro/arhiva\\_detalii.php?idR=5](http://www.financejournal.ro/arhiva_detalii.php?idR=5)
11. <http://www.startups.ro/analize/ce-sunt-si-cum-utilizezi-preturile-de-transfer>
12. [www.biteconomic.ro](http://www.biteconomic.ro)
13. [www.mfinante.ro](http://www.mfinante.ro)
14. [ro.thpanorama.com](http://ro.thpanorama.com)