

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

Drd. MAGDALENA-ALINA OPRIȘOR-DOMNARIU (ILCUȘ)

Alba Iulia

2023

CUPRINS

Cuprins	1
INTRODUCERE	6
Contextul actual al cercetării	6
Importanța temei și motivația realizării cercetării	11
Stadiul actual al cunoașterii	17
Obiectivele lucrării de cercetare	26
Ipotezele cercetării	28
Metodologia cercetării	29
SINTEZA PRINCIPALELOR PĂRȚI ALE TEZEI DE DOCTORAT	31
CAPITOLUL 1. INFORMAȚIA CONTABILĂ ÎN RAPORTĂRILE FINANCIARE	37
1.1. Dimensiuni istorice ale contabilității, ca sursă principală de informații pentru raportare.....	40
1.2. Conturile contabile, instrumente de raportare din perspectiva României și Germaniei.....	46
1.3. Rolul informației contabile în raportările interne și externe	52
1.3.1. Utilizatorii raportărilor financiare interne	57
1.4. Propunere de raportare internă privind bugetarea	59
CAPITOLUL 2. RAPORTĂRI FINANCIARE ÎN GERMANIA ȘI ÎN ROMÂNIA	64
2.1. Raportări externe financiare și nefinanciare în România și Germania	65
2.2. Impactul IAS2 "Stocuri" asupra raportărilor financiare.....	80
2.2.1. IAS2 "Stocuri". Comparație cu Germania.....	83
2.2.2. IAS2 "Stocuri". Comparație cu România	89
2.2.3. Principii generale dominante de raportare financiară în România și Germania versus IFRS.....	94
2.3. Model de propunere privind raportarea nefinanciară	100
CAPITOLUL 3. IDENTIFICAREA MARJEI BRUTE DE CONTRIBUȚIE ÎN RAPORTĂRILE INTERNE ALE CONTABILITĂȚII DE GESTIUNE CONFORM IAS 2 "STOCURI".....	103
3.1. Marja brută de contribuție în calculațiile costului complet și parțial.....	110
3.2. Abordarea costurilor conform IAS2 "Stocuri" și sistemului contabil german	114
3.3. Principii de alocare a costurilor în contabilitatea de gestiune	117
3.4. Centre de responsabilitate	121

3.4.1. Tablou de colectare și decontare de costuri. Deviația marjei de contribuție la nivel de centre de cost	135
3.4.2. Contabilitatea centrelor de cost	143
3.4.3. Contabilitatea centrelor de profit. Identificarea marjei de contribuție la nivel de centre de profit	148
CAPITOLUL 4. IDENTIFICAREA MARJEI BRUTE DE CONTRIBUȚIE ÎN RAPORTĂRILE EXTERNE ALE CONTABILITĂȚII FINANCIARE CONFORM IAS1” PREZENTAREA SITUAȚIILOR FINANCIARE”	153
4.1. Condiții privind raportarea în conformitate cu IFRS	156
4.2. Raportări financiare conform IAS1 ”Prezentarea situațiilor financiare”. Identificarea marjei de contribuție.....	159
4.3. Structura CPP în România și Germania versus IAS1 ”Prezentarea situațiilor financiare”	171
CAPITOLUL 5. INTERACȚIUNEA RAPORTĂRILOR INTERNE ALE CONTABILITĂȚII DE GESTIUNE CU RAPORTARILE EXTERNE FINANCIARE	176
5.1. Interconectarea raportărilor externe cu cele interne.....	178
5.2. Verificarea ipotezelor de lucru.....	182
5.3. Populația cercetării noastre științifice: sectorul productiv al industriei constructoare de mașini din România.....	184
5.4. Cercetare privind utilizarea calculației marginale respectiv a marjei brute de contribuție în sectorul productiv al industriei constructoare de mașini din România	190
5.4.1. Analiza liniară de regresie.....	190
5.4.2. Analiza de regresie multiplă.....	202
5.4.3. Rezultatele analizei de regresie	203
5.5. Studiu de caz aplicativ Bombardier Transportation (BT) privind interconectarea raportărilor interne ale contabilității de gestiune cu raportările externe financiare la nivel de marjă brută.....	205
5.6. Cercetare privind aplicabilitatea marjei brute peste costuri (de contribuție) în stabilirea prețurilor de transfer în cadrul raportărilor la nivel de centru de profit	220
5.6.1. Considerații generale privind tranzacțiile intra-grup din sectorul productiv. Prețurile de transfer	220
5.6.2. Analiza metodelor de stabilire a prețurilor de transfer între societăți afiliate în funcție de tipurile de tranzacții.....	223
5.6.3. Testarea valorii de piață pentru prețurile de transfer cu metoda cost – plus pentru populația eșantionată.....	227
5.7. Cercetarea empirică pe bază de chestionar	231
5.8. Rezultatele cercetării.....	236

5.9. Concluzii generale și contribuții proprii	242
5.9.1. Concluzii generale	242
5.9.2. Contribuții proprii	246
REFERINȚE BIBLIOGRAFICE	248
Articole de specialitate	251
Publicații.....	259
Resurse electronice.....	261
LISTA TABELELOR	263
LISTA FIGURILOR	264
ANEXE	267
Anexa nr. 1. Cont de profit și pierdere în România în format listă și în format cont.	267
Anexa nr. 2. Clasificarea contului de profit și pierdere în Germania.....	269
Anexa nr.3. Structura bilanțului în Germania	271
Anexa nr.4.1: Primul chestionar.....	272
Anexa nr.4.2: Al doilea chestionar- Chestionar 2023	275
Anexa nr.5: Lista celor mai importanți jucători din industria constructoare de mașini din România	276
Anexa nr.6 : Extrase din rapoarte anuale	278

Titlul tezei: **INTERACȚIUNEA RAPORTĂRILOR FINANCIARE INTERNE ȘI EXTERNE DIN SECTORUL PRODUCTIV PRIN PRISMA STANDARDELOR INTERNAȚIONALE DE RAPORTARE FINANCIARĂ IAS1 ȘI IAS2. PARTICULARITĂȚI APLICATIVE: ROMÂNIA ȘI GERMANIA.**

INTRODUCERE

Contextul actual al cercetării

Plecând de la premisa, conform căreia, contabilitatea s-a dezvoltat întâi ca practică, iar ulterior ca știință, ne propunem să surprindem câteva aspecte practice cu privire la interconexiunea raportărilor interne și externe în practica sectorului productiv, în general, și a industriei constructoare de mașini din România, în particular, prin prisma implementării referențialelor internaționale de contabilitate, Prezentarea situațiilor financiare în conformitate cu standardele internaționale de raportare financiară (IAS1) și Stocuri (IAS2). Standardele contabile internaționale de raportare (IFRS) cât și cele locale emit pretenții tot mai mari și mai exigente cu privire la forma de prezentare a informației contabile, indispensabilă atât pentru pregătirea raportărilor externe în conformitate cu cadrele de raportare statutară, cât și pentru raportările interne necesare îndeplinirii funcțiilor de conducere în cadrul unei entități. În teza de față arătăm prin intermediul informațiilor prezentate cu privire la rezultatul brut al cifrei de afaceri din contul de profit și pierdere după destinații în cadrul sistemului contabil german, că se identifică perfect cu recomandările IFRS, atât la nivelul raportărilor interne, conforme cu IAS2 "Stocuri cât și la nivelul raportărilor externe, conforme cu IAS1 "Prezentarea situațiilor financiare". Apoi ne propunem să investigăm situația raportărilor interne și externe la nivelul aceluiaș rezultat brut al cifrei de afaceri nete în România în sectorul productiv al industriei selectate.

În continuare accentuăm similitudinile de prezentare a contului de profit și pierdere în Germania față de referențialul IAS1. Pentru cazul Germaniei, conform Codului Comercial German (HGB) § 275 cât și în cadrul referențialului IAS1, contul de profit și pierdere poate fi clasificat

după **natură sau după destinații (funcție)**. În România, Ordinul M.F.P. nr.1802/2014 privind aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate și Ordinul M.F.P. nr.2844/2016 privind aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară precizează despre contabilitatea cheltuielilor că se țin după **natura** lor. Prezentarea contului de profit și pierdere după destinații se prezintă, în mod obligatoriu, doar în nota explicativă nr.4, la situațiile financiare. Analiza rezultatului din exploatare, de către entitățile mici și respectiv, mijlocii și mari, poate fi o opțiune de prezentare, la ora actuală, în România, pentru entitățile care raportează în conformitate cu standardele internaționale de raportare financiară (IFRS).

Plecând de la recomandarea Federației Industriilor Germane (IKR) de a utiliza cu precădere în industrie contul de profit și pierdere după funcții, de altfel reglementat în Germania alături de contul de profit și pierdere după natură, la libera alegere a entităților, considerăm de mare importanță prezentarea liniei **marjă brută**¹ (**Profit brut = Venituri din cifra de afaceri – costul produselor vândute și al serviciilor prestate, conform IAS1**) din contul de profit și pierdere (CPP) după funcție, ilustrată în figura nr.1. Printre primele traduceri ale acestui termen englez găsim termenul de valoare adăugată² (VAD) la Petrescu Silvia (2005) și termenul de marjă brută și profit brut, la Gîrbina Maria Mădălina și Bunea Ștefan (2007). Popescu Lucian și Băluță Aurelian Virgil (2007) definesc această marjă de profit brut, marjă brută generală sau marja pe costurile fixe³. În cele ce urmează vom prelua termenul Marja brută (de contribuție⁴) din publicațiile CECCAR. Marja brută de contribuție se referă la eficiența economică respectiv la diferența dintre ieșiri – venituri din cifra de afaceri și intrări - costul bunurilor vândute și al serviciilor prestate ⁵ și reprezintă contribuția totală de acoperire a costurilor fixe. În vederea identificării marjei brute de contribuție în situațiile financiare sub sistem contabil românesc

¹ Gîrbina, M.M., Bunea, S., 2007, Sinteze, studii de caz și teste grila privind aplicarea IA (revizuite) -IFRS, editia a IIIa, Vol, 1, p.53, 55, Editura CECCAR. Termenul se întâlnește în literatura americană de specialitate sub denumirea de Margin Contribution iar în literatura germană, sun denumirea de Deckungsbeitrag II.

² Petrescu, Silvia, 2005, Analiză financiară aprofundată,

³Popescu, L., Băluță, A.V.,2007, Metode și procedee de calculația costurilor, Editura Fundației România de Măine, ISBN 978-973-725-844-1, p162-164.

⁴ Traducere preluată din Sinteze, Exemple și Studii de caz pentru pregătirea candidaților la examenul de aptitudini pentru obținerea calificării de expert contabil și de contabil autorizat, 2019, CECCAR, Institutul Național de Dezvoltare Profesională Continuă;

⁵ venituri din cifra de afaceri – costul produselor vândute, conform IAS1

ilustrăm în continuare nota explicativă numărul 4 și constatăm că echivalentul acesteia este conform definiției de mai sus, **rezultatul brut aferent cifrei de afaceri nete**.

Figura nr.1: **Marja brută de contribuție în contul de profit și pierdere (CPP), după funcție, conform ghidului de implementare IAS1 "Prezentarea situațiilor financiare" și în sistem german și respectiv, nota explicativă nr.4 Analiza rezultatului din exploatare, conform reglementărilor din România**

România Nota explicativă nr 4.	IAS 1 / IFRS para 102 și para 103, 4.111	Germania Art.275 HGB al.3
1. Cifra de afaceri netă	Venituri din activități curente	1. Venituri din Cifra de afaceri
2. Costul bunurilor vândute și al serviciilor prestate (3 + 4 + 5)	- Costul producției vândute și al serviciilor prestate	2. Costul producției vândute și al serviciilor prestate
3. Cheltuielile activității de bază		
4. Cheltuielile activitatilor auxiliare		
5. Cheltuielile indirecte de producție		
6. Rezultatul brut aferent cifrei de afaceri nete (1 - 2)	= Profit brut	3. Rezultatul brut aferent cifrei de afaceri nete (1-2)
7. Cheltuielile de desfacere	+ Alte venituri din exploatare	4. Cheltuieli de desfacere
8. Cheltuieli generale de administrație (nu sunt incluse in costul de desfacere)	- Cheltuieli de desfacere	5. Cheltuieli generale de administrație
9. Productia neterminată (711 creditor)	- Cheltuieli generale de administrație	
10. Producția din imobilizari proprie		
11. Alte venituri din exploatare	<u>- Alte cheltuieli din exploatare</u>	6. Alte venituri din exploatare
		7. Alte cheltuieli din exploatare
12. Rezultatul din exploatare (6 - 7 - 8 + 9 + 10 + 11)	= Rezultat operațional / din exploatare (EBIT)

Surse: Nota explicativă nr. 4 la situațiile financiare anuale la 31.12.2022, disponibil la https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/Declaratii_R/1002_5_2018.html, traducere din IAS1, "Prezentarea situațiilor financiare" para 103 Girbina, M.M., Bunea, S., 2007 și Sinteze, studii de caz și teste grila privind aplicarea IAS (revizuite) -IFRS, editia a IIIa, Vol, 1, p.53, 55, Editura CECCAR, și Cod Comercial German (HGB) Art.275 al.3

disponibil la https://www.gesetze-im-internet.de/hgb/_275.html

Acest rezultat brut din contabilitatea financiară germană și din contul de profit și pierdere după destinații, în conformitate cu IAS1 "Prezentarea situațiilor financiare", se mai regăsește în contabilitatea marginală germană de gestiune a costurilor sub denumirea de „Deckungsbeitrag zwei (DB2)⁶”, în traducere ad literam contribuție de acoperire a costurilor fixe nr.2⁷. Cu alte cuvinte, **marja brută de contribuție** este evidențiată, pe de o parte, în contabilitatea financiară și pe de altă parte în cea de gestiune a costurilor, ca sumă a tuturor rezultatelor brute la nivelul tuturor obiectelor de cost/centrelor de responsabilitate și constituie conform IFRS, contribuția⁸totală în vederea acoperirii costurilor fixe. Astfel că interacțiunea raportărilor interne și externe se întâmplă la nivelul marjei brute de contribuție, atât în sistem german cât și IFRS, sub IAS2 "Stocuri", după cum vom arăta, în continuare, în conținutul tezei.

În sistemul contabil românesc însă, ne propunem să cercetăm marja brută (de contribuție) respectiv **rezultatul brut aferent cifrei de afaceri nete**, ca linie a contului de profit și pierdere după destinații, preluată în România în nota explicativă nr.4, dacă se identifică cu cea a celor două referențiale, oglindind interacțiunea raportărilor interne cu cele externe, prin tripla indentitate a rezultatului contabilității marginale concomitent cu cel al contabilității de gestiune și financiară⁹.

În concepția dualistă¹⁰ potrivit căreia informația contabilă este înregistrată separat în două circuite informaționale distincte, contabilitatea de gestiune și contabilitatea financiară fluxurile de informație nu se delimitează numai "spre interiorul" sau "spre exteriorul" entității raportatoare, în funcție de destinația informațiilor, ci și reciproc, între cele două circuite.

Pe de o parte contabilitatea financiară¹¹, care furnizează obligatoriu raportările externe statutare, „trebuie să asigure înregistrarea cronologică și sistemică, prelucrarea, publicarea și păstrarea informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară precum și alte

⁶Friedl, G.; Hofmann, Ch.; Pedell, B., 2010, Kostenrechnung - Eine entscheidungsorientierte Einführung, München, Vahlen.și Kilger W., Pampel,R.J., Vikas,K., 2012, Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung, 13.Auflage, Springer Gabler;

⁷Kilger, W., Pampel,R.J., Vikas,K., 2012, Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung, 13.Auflage, Springer Gabler;

⁸ ACCA Performance Management, Paper F5, Course Notes ACF5CN07(D), BPP Learning Media, p.1.9.

⁹ Schmidt Andreas, 2008, Kostenrechnung: Grundlagen der Vollkosten-, Deckungsbeitrags-und Plankostenrechnung sowie des Kostenmanagements, 5. Auflage Verlag W.Kohlhammer

¹⁰ Partenie Dumbravă, Atanasiu Pop, 1997, Contabilitatea de gestiune în industrie, Editura Intelcredo Deva, pg.13

¹¹Legea nr 82/1991, republicată cu modificările și completările la zi

informații referitoare la activitatea desfășurată, pentru satisfacerea nevoilor interne de informații reale și certe”, în special pentru mediul extern reprezentat de: investitori prezenți și potențiali, creditori financiari și comerciali, clienți, instituții publice și alți utilizatori”¹². Această cerință este valabilă atât pentru România, cât și pentru Germania precum și pentru raportările conforme cu standardele internaționale de raportare financiară. Evident că exigențele raportărilor în conformitate cu standardele internaționale, în general și IAS2 ”Stocuri”, în particular, impun cerințe specifice de raportare. În vederea conformării la aceste cerințe, vom urmări în teză interconectarea raportărilor contabilității financiare cu cele ale contabilității de gestiune sub IFRS și sistem german (HGB),

Pe de altă parte, organizarea și conducerea contabilității de gestiune adaptată la specificul activității este **obligatorie în România pentru unele entități economice**, “după caz” conform prevederilor art.1 alin. 1 și 2 din Legea contabilității nr. 82/1991¹³, republicată iar **în Germania este obligatorie** conform Codului Comercial German (HGB) art.255 al. 2¹⁴ cu privire la bilanț respectiv directivei fiscale cu privire la impozitarea venitului¹⁵, **în limitele precizate** de aceste reglementări, deci tot pentru unele entități economice. Potrivit reglementărilor contabile germane, este la latitudinea entității să aleagă, în funcție de politicile contabile la care aderă, respectiv de prezentare a unui profit mai mare sau mai mic, în ce măsură rămâne opțională gestionarea fiecărui fel de cost de producție.

Prin urmare, modul de organizare a contabilității de gestiune este la latitudinea persoanelor responsabile cu prezentarea situațiilor financiare, în România, în totalitate, iar în Germania, în anumite limite.

Având în vedere natura activităților desfășurate, forma cea mai complexă de organizare a contabilității de gestiune o întâlnim în cadrul activității de producție, unde orice structură de conducere este interesată de managementul costurilor respectiv de determinarea costurilor la anumite niveluri, chiar până la nivelul unui produs. Contabilitatea de gestiune are drept obiectiv reflectarea tuturor operațiilor de colectare și repartizare a cheltuielilor pe destinații, respectiv

¹² Todea, N., Cenar, I., 2001, Contabilitate financiara, Aplicatii practice, Seria didactica

¹³https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/Legea_contabilitatii.htm

¹⁴https://www.gesetze-im-internet.de/hgb/_255.html

¹⁵https://datenbank.nwb.de/Dokument/Anzeigen/126764_33/

produse, lucrări, comenzi [...], decontarea producției obținute și calculul costului de producție al produselor fabricate.¹⁶

Din punct de vedere al relației între contabilitatea de gestiune¹⁷ și respectiv contabilitatea managerială, cea dintâi reprezintă sursa de informație pentru cea de-a doua. Contabilitatea de gestiune este diferită de contabilitatea managerială, în sensul că prima furnizează doar baza și informațiile pentru constatarea costurilor, potrivit Institutului – The Chartered Institute of Management Accountants- (CIMA¹⁸) din Anglia. Odată ce informațiile din contabilitatea de gestiune sunt puse la dispoziția contabilității manageriale, aceasta din urmă poate aplica metodele de calculație a costurilor, agreate la nivel de conducere. Principiile contabilității de gestiune a costurilor au evoluat de-a lungul anilor pentru a satisface nevoile managementului, care este cel dintâi utilizator a informațiilor despre costuri (și venituri), la nivelul fiecărei entități.

Importanța temei și motivația realizării cercetării

Datorită complexității conținutului informațional al datelor contabile și pe fondul presiunii din piața actuală, cosmopolită, de a fructifica oportunitățile și de a minimiza riscurile, a apărut necesitatea analizei amănunțite a fluxurilor de informație financiar-contabilă, unde se realizează **interconectarea** interactivă a contabilității financiare cu cea de gestiune, în particular în sectorul de producție, cu ajutorul tehnologiei și implementării digitalizării, în tot mai mare măsură. În acest sens, s-a urmărit dezvoltarea unui instrumentar strategic în sprijinul conducerii entităților economice pentru identificarea opțiunilor contabile ideale în vederea realizării raportărilor financiare. Datele economico-financiare pot fi analizate pe mai multe paliere și anume prin contabilitatea financiară, care este obligatorie în virtutea reglementărilor legale, furnizează raportările externe și își asumă un rol pasiv¹⁹ de informare și respectiv, prin intermediul contabilității de gestiune, al cărui mod de organizare este opțional la nivel de entitate, furnizează informațiile pentru raportările interne, ca parte integrantă a contabilității manageriale și are rolul

¹⁶Eșanu, N., 2003, Contabilitatea de gestiune, Ed. Continent, Sibiu

¹⁷contabilitatea de gestiune a costurilor sau contabilitatea costurilor

¹⁸ Disponibil la <https://www.cimaglobal.com/>

¹⁹Briciu, S.; Căpușneanu, S.; Rof, L.,M.; Topor, D., 2010, Contabilitatea și controlul de gestiune, Ed. Aeternitas

de a identifica și de a proba "cheltuielile aferente veniturilor²⁰", respectiv oferă posibilitatea de a le ajusta în timp real, chiar înainte de închiderea de lună. În acest context putem spune despre contabilitatea de gestiune că a devenit instrumentul indispensabil pe baza căruia se iau deciziile pe termen scurt.

Cu alte cuvinte, epoca digitalizării, deschide noi perspective pentru colectarea și prelucrarea informațiilor contabile în cadrul societăților. În acest sens, se poate spune că digitalizarea fluxurilor de informație în companii este de un real folos tuturor utilizatorilor și oferă un avantaj competitiv²¹ greu de recuperat. Din punctul de vedere al contabilității de gestiune, ca principal furnizor de informație, aceasta beneficiază din plin de avantajele tehnologiei moderne, realizând distribuiri automate de costuri indirecte, variabile și fixe și diverse alocări și realocări pe baze sistematice și consecvente în funcție de nivelul efectiv al producției realizate în perioada de referință, în conformitate cu prevederile standardelor internaționale de contabilitate, în speță IAS2 "Stocuri".

Marja brută de contribuție este din punct de vedere al raportărilor interne la nivel de entitate, un prim rezultat al sistemului de calculație a costurilor variabile (direct costing), și reprezintă conceptul de bază din calculațiile costurilor marginale, care au apărut din interpretarea principiului cauzalității²² de alocare a costurilor și care în Germania se practică pe mai multe niveluri de raportare, după cum detaliem în capitolul cu privire la raportările interne, respectiv la expunerea principiilor de alocare a costurilor.

Contribuția marginală reflectă profitabilitatea pe fiecare unitate produsă, respectiv veniturile după extragerea costurilor variabile, disponibile pentru acoperirea costurilor fixe, pornind de la metoda costurilor variabile²³. Contribuția marginală este extrem de importantă pentru analiză și planificare, deoarece arată valoarea veniturilor disponibile pentru a acoperi costurile fixe, ca de exemplu chiria și utilitățile, care trebuie plătite chiar și în cazul în care producția stagnează sau este nulă, respectiv pentru analiza punctului de inflexiune cost-beneficiu. Contribuția

²⁰Idem13

²¹McKinsey study, 2015, Accelerating the digital transformation of French businesses: A source of growth and competitiveness for France, Available at: <https://www.mckinsey.com/industries/high-tech/our-insights/closing-frances-100-billion-digital-gap>, [accessed 8 August 2019]

²²Bramsemann, R., 2005, Systeme der Kosten und Leistungsrechnung, p.21, si idem 31p.1.11

²³Eșanu, N., 2003, Contabilitatea de gestiune, Ed. Continent, Sibiu

totală este contribuția pe unitate multiplicată cu numărul de unități vândute²⁴. Contribuția marginală însă nu include în costul unitar, toate costurile indirecte, ci pe cele nealocate le declară direct în costul perioadei. În acest fel, stocurile vor fi evaluate la nivelul costului variabil de producție, în cazul contabilității marginale, fapt neacceptat de IAS2 "Stocuri". Conform prevederilor IAS2, "Stocuri", utilizarea sistemului de costuri marginale drept unic sistem de calculație a costurilor la nivel de entitate nu este acceptată²⁵, deoarece este o metodă de calcul a costului parțial. Prin urmare, în vederea conformării la cerințele IAS2 "Stocuri", **contabilitatea marginală a costului parțial se poate folosi doar în paralel cu una dintre metodele absorbante**, pentru a beneficia și de avantajele utilizării analizei marginale, în condițiile efectuării ulterioare a ajustărilor necesare pentru conformarea la cerința impusă de IAS2 "Stocuri" pentru calculul costului complet²⁶. În acest sens, se va recurge la calcularea ratelor de absorbție după formula costuri indirecte previzionate / capacitate normală de producție previzionată²⁷. Așadar rapoartele interne cu privire la calculațiile costului parțial, obligatorii în anumite limite, în contabilitatea marginală germană dar și internațională²⁸, sunt de fapt o **completare** a calculațiilor costului complet, recomandat de IAS2, "Stocuri". Prin urmare, verificarea ipotezei utilizării marjei brute de contribuție în raportarea internă implică confirmarea tendinței actuale de utilizare, în practică, a unui hibrid²⁹ de sisteme de calculație a costurilor, pentru a beneficia de avantajele conferite de fiecare dintre acestea. Această particularitate de utilizare a unei combinații de sisteme de cost, în domeniul productiv la nivel mondial³⁰, coraborată cu recomandările IAS2 "Stocuri" de utilizare a CPP după funcție în sectorul productiv respectiv a marjei brute de contribuție în raportări, interne și externe, indică că această marjă brută a contabilității marginale este un minunat instrument de analiză, control și previzionare.

Așadar **marja brută de contribuție** ca rezultat al contabilității marginale, din cadrul contabilității de gestiune, reflectat în contabilitatea financiară reprezintă **o punte de legătură între**

²⁴ ACCA Management Accounting, Paper F2, International, Essential Text, 2008, Kaplan Publishing UK, ISBN 978-1-84710-535-6, pg. 150

²⁵ ACCA Performance Management, Paper F5, Course Notes ACF5CN07(D), BPP Learning Media

²⁶ ACCA Advanced Performance Management, Paper P5, Essential Text, 2008, Kaplan Publishing UK, ISBN 978-1-84710-552-3

²⁷ ACCA Performance Management, Paper F5, Course Notes ACF5CN07(D), BPP Learning Media, pg.1.5

²⁸ ACCA Management Accounting, Paper F2, International, Essential Text, 2008, Kaplan Publishing UK, ISBN 978-1-84710-535-6

²⁹ Cokins, G, 2013, Top 7 Trends in Management Accounting, *Strategic Finance* (December): 21–29.

³⁰ Horngren et.al. 2012, Kilger et.al. 2012

raportările externe cu cele interne, respectiv între contabilitatea financiară și cea de gestiune și este extrem de utilă în raportările interne. De asemenea, are o mare utilizare la nivel internațional, în conformitate cu Horngren³¹(2012) și Kilger³²(2012) și Horvath (2019), datorită faptului că are capacitatea de a facilita planificarea, controlul dar mai ales procesul de luare a deciziilor pe termen scurt.

În aceeași ordine de idei, calculul costurilor de absorbție respectă recomandările IAS2 "Stocuri" privind contabilizarea stocurilor, conform căruia valoarea stocurilor trebuie să includă o sumă corespunzătoare de cheltuieli generale fixe de producție, devenind astfel o parte a costului produsului. În plus, IAS2 "Stocuri" recunoaște în mod explicit că prețul de vânzare trebuie să acopere toate costurile. Pot apărea probleme deoarece se presupune că cheltuielile generale sunt legate de volum și, de asemenea, că profiturile pot fi manipulate prin simpla modificare a nivelurilor de producție. Așadar în cazul calculațiilor costului parțial, creșterea valorii stocurilor va conduce la un profit mai mic și viceversa, în timp ce în cazul calculațiilor costului complet, va conduce la un profit mai mare. Figura de mai jos prezintă impactul costului de absorbție și al costului variabil asupra profiturilor, conform unui studiu comparativ al diferitelor tehnici de cost și al aplicării lor în companiile farmaceutice. Aceasta subliniază și mai mult ideea că metoda de evaluare a stocurilor are impact asupra rezultatului brut. În acest context, **variația producției (stocului) joacă un rol important în declararea profitului**. După cum observăm în tabelul de mai jos există o relație de invers proporționalitate între profitul brut sau marja brută de contribuție și valoarea respectiv variația stocului. De regulă, există variații ale stocurilor, cu mici excepții, cum ar fi produsele nestocabile, ca de exemplu energia electrică sau serviciile de transport. Când vorbim despre stocuri se face diferența dintre **costurile de fabricație a producției și cele ale producției vândute** sau a serviciilor prestate, pe care o regăsim în literatura de specialitate sub denumirea costul vânzărilor sau costul cifrei de afaceri. Așadar, trebuie făcută distincție între costul de producție și costul vânzărilor.

Reținem că metoda de evaluare a stocurilor are impact asupra rezultatului financiar și reluăm această temă în stadiul actual al cunoașterii.

³¹ Horngren T.C., Datar, C.T., Foster, G., 2012, Cost Accounting- A Managerial Emphasis, 14th Edition, Prentice Hall
³²Kilger, W., Pampel,R.J., Vikas,K., 2012, Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung, 13.Auflage, Springer Gabler

Figura nr.2: **Impactul costului marginal și al celui complet asupra profitului**

Metoda de evaluare a stocurilor	Creșterea stocurilor	Descreșterea stocurilor
Calculația costurilor marginale	Profit scăzut	Profit ridicat
Calculația absorbantă	Profit ridicat	Profit scăzut

Sursa: Aleem,M, Khan, MH și Hamad,W., 2016, Audit Financiar XIV Nr.11(143) ISSN:1583-5812, ISSN online:1844-8801 disponibil la [AF 11 2016 - Site.pdf \(cafr.ro\)](#)

În privința rezultatului operațional, ghidul de implementare a IAS1 "Prezentarea situațiilor financiare" precizează că utilizarea **clasificării cheltuielilor după natură ar crește profitul operațional față de clasificarea după destinații**, datorită capitalizării costurilor de finanțare în primul caz. [IAS1 para 99 FAQ4.111.3]. Din prisma raportărilor financiare în conformitate cu standardele internaționale de contabilitate, în urma procesului de armonizare derulat în ultimii ani, se observă că sunt cazuri în care rezultatele prezentate, în cadrul celor două standarde de raportare, național și internațional, pot fi similare, dar de asemenea, în multe cazuri, acestea pot fi complet diferite. În privința referențialului internațional de raportare IAS1 "Prezentarea situațiilor financiare", în ceea ce privește valoarea **rezultatului din exploatare**³³ (profit sau pierdere) **nu există diferențe**, indiferent de structura de prezentare abordată- a contului de profit și pierdere după natură sau după destinații³⁴.

Raportarea internă cu privire la costuri este una dintre ariile de responsabilitate ale controlului intern respectiv controlling-ului și cuprinde planificarea și controlul în vederea atingerii rezultatelor scontate și a valorii adăugate precum și coordonarea sistemului de furnizare de informații contabile interne. Nevoia de stabilitate, de precizie în prognoză, de flexibilitate și permanentă actualizare a planificării, și mai ales de **analiză și raportare** în cadrul proceselor de luare a deciziilor au condus la conlucrarea în tot mai mare măsură a contabilității de gestiune cu contabilitatea financiară, prin intermediul raportărilor interne. Așadar plecând de la Contribuția totală (contribuția pe unitate multiplicată cu numărul de unități vândute³⁵) putem calcula rapid profitul operational după formula: Profit din exploatare= contribuție totală (marjă brută de

³³ Rezultat operațional sau EBIT (Earnings before Income and Taxes)

³⁴ Sinteze, Exemple și studii de caz pentru pregătirea candidaților la examenul de aptitudini pentru obținerea calității de expert contabil și de contabil autorizat, 2019, CECCAR, Institutul Național de Dezvoltare Profesională Continuă, p.177-187;

³⁵ ACCA Management Accounting, Paper F2, International, Essential Text, 2008, Kaplan Publishing UK, ISBN 978-1-84710-535-6, pg. 150

contribuție) – Cheltuieli fixe indirecte³⁶. În acest fel putem urmări atât în ante cât și în postcalculații abaterile de la profitul țintă, la orice nivel agreat de controllări, pe baza informațiilor culese din contabilitatea de gestiune, încă înainte

În concluzie, în practica sectorului de producție există de fapt, o **interacțiune între contabilitatea financiară și contabilitatea de gestiune** iar conexiunea între acestea se poate realiza în sistemul internațional de raportare (IFRS) precum și în sistemul german, prin **intermediul marjei brute de contribuție sau de acoperire**, ca linie a CPP după destinații, într-o primă etapă iar ulterior la nivelul **rezultatului din exploatare, într-o a doua etapă. Rezultatul din exploatare este același indiferent dacă se utilizează clasificarea cheltuielilor după destinație sau după natură** în contabilitatea financiară. Dar cum marja de contribuție marginală nu are echivalent direct în contul de profit și pierdere după natură, ci doar în cel după funcții, în sistemul de raportare românesc nu putem echiva marja brută de contribuție cu rezultatul brut al cifrei de afaceri nete, decât în condițiile în care acesta reprezintă rezultatul contabilității marginale de acoperire a costurilor fixe de regie. În acest sens ne propunem să arătăm în teză că marja brută din contabilitatea financiară, respectiv din CPP după funcție reprezintă o marjă de contribuție marginală în raportările interne conform IAS2, "Stocuri" precum și în sistem german de raportare. Am ales sistemul de raportare german ca bază de comparație, deoarece în Germania se utilizează pe scară largă în industrie CPP după destinații și implicit contabilitatea marginală pentru determinarea liniei marjă brută de contribuție (acoperire), în paralel cu calculatiile costului complet. Marja de contribuție, conceptul central a contabilității marginale a costurilor³⁷ este utilizată în mare proporție de firmele din Germania în în bugetarea costurilor fixe (70%) și în bugetarea operațională (94,8%).

Marja brută de contribuție este importantă pentru analiza evoluției oricărei companii deoarece ne spune exact în ce măsură poate acoperi costurile indirecte fixe respectiv cheltuielile de regie legate de producție, în fiecare perioadă dată, înainte de închiderea de lună. Costurile fixe pot fi ajustate de către management în cadrul proceselor de luare a deciziilor pe termen scurt și reprezintă o pârghie de control a rezultatului din exploatare, având o influență semnificativă asupra acestuia: rezultatul operațional se modifică în aceiași măsură cu costurile fixe de producție. Cu cât

³⁶ Idem 33

³⁷ Kilger, W., Pampel, J., R., Vikas, K., 2012, Flexible Plankostenrechnung und Deckungsbeitragsrechnung 13. Auflage, Springer Gabler

se reduc costurile fixe, va crește rezultatul din exploatare. Așadar cunoașterea amănunțită a costurilor fixe este relevantă. Marja brută și rezultatul operațional sunt nelipsite în rapoartele anuale, după cum aratăm în studiul nostru științific, fiind de mare interes pentru investitori, deoarece sunt indicatori de bază ai „sănătății” companiei. Așadar indiferent dacă companiile au sau nu obligația de publicare a marjei brute, acesta rămâne un important instrument de control și bugetare, utilizat în mare măsură la nivel internațional.

Armonizarea sistemelor de contabilitate este o mare provocare a zilelor noastre. Managerii trebuie să își ia timp pentru a înțelege regulile și reglementările și să dezvolte practici care să respecte standardele cu costuri cât mai mici. Nevoia de a avea un sistem contabil de raportare a situațiilor financiare comparabile la nivel internațional a crescut de-a lungul timpului în România, în special în anumite categorii de entități de interes public, dar și pentru evaluarea performanțelor în scop de evaluare. Cadrul de raportare -cel mai frecvent utilizat care asigură această comparabilitate este reprezentat de Standardele Internaționale de Raportare Financiară (IFRS). În acest sens, ne propunem să prezentăm, în cele ce urmează, în ce măsură a ajuns sistemul românesc de contabilitate financiară la un cadru comparabil de conformitate cu IFRS, din prisma raportărilor interne și externe în sectorul productiv. În plus, aruncăm o privire asupra sistemul financiar-contabil german pentru a sublinia asemănările între sistemul indigen de raportare și cadrul IFRS.

Considerăm importantă identificarea marjei brute peste costuri (de contribuție) în raportările financiare românești în condițiile în care apare doar în nota explicativă la situațiile financiare nr.4 Analiza rezultatului din exploatare, a cărui structură diferă de fapt de cea propusă de IAS1 "Prezentarea situațiilor financiare". În condițiile convergenței către IFRS este necesar să probăm comparabilitatea aceluiaș termen economico – financiar și anume **marjă brută de contribuție respectiv rezultat brut al cifrei de afaceri nete (Venituri din cifra de afaceri – Costul producției vândute sau serviciilor prestate)** în fiecare dintre sistemele contabile armonizate.

Stadiul actual al cunoașterii

Din studiul literaturii de specialitate referitoare la marja brută, ca linie a CPP după funcție conform IFRS, aceasta reprezintă o marjă de contribuție a contabilității marginale³⁸ pentru acoperirea costurilor fixe și este un indicator vital pentru sănătatea unei întreprinderi, nu numai în sectorul de producție, ci și în cel al serviciilor. În plus, acesta reprezintă o primă punte de legătură între raportările externe și interne, respectiv dintre contabilitatea financiară și cea de gestiune.

Ținând cont de armonizarea IFRS, identificarea acestei marje de contribuție în fiecare sistem contabil devine o necesitate. Din această perspectivă, putem cerceta și concluziona că, nu există un echivalent clar în sistemul contabil românesc, deoarece CPP după destinație nu este reglementat în România. În argumentația noastră ne uităm în sistemul contabil german, pentru a stabili o bază de comparații pentru cercetarea noastră. În cazul german, această corespondență poate fi perfectă, dar în contabilitatea românească rămâne neclară.

Prescripțiile IAS1 "Prezentarea situațiilor financiare" oferă instrucțiuni complete cu privire la elementele pe care trebuie să le conțină situațiile financiare de raportare, fără să existe un cadru special obligatoriu. Cu toate acestea, există recomandări clare pentru contul de profit și pierdere după natură și după funcții. Pentru mini, respectiv microentități, contul de profit și pierdere simplificat (și bilanț simplificat) se întocmește în Germania (HGB 275), similar ca și în România pentru microentități (F20). Totuși aceste entități mici nu fac, de obicei, obiectul raportării conform IFRS în România în general iar în Germania există dreptul de opțiune.

În Germania și în România, cadrul de raportare pentru situațiile financiare este reglementat prin lege. În timp ce în România, prezentarea situației veniturilor și a cheltuielilor se face după natură, conform legislației în vigoare (Ordinul MFP nr.2844/2016 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu Standardele Internaționale de Raportare Financiară), în Germania, există libertatea de opțiune în ceea ce privește prezentarea după natură sau după funcție. Traducerile celor două clasificări din legislația germană, ar fi **metoda costului total**, pentru clasificarea după natură și **metoda costului vânzărilor**, respectiv după funcție (267HGB). Primele 7 rânduri ale contului de profit și pierdere după funcție în Germania sunt similare cu cele

³⁸ ACCA Management Accounting, Paper F2, International, Essential Text, 2008, Kaplan Publishing UK, ISBN 978-1-84710-535-6, pg. 150

recomandate de IFRS/IAS1 "Prezentarea situațiilor financiare", așa cum arată tabelul nr. 2, dar calculul liniei de marjă brută este similar, deoarece deși organizarea contabilității de gestiune nu este reglementată prin lege nici în Germania, companiile germane trebuie să-și dezvăluie politicile contabile inclusiv analiza rezultatelor în rapoartele anuale sau în rapoartele de management, după caz, cu libertatea de alegere pentru entitățile raportatoare a metodei de calcul adoptate. La o primă vedere, se poate observa că structura contului de profit și pierdere după funcții în România, conform notei explicative nr. 4, Analiza rezultatului de exploatare, pare a fi, de asemenea, similar. Pentru a fi siguri că modul de calcul a liniei de profit brut este același, trebuie să investigăm în continuare linia costurilor indirecte de producție. Costurile indirecte de producție variabile ar trebui să fie clare, deoarece sunt proporționale cu producția, dar alocarea cheltuielilor generale fixe de producție pe o **bază sistematică și consecventă și în raport cu nivelurile obișnuite de producție** ar trebui să fie de asemenea asigurată sub IAS2 "Stocuri". Acest lucru este însă posibil doar prin implementarea alocărilor agreate. Conformarea cu privire la implementarea repartizărilor sistematice și consecvente ale contabilității de gestiune nu poate fi probată decât la nivel de raportări interne, care în general nu sunt transparente publicului larg. Tocmai aici la nivelul repartizărilor alocărilor costurilor comune, indirecte se face **distincția între costul producției și costul bunurilor vândute**. Această distincție este importantă deoarece majoritatea companiilor utilizează ca bază de repartizare a costurilor de regie fixe (administrative și de vânzări), costurile de producție ale cifrei de afaceri³⁹. Justificarea rezidă tocmai în departamentul de vânzări: cu cât se vinde mai mult, cu atât mai mari vor fi costurile aferente. Această dependență nu este atât de clară pentru cheltuielile administrative, așa că în acest caz se pot folosi costurile de fabricație ale produsului drept bază de repartizare, la libera alegere a managementului. În contabilitatea românească vom vorbi despre costul bunurilor vândute în măsura în care cota parte a costurilor indirecte, comune este alocată producției în perioada dată, pe o bază sistematică și consecventă și în raport cu nivelurile obișnuite de producție. În particular este necesar să verificăm alocările conturilor de gestiune 924, "Cheltuieli generale de administrație" și 925 "Cheltuieli de desfacere" care garantează că am preluat în costul producției sau a producției vândute cota parte de costuri comune aferentă. Aceste alocări ale costurilor comune cu defacerea (924) este imperios necesar să

³⁹ Schnepf Friedrich, 25 9 2022, Variația stocurilor: Diferența între costurile de fabricație a producției și cele ale cifrei de afaceri, , disponibil la [Bestandsveränderungen: Unterscheidung zwischen Herstellkosten der Produktion und Herstellkosten des Umsatzes \(controllingportal.de\)](https://controllingportal.de/Bestandsveränderungen: Unterscheidung zwischen Herstellkosten der Produktion und Herstellkosten des Umsatzes)

se facă la costul vânzărilor și nu la costul producției, deoarece sunt proporționale cu vânzările în perioada dată deci nu cu producția realizată. Costul vânzărilor înglobează în plus față de costul producției mișcările (creșteri generate de produse finite fabricate și/ sau reduceri generate la descărcarea din gestiune prin vânzare) din stoc. În privința alocărilor costurilor comune generale de administrație (925), acestea se pot realiza atât la costul producției cât și la costul vânzărilor, după cum decide managementul deoarece dependența de vânzări nu este clară. Realizarea sistematică și consecventă a acestor alocări de costuri comune conduc la costul producției vândute.

În contabilitatea costurilor germane ratele de repartizare a costurilor indirecte se calculează lunar, se compară cu valorile ratelor de repartizare antecalulate și se înregistrează în contabilitate abaterile. De aici denumirea de contabilitate marginală, deoarece în fiecare închidere de lună se postează în perioada data doar abaterile plan realizat după calculul ratelor antecalulate și apoi a celor efectiv realizate, cu ajutorul programului de gestiune. Distribuția și alocarea costurilor indirecte se face în Germania în fiecare închidere de lună. În România alocarea efectivă a costurilor indirecte se face în mod similar în fiecare lună, pe baza ratelor de repartizare calculate, cu ajutorul conturilor de gestiune, dar este necesar să probăm această **raportare marginală a ratelor de repartizare antecalulate la cele efectiv realizate respectiv calculate în lună, la fiecare nivel prestabilit, în general la nivelul fiecărui centru de cost sau bazin de centre de cost**, adică este posibil să lipsească tocmai verificarea realizării alocărilor pe o bază sistematică și consecventă. Aceste abateri plan realizat la nivel de centre de cost se raportează în contabilitatea de gestiune în raportările interne privind costurile în linia supra sau subabsorbție.

Înainte de analiza modului diferit de alocare a costurilor indirecte este necesară o precizare cu privire la costurile indirecte de alocat, în particular "costurile indirecte de producție", evidențiate în contul 923 în contabilitatea de gestiune românească. Pentru o clară expunere a realocării acestora este nevoie de delimitarea costurilor indirecte fixe de costurile indirecte variabile în funcție de **interdependența între imputarea costurilor și gradul de dependență față de capacitatea de producție**, după cum aprofundăm în subcapitolul 3.2. Abordarea costurilor conform IAS2 "Stocuri" și sistemului contabil german.

Costurile indirecte variabile se vor aloca pe baza ratelor de distribuție în funcție de producția efectiv realizată, deoarece sunt proporționale cu aceasta. Redistribuirea în sine are loc ca diferență între ratele de distribuție planificate față de nivelul efectiv realizat de producție, în vederea evidențierii consumului normal, adică nivelului obișnuit de producție. În privința

costurilor indirecte fixe însă, baza de alocare trebuie să fie alta decât nivelul realizat de producție, deoarece aceste costuri **nu sunt proporționale cu capacitatea de producție**. Așadar costurile indirecte fixe se vor aloca cu alte baze de distribuție. IAS 2 "Stocuri" insistă asupra delimitării costurilor indirecte fixe de cele indirecte variabile dar nu stabilește pe ce bază să se facă alocarea ci doar precizează că alocarea costurilor indirecte variabile și fixe de producție trebuie să se realizeze pe o bază sistematică și consistentă și în funcție de **nivelurile obișnuite de producție**. Așadar o bază de repartizare uzuală în practică va fi nivelul normal al producției, unde nivelul normal trebuie să fie media unui anumit număr de luni și trebuie să fie ajustat permanent, pentru a respecta condiția de bază consistentă, respectiv la sfârșitul fiecărei perioade luate în calcul, cu nivelul efectiv realizat. Așadar "cheltuielile indirecte de producție" evidențiate în contul de gestiune 923 vor fi repartizate sub IFRS/IAS2 "Stocuri" după două criterii de repartizare: nivel efectiv realizat pentru costurile de producție indirecte variabile respectiv obișnuit de producție, pentru costurile în legătură cu producția, indirecte, fixe.

Este important de menționat cu privire la armonizarea IFRS, în speță IAS2, "Stocuri" în legislația românească că aceasta din urmă precizează fidel cerințele IFRS menționate mai sus. Prin urmare, **la nivel teoretic armonizarea IAS2 "Stocuri" pare perfectă și în România**. În practică însă trebuie verificat mai în amănunt modul de implementare, deoarece metodologia de implementare și monitorizare nu este legiferată, nici în România, nici în Germania, însă în Germania controlul intern s-a dezvoltat atât ca obiect de studiu în toate universitățile de profil dar mai ales în cadrul Institutului Internațional de Controlling (ICV)⁴⁰ și Organizației Internaționale de Controlling (IGC)⁴¹ iar programe de gestiune internațional recunoscute asigură conformitatea prevederilor vizate în fapt.

Criteriile de alocare capătă o importanță deosebită în cadrul IFRS. În cazul în care producția este mai mică decât se aștepta, cheltuielile generale excesive care rezultă ar trebui să fie considerate o cheltuială a perioadei și nu ar trebui să fie capitalizate. În cazul în care producția este anormal de mare, cheltuielile generale fixe alocate fiecărei unități trebuie să fie reduse pentru a nu supraevalua stocurile. Poziția financiară⁴² a unei companii depinde de capitalizarea costurilor, care capătă o importanță tot mai mare în cazul translatării dintr-un sistem contabil în altul, mai ales în

⁴⁰ [Der Internationale Controller Verein im Überblick \(icv-controlling.com\)](http://www.icv-controlling.com)

⁴¹ [IGC: Members \(igc-controlling.org\)](http://www.igc-controlling.org)

⁴² Popescu, L., Băluță, A.V., 2007, Metode și procedee de calculația costurilor, Editura Fundației România de Măine, ISBN 978-973-725-844-1

condițiile intensificării în tot mai mare măsură a globalizării și, implicit și de costurile acceptate a sta la baza recunoașterii și înregistrării unor active. În această ordine de idei, ne interesează consumurile, care se pot capitaliza în baza unor raționamente profesionale, precum prevederile IAS2, "Stocuri", în linia costul bunurilor vândute a contului de profit și pierdere după destinații.

IAS2 "Stocuri" recomandă calculul complet al costurilor. **Valoarea stocurilor trebuie să includă o sumă corespunzătoare de cheltuieli generale fixe de producție, devenind astfel o parte a costului produsului.** În plus, aceasta metodă de absorbție a calculului costului complet recunoaște în mod explicit că prețul de vânzare trebuie să acopere toate costurile.

Metodele de evaluare a stocurilor sunt foarte importante deoarece **modul de evaluare a stocurilor poate avea drept impact majorarea sau diminuarea rezultatelor entității**⁴³. Alegerea unei metode de evaluare a stocurilor este lăsată la latitudinea managementului și se va consemna în manualul de politici contabile, care în România rămâne confidențial, în timp ce în Germania se dezvăluie în raportul managementului iar sub IFRS în raportul anual. Dintre metodele agreate și recomandate atât de IFRS cât și de reglementările românești⁴⁴ și de reglementările germane⁴⁵ amintim: FIFO, unde regăsim valoarea mai mare a stocului, care conduce implicit la un rezultat mai mare și metoda costului mediu ponderat (CMP), care presupune ușurință în aplicare și poate fi utilizată și în calculațiile din Excel.

Inventarierea anuală a activelor societății este obligatorie atât în România cât și în Germania. În privința inventarului trebuie menționat că în România în vederea înregistrării în contabilitate a contravalorii producției finite, 931 și a celei în curs de execuție, 933 aceasta se determină mai întâi cantitativ, prin **inventariere**⁴⁶, iar apoi i se calculează costul efectiv în funcție de metoda de calculație agreată.

Dintre metodele reglementate de evaluare a inventarului⁴⁷ în Germania menționăm: metoda inventarierii⁴⁸, puțin utilizată⁴⁹ în fapt deoarece nu urmărește la nivel de centru de responsabilitate

⁴³ CECCAR Business Magazine. Expertiza și Auditul Afacerilor, Nr.3 31 ian-6 feb. 2017, Costi Boby, Impactul metodei de evaluare a stocurilor asupra rezultatului financiar, Disponibil la <https://www.ceccarbusinessmagazine.ro/impactul-metodei-de-evaluare-a-stocurilor-asupra-rezultatului-financiar-a1530/>

⁴⁴ Ordin 1802 / 2014 pentru aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare consolidate, cu actualizările ulterioare

⁴⁵ Disponibil la [§ 240 HGB - Einzelnorm \(gesetze-im-internet.de\)](http://www.gesetze-im-internet.de/240_HGB_Einzelnorm/)

⁴⁶ Legea Contabilității nr 82/1991

⁴⁷ § 240 al. 2 HGB și § 241 HGB

⁴⁸ În cadrul acestei metode consumul se calculează după formula: stoc initial + intrări - stoc final = consum.

⁴⁹ [Inventurmethode | Kostenrechnung - Welt der BWL \(welt-der-bwl.de\)](http://www.welt-der-bwl.de/inventurmethode-kostenrechnung/)

consumul și presupune inventarierea faptică la finalul lunii; metoda actualizării⁵⁰ care necesită mult efort și timp, pentru înregistrarea bonurilor de consum și descărcarea din gestiune la ieșirea de stocuri dar este precisă și metoda retrogradă. În Germania regăsim aceeași calculație marginală și pentru evidențierea inventarului cu metoda retrogradă: inventarul se evaluează⁵¹ în baza unor metode de evaluare a inventarului și se înregistrează în contabilitate diferențele constatate la inventariere, conform recomandărilor Codului comercial german anual dar minim o dată la trei ani. Așadar, în cadrul metodei retrograde de evaluare a inventarului nu mai este necesară metoda clasică de inventariere anuală (numărarea, măsurarea, cântărirea). Punctul de plecare pentru calcularea⁵² consumului în conformitate cu metoda retrogradă se face plecând de la consumul mediu, pe baza consumului consum țintă. **Metoda retrogradă aplicată în producție înglobează marja brută de profit (contribuție)** iar formula de calcul⁵³ pentru costul vânzărilor va fi: cifra de afaceri – marja de profit brut = costul bunurilor vândute.

Metoda retrogradă este recunoscută⁵⁴ pentru determinarea costurilor și de către **IFRS/IAS2 "Stocuri"** alături de metoda costului standard, cu condiția ca rezultatele să fie apropiate de costurile reale de achiziție sau de producție. . [IAS2 para 21- 22]. Așadar, IAS2 permite metoda retrogradă pentru recunoașterea stocurilor.

În teza de față argumentăm că **această marjă brută de profit este o marjă de contribuție** a contabilității marginale sub IAS2 "Stocuri". Aceasta marjă de acoperire a costurilor fixe reprezintă prețul de vânzare minus costuri variabile și se poate calcula cu formula costuri fixe + profit, în vederea reconcilierii contabilității marginale cu cea a costului complet⁵⁵. În argumentarea acestei ipoteze, în figura nr.3 se poate vedea modul de calcul a marjei brute de contribuție în sistem cost complet și respectiv marginal parțial. Rezultatul obținut în ambele sisteme de calculație va fi același iar această egalitate evidențiază faptul că marja de profit brut poate fi o marjă de contribuție

⁵⁰ Necesită înregistrarea bonurilor de consum și descărcarea din gestiune la ieșirea de stocuri

⁵¹ În conformitate cu articolul 252 alineatul (1) nr. 3 din HGB, activele și pasivele trebuie să fie evidențiate individual. În scopuri fiscale, evaluarea activelor de inventar este reglementată la § 6 alin. 1 nr. 2 EStG și R 6.8 EStR 2012. Evaluarea în grup a elementelor de inventar similare este permisă în temeiul articolului 240 alineatul (4) HGB (în scopuri fiscale, acest lucru este permis în temeiul R 6.8 (4) EStR 2012).

⁵² Formula de calcul este: **Cantitatea de consum mediu (pe bucată) + suprataxă (reducere stoc datorită rebuturilor) = consum țintă**

⁵³ Dr. Carola Rinker, Prof. Dr. Harald Kessler Vorräte: Ermittlung der Anschaffungskosten nach Handels- ... / 3.2 Retrograde Methode, disponibil la https://www.haufe.de/finance/haufe-finance-office-premium/vorraete-ermittlung-der-anschaffungskosten-nach-handels-32-retrograde-methode_idesk_PI20354_HI3269207.html

⁵⁴ (IAS 2.21-22).Disponibil la [IAS 2 \(iasplus.com\)](https://www.iasplus.com)

⁵⁵ ACCA Performance Management, Paper F5, Course Notes ACF5CN07(D), BPP Learning Media, pg.1.9

respectiv de acoperire a costurilor fixe, adică rezultatul contabilității marginale⁵⁶. Profitul brut declarat în CPP întocmit după destinații poate fi analizat prin intermediul acestei defalcări în paralel a costurilor în cadrul calcului marginal (parțial). Rolul calculațiilor marginale este de a identifica diferențele dintre realizat și previzionat, exact acolo unde acestea apar, cu ajutorul centrelor de responsabilitate. Abaterile dintre costurile efective și costurile standard, pot fi analizate în contabilitatea de gestiune la nivelul centrelor de cost.

Figura nr. 3: **Calculațiile costului complet și parțial la nivel de marjă brută de contribuție**

Sistem de calculație cost complet					Sistem de calculație cost parțial pe două niveluri				
	Obiecte de cost /purtători					Obiecte de cost /purtători			
	A	B	C	Σ		A	B	C	Σ
Venituri din cifra afaceri	24	24	42	90	Venituri din cifra afaceri	24	24	42	90
Costul producției vândute	19	27	35	81	Costuri variabile	16	20	26	62
Marjă brută de contribuție/acoperire	5	-3	7	9	Contribuție de acoperire nr. 1	8	4	16	28
					Costuri fixe ale produsului				19
					Contribuție de acoperire nr. 2 = Marjă brută de contribuție				9

Sursa: traducere după Schmidt, A., 2008, *Kostenrechnung, Grundlagen der Vollkosten-, Deckungsbeitrags- und Plankostenrechnung sowie des Kostenmanagements*, 5. Auflage Verlag W.Kohlhammer, ISBN 978-3-17-020417-1

Astfel, putem generaliza - metodele de calculație a costurilor parțiale pot fi practicate doar în plus față de metodele de calculație a costurilor complete pentru a genera informațiile contabile necesare pentru controlul intern și pentru luarea deciziilor contabile manageriale, conform IFRS. Marja de contribuție este conceptul-cheie al calculației costurilor marginale, astfel încât se poate spune despre calculația costurilor parțial marginale că reprezintă o necesitate în raportările interne și că se efectuează în completarea calculației costurilor complete.

Așadar, această marjă de contribuție este un instrument excelent de control, precum și, pentru documentarea prețurilor de transfer cu metoda cost plus (CPM). Un aspect important de precizat cu privire la utilizarea metodei cost plus este că situațiile financiare pregătite conform reglementărilor contabile românești prezintă cheltuielile după natura lor și nu după destinație, ceea ce înseamnă că nu permit realizarea unei delimitări clare între costul mărfurilor vândute respectiv

⁵⁶ACCA Performance Management, Paper F5, Course Notes ACF5CN07(D), BPP Learning Media

costul serviciilor prestate și celelalte cheltuieli operaționale ale entităților. Astfel că, dacă nu există raportări interne corespunzătoare, aplicarea corectă a metodei cost plus devine imposibilă. În contabilitatea financiară, ea reprezintă o linie a contului de profit și pierdere (CPP) după funcție, în conformitate cu clasificarea cheltuielilor după destinații conform IAS1, "Prezentarea situațiilor financiare". În contabilitatea de gestiune, aceeași marjă brută de contribuție se calculează ca diferență între venitul din cifra de afaceri și costul vânzărilor, unde costul vânzărilor include toate cheltuielile legate direct de produsul final: toate costurile variabile (direct costing) - directe sau indirecte și o parte calculată și alocată a cheltuielilor generale fixe de producție, în conformitate cu IAS2,"Stocuri".

Plecând de la metoda costurilor variabile trebuie precizată **distincția dintre marja pe costuri variabile** (Venituri- Costuri variabile) și **marja brută de contribuție pe costuri fixe** (Marja pe costuri variabile – Costuri fixe ale produsului, conform prevederilor IAS2 "Stocuri"). Aceasta din urmă, reprezintă de fapt, **marja brută de contribuție preluată în contabilitatea financiară, în CPP după destinații conform IAS1 "Prezentarea situațiilor financiare" și respectiv IAS2 "Stocuri" precum și în cadrul sistemului de raportare german armonizat, pe de o parte și constituie rezultatul operational brut la nivel de centru de profit în contabilitatea de gestiune a costurilor, pe de altă parte.**

În această ordine de idei, trebuie evidențiată **deosebirea dintre marja brută de contribuție** sau contribuția marginală prezentată în contabilitatea financiară, în contul de profit și pierdere după destinații dar și în contabilitatea de gestiune a costurilor la nivel de centre de responsabilitate și **strict conceptul de contribuție marginală** (= costuri fixe + profit)⁵⁷ de exemplu din contabilitatea de gestiune germane și română,⁵⁸. Contribuția de acoperire a costurilor de regie are echivalent direct în contabilitatea financiară, în contextul raportării sub IAS1 "Prezentarea situațiilor financiare" și IAS2 "Stocuri" și a raportării în sistem german, pe baza CPP după funcție.

Interconectarea contribuției marginale prezentată în contabilitatea financiară în linia marjă brută de contribuție a CPP după destinații cu cea prezentată în contabilitatea de gestiune a

⁵⁷ACCA Advanced Performance Management, Paper P5, Essential Text, 2008, Kaplan Publishing UK, ISBN 978-1-84710-552-3

⁵⁸ CECCAR, Analiza cost volum profit și performanța (II),Nr.42, 5-11 11 2019, disponibil la <https://www.ceccarbusinessmagazine.ro/analiza-cost-volum-profit-si-performanta-ii-a5513/>

costurilor se întâmplă tocmai sub tratamentul costurilor fixe și inclusiv a costurilor **fixe de producție** sub IFRS&IAS2 "Stocuri". Această identitate se poate regăsi în sistemul de raportare german, cu precizarea că Germania cvasi legiferează contabilitatea de gestiune deoarece lasă la latitudinea entităților să aleagă, în anumite limite, în ce măsură se prelucrează distinct anumite tipuri de costuri. Considerații generale privind tratamentul costurilor în sistem de raportare german față de IFRS prezentăm în capitolul cu privire la identificarea marjei brute în raportările interne.

La prima vedere se poate spune despre costurile indirecte în sistem românesc că sunt complet încadrate în costul vânzărilor sau bunurilor vândute, deoarece sub IFRS și sistem german apare linia "alte cheltuieli", care în sistem românesc lipsește. În această linie, alte cheltuieli se vor evidenția cheltuielile indirecte nealocate, conform ratelor de alocare a cheltuielilor indirecte fixe. Acestea se consideră costul perioadei și intră în calculul rezultatului operational, astfel că rezultatul operational va fi întodeauna același, indiferent dacă au loc calculații marginale sau nu. Așadar, rezultatul operațional va fi același indiferent de clasificarea după natură sau după funcții, dar rezultatul marjei profitului brut de contribuție sau acoperire va fi raportat doar în CPP după destinații. Cu alte cuvinte nu putem spune despre rezultatul brut al cifrei de afaceri în sistem contabil românesc că reprezintă echivalentul profitului brut în sistem contabil german sau IFRS, deoarece ne lovim de diferențe de structură. Cu certitudine ne putem pronunța cu privire la această echivalare numai dacă documentăm modul de calculație, fapt puțin probabil cum nu avem acces la raportările interne ale societăților în general. Costurile de administrare și distribuție sunt evidențiate conform reglementărilor IAS1 "Prezentarea situațiilor financiare" în ambele sisteme contabile, românesc și german, cum se observă în tabelul nr.1.

În concluzie, profitul brut din CPP după funcție în sistem contabil românesc nu este neaparat echivalentul profitului brut din același CPP după funcție în sistem contabil german sau sub IFRS, deoarece nu e clar că reprezintă o marjă brută de contribuție sau de acoperire a costurilor fixe.

Obiectivele lucrării de cercetare

În teza de față tratăm interconexiunile între contabilitatea financiară și contabilitatea de gestiune la nivelul raportărilor externe și interne aferente, prin prisma marjei brute de contribuție sau de acoperire a costurilor fixe de producție, din perspectiva IAS2 „Stocuri”, cu accent pe

evidențierea utilizării acesteia și în industria constructoare de mașini din România, chiar și în condițiile în care contul de profit și pierdere după destinații, unde regăsim marja brută în raportările financiare conform IAS1, "Prezentarea situațiilor financiare", nu este reglementat în sistemul contabil românesc.

În abordarea cercetării am purces cu expunerea deductivă a interacțiunilor între contabilitatea financiară și cea de gestiune, prin prisma implementării standardelor internaționale de raportare IAS1 "Prezentarea situațiilor financiare" și IAS2, „Stocuri”, cu efectuarea unei comparații între reglementările naționale aferente în România și Germania. În acest sens ne propunem să analizăm unele aspecte teoretice și să prezentăm cazuri practice privind:

- impactul standardului de raportare financiară IAS2 "Stocuri" în contabilitatea financiară și contabilitatea de gestiune, în special privind formarea costurilor în unitățile de producție;

- justificarea utilizării **centrelor de responsabilitate** în vederea conformării la exigentele cerințe ale standardului de raportare IAS2 "Stocuri" cu privire la urmărirea și ajustarea capacității normale de producție precum și la alocarea costurilor indirecte, fixe sau semifixe și variabile, pe o bază sistematică și consecventă; în condițiile în care acestea nu sunt reglementate în vreun fel nici în România și nici în Germania. Ordinul⁵⁹ 1826 / 2003 pentru aprobarea Precizărilor privind unele măsuri referitoare la organizarea și conducerea contabilității de gestiune menționează la art.3 la modul general că se pot constitui centre de producție, centre de profit sau alte centre de responsabilitate în raport de care se adâncește delimitarea cheltuielilor. Codul Comercial German (HGB) la art.275 al.3⁶⁰ precizează doar elementele necesare în prezentarea contului de profit și pierdere după destinații, respectiv metoda costului vânzărilor, care implicit necesită o contabilitate extinsă a centrelor de cost și a obiectelor de cost.

- interconectarea contabilității de gestiune cu cea financiară la nivelul **marjei brute** de contribuție prin prisma raportărilor în conformitate cu IAS1 "Prezentarea situațiilor financiare" și IAS2 "Stocuri", precum și la nivelul rezultatului din exploatare, modul în care această interconectare se realizează în contabilitatea din Germania comparativ cu România, în condițiile în care în România identitatea termenului de marja brută de contribuție sau de acoperire a costurilor fixe nu are neaparat trasabilitate.

⁵⁹ <https://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocumentAfis/49002>

⁶⁰ https://www.gesetze-im-internet.de/hgb/_275.html

- utilitatea marjei brute de contribuție peste costuri în raportările interne în vederea stabilirii prețurilor de transfer cu una dintre cele mai frecvente metode, respectiv metoda cost plus (CMP). Concluziile studiului nostru de caz pentru stabilirea valorii de piață fără acces la raportările interne sau externe cu privire la marja brută de contribuție le vom sintetiza după anumite criterii cum ar fi intervalul acceptat de reglementările în vigoare pentru prețurile de transfer, nivelul marjei nete de profit obținut de către persoanele afiliate, etc.

Obiectivul principal a tezei este identificarea și determinarea prin studiu teoretic, metodologic și mai ales aplicativ a posibilităților de utilizare a analizei marginale și a marjei brute de contribuție, ca instrument de lucru utilizat frecvent în contabilitatea germană, pentru pregătirea raportărilor interne, dar și externe, în conformitate cu IAS2 ”Stocuri”, cu respectarea cerințelor referențialului IAS1 ”Prezentarea situațiilor financiare”, în sectorul productiv al industriei constructoare de mașini din România.

Obiectivele operaționale ale cercetării științifice sunt:

1. Identificarea **sistemelor de calculație** a costurilor, a combinațiilor de metode de calculație utilizate în cadrul entităților de producție eșantionate.
2. Evaluarea utilizării **centrelor de responsabilitate** în activitatea de raportare internă și intragrup în practica societăților multinaționale din sectorul productiv din România.
3. Identificarea relevanței raportării **marjei brute de contribuție** la nivelul grupului de societăți.
4. Exprimarea unei opinii cu privire **la importanța contabilității de gestiune** versus contabilitate financiară, pentru fundamentarea raportărilor interne și externe.
5. Evaluarea poziționării entităților din sectorul productiv al industriei constructoare de mașini din Romania, din punctul de vedere al îndeplinirii cerințelor normelor contabile internaționale, privind raportările interne și externe.

Ipotezele cercetării

În demersul de cercetare am plecat de la studiul literaturii de specialitate și a legislației din domeniul studiat și am desfășurat verificarea ipotezelor de cercetare formulate, în scopul identificării în practică a noțiunilor teoretice prezentate cu privire la sistemele de raportare vizate,

în vederea anticipării unor noi tendințe de dezvoltare și de îmbunătățire în cadrul domeniului analizat.

Plecând de la premisa utilizării în mare măsură a raportărilor interne intragrup cu privire la marja brută în transnaționalele din sectorul productiv al industriei constructoare de mașini din România am formulat următoarea **ipoteză generală**:

În practica sectorului de producție există o **interdependență între contabilitatea financiară și contabilitatea de gestiune** iar conexiunea între acestea se poate realiza la mai multe niveluri.

Pentru fiecare dintre obiectivele operaționale enunțate am sintetizat următoarele **ipoteze de lucru**:

- 1) întrebuințează în paralel cu calculația costului complet un alt sistem de calculație a costului parțial marginal, conform recomandărilor IAS 2 "Stocuri" respectiv reglementărilor autohtone armonizate;
- 2) raportează marja brută de profit (Venituri din cifra de afaceri – Costul vânzărilor), denumită și marjă de contribuție sau de acoperire a costurilor indirecte fixe în raportările externe ale societății sau către societatea mamă, după caz.
- 3) colectează în mare măsură distinct cheltuielile indirecte respectiv cheltuielile generale de regie (costurile de administrație și de distribuție) conform legislației indigene respectiv armonizată IFRS/IAS2 "Stocuri", chiar și în condițiile în care nu raportează sub IFRS;
- 4) interconectarea contabilității de gestiune cu cea financiară se întâmplă la nivelul marjei brute de contribuție prin prisma raportărilor în conformitate cu IAS1 "Prezentarea situațiilor financiare" și IAS2 "Stocuri", prin intermediul centrelor de responsabilitate;
- 5) utilizează marja brută de acoperire în raportările interne în vederea stabilirii prețurilor de transfer cu una dintre cele mai frecvente metode, respectiv metoda cost plus (CMP).

Metodologia cercetării

Din multitudinea de accepțiuni ale definirii metodologiei de cercetare am selectat următoarea abordare care definește metodologia de cercetare drept "studiul metodelor utilizate pe întregul

parcurs al cercetării, care conferă relevanță și validitate procesului de elaborare a cunoștințelor”.⁶¹

Pentru realizarea demersului științific de cercetare am recurs la alegerea și utilizarea metodelor adecvate⁶². Pentru cazul particular al prezentei teze de doctorat, ne-am axat în cadrul cercetării pe modalitățile de prezentare a situației veniturilor și cheltuielilor de către entitățile afiliate din sectorul productiv al industriei constructoare de mașini din România, din prisma referențialelor internaționale de raportare contabilă (IFRS), în speță IAS1 "Prezentarea situațiilor financiare" și IAS2 "Stocuri", utilizând următoarele metode și tehnici: documentare teoretică prin studiul materialului bibliografic reprezentat de cărți și articole din jurnale și baze de date naționale și internaționale, legislație specifică domeniului studiat, în pagini de internet a diverselor organisme naționale, germane și internaționale din domeniul contabilității, argumentarea importanței temei de cercetare prin abordare deductivă și inductivă și în final prin cercetare empirică.

Demersul științific al perspectivei de documentare teoretică presupune o abordare deductivă, de la general la particular, respectiv de la evocarea evoluției contabilității în Germania și în România, prezentarea aspectelor teoretice relevante pentru tema tezei și a reglementărilor naționale și internaționale vizate, în comparație cu cele germane, cu privire la prezentarea situațiilor financiare în general și a contului de profit și pierdere în particular. Am ales Germania deoarece primele linii ale contului de profit și pierdere german după funcții, până la calculul rezultatului operațional sunt identice cu cele recomandate de IAS1 "Prezentarea situațiilor financiare". În acest context, am început cu expunerea modalităților de prezentare a informațiilor contabile, prin dezvoltarea unei paralele România – Germania, din prisma prezentării situațiilor financiare. Pornind de la premisa că argumentarea stă la baza oricărei cercetări științifice⁶³, expunerea deductivă susține principalele aspecte legislative cu privire la interacțiunea contabilității financiare cu cea de gestiune, din prisma implementării IAS1 "Prezentarea situațiilor financiare" și IAS2 "Stocuri" în Germania și în România.

Demersul științific al perspectivei cercetării empirice presupune o abordare de tip inductiv, pornind de la evidențierea elementelor particulare rezultate în urma documentării teoretice către prezentarea unor concluzii cu caracter general.

⁶¹Niculescu M., Vasile N., Epistemologie, Perspectivă interdisciplinară, Ed Bibliotheca, Târgoviște, 2011, pg.108

⁶²I. Cenar, Metodologia cercetării științifice în contabilitate. Note de curs, Seria Didactică, Alba Iulia, 2010, p. 26.

⁶³Cenar I., Guiding marks regarding the reasoning of scientific research in accounting, Annals of the University of Petroșani, Economics 2011, ISSN 1582-5949

Din punct de vedere metodologic lucrarea este orientată spre curentul de cercetare pozitivist, inițiat în anii 1980 de americanii universitari, Watts și Zimmermann, ca urmare a presiunii asupra tuturor disciplinelor intelectuale de a deveni științifice, cunoscut sub numele de teoria pozitivă a contabilității⁶⁴.

Conform acestei teorii, abordarea pozitivă în contabilitate presupune în abordarea lui Ionașcu că orice formulare teoretică nu poate fi valabilă-„adevărată”, decât dacă este verificată empiric, situație care îi justifică și denumirea de „pozitivă”, adică acceptată ca urmare a testării empirice, prin confruntarea ipotezei cu faptele. Altfel spus, „un model teoretic fără o bază empirică nu are nici o utilitate”. În această ordine de idei, utilizăm metoda de cercetare de tip empiric pentru validarea utilizării pe scară largă a contribuției marginale, în conformitate cu clasificarea IAS1 “Prezentarea situațiilor financiare” a contului de profit și pierdere după funcții și în industria constructoare de mașini din România. În acest sens, am recurs la analiza rapoartelor anuale ale societăților eșantionate, alegerea populației supusă investigației din harta industriei constructoare de mașini, ocazie cu care argumentăm prezența, în mod majoritar a entităților afiliate în acest sector productiv în România, alegerea unui eșantion, stabilirea obiectivelor de cercetare și testarea acestora pe un grupul de participanți eșantionați din industria țintă, prelucrarea rezultatelor și în ultimă instanță prezentarea rezultatelor obținute și formularea unor concluzii care verifică sau nu ipotezele. În cercetarea empirică testăm utilizarea raportării marjei brute de contribuție de către firmele multinaționale active în industria constructoare de mașini, prezente din România. Identificarea marjei brute de contribuție în rapoartele anuale ale celor 15 companii eșantionate, dintre care doar 7 raportează sub IFRS și 5 în sistem American (GAAP) este o garanție că raportarea marja brută de contribuție este obligatorie pentru fiecare dintre societățile deținute. Lista completă a celor mai importanți jucători din sectorul productiv al industriei constructoare de mașini din România se găsește în anexa nr.5.

Verificarea ipotezelor de lucru

Plecând de la ipoteza generală formulată, respectiv că în practica sectorului de

⁶⁴Ionașcu, Dinamica doctrinelor contabilității contemporane, Ed Biblioteca de contabilitate, București, 2007, pag.77

producție există o **interdependență între contabilitatea financiară și contabilitatea de gestiune** iar conexiunea între acestea se poate realiza la mai multe niveluri, am purces în cercetarea de față la identificarea posibilitatilor de utilizare a **marjei brute** de contribuție în raportările intragrup și a analizei marginale respectiv a marjei de acoperire marginală (venituri din cifra de afaceri - costul producției vândute) în raportările interne și externe din industria constructoare de mașini și respectiv prelucrătoare din România, în contextul armonizării sistemelor de raportare contabilă către standardele internaționale de contabilitate, în speță în cadrul referențialului IAS2 "Stocuri" și IAS1 "Prezentarea situațiilor financiare".

În subcapitolul cu cercetarea privind utilizarea calculației marginale respectiv a marjei brute de contribuție în sectorul productiv al industriei constructoare de mașini din România ne propunem testarea primelor trei ipoteze de lucru prin **metoda deductivă**:

- 1 întrebuințează în paralel cu calculația costului complet un alt sistem de calculație a costului parțial marginal, conform recomandărilor IAS2 "Stocuri" respectiv reglementărilor autohtone armonizate;
- 2 colectează în mare măsură distinct cheltuielile indirecte respectiv cheltuielile generale de regie (costurile de administrație și de distribuție) conform legislației indigene respectiv armonizată IFRS/IAS2 "Stocuri", chiar și în condițiile în care nu raportează sub IFRS;
- 3 raportează marja brută de profit (Venituri din cifra de afaceri – Costul vânzărilor) în continuare denumită și marjă de contribuție sau de acoperire a costurilor indirecte în raportările externe ale societății sau către societatea mamă, după caz.

În subcapitolul ce conține studiu de caz aplicativ al unei societăți transnaționale al industriei constructoare, Bombardier Transportation, ce raportează sub IFRS, ne propunem testarea celei de-a patra ipoteze de lucru prin **metoda inductivă**:

- 4 interconectarea contabilității de gestiune cu cea financiară se întâmplă la nivelul marjei brute de contribuție prin prisma raportărilor în conformitate cu IAS1 "Prezentarea situațiilor financiare" și IAS2 "Stocuri", prin intermediul centrelor de responsabilitate;

În subcapitolul cu privire la aplicabilitatea marjei brute de contribuție în stabilirea prețurilor de transfer în cadrul raportărilor interne la nivel de centru de profit ne propunem verificarea celei de-a patra ipoteze de lucru:

- 5 utilizează marja brută de acoperire în raportările interne în vederea stabilirii prețurilor de transfer cu una dintre cele mai frecvente metode, respectiv metoda cost plus (CMP).

În subcapitolul, cercetarea empirică pe bază de chestionar, ne propunem testarea ipotezelor de lucru inclusiv chestionarea directă a obiectivelor operaționale:

- 1) Identificarea **sistemelor de calculație** a costurilor, a combinațiilor de metode de calculație utilizate în cadrul entităților de producție eșantionate.
- 2) Evaluarea utilizării **centrelor de responsabilitate** în activitatea de raportare internă și intragrup în practica societăților multinaționale din sectorul productiv din România.
- 3) Identificarea relevanței raportării **marjei brute de contribuție** la nivelul societății sau grupului de societăți după caz
- 4) Exprimarea unei opinii cu privire **la importanța contabilității de gestiune** versus contabilitate financiară, pentru fundamentarea raportărilor interne și externe.
- 5) Evaluarea poziționării entităților din sectorul productiv al industriei constructoare de mașini din România, din punctul de vedere al îndeplinirii cerințelor normelor contabile internaționale, privind raportările interne și externe.

Rezultatele cercetării

Pe baza datelor colectate și analizei lor în în cadrul analizei primare și secundare putem concluziona următoarele despre utilizatorii sistemului de calculație marginală și implicit a marjei brute de contribuție în entitățile din sectorul productiv al industriei constructoare de mașini din România :

- Societățile eșantionate întrebuințează în paralel cu calculația de cost parțial marginală un alt sistem de calculație complet în proporție de 49%. Această afirmație o putem considera validă doar pentru societățile din eșantionul nostru care raportează conform IFRS (18/37). Luând însă în considerare procentul majoritar a societăților multinaționale de sorginte germană în industria constructoare de mașini din România, conform expunerii din populația cercetării noastre, care indiferent că raportează sub IFRS sau nu, pregătesc situații financiare conform legislației indigene (HGB) respectiv calculează în mare măsură (peste 70%) marja brută de profit sau de acoperire a costurilor indirecte fixe, nu ne putem pronunța în ceea ce privește utilizarea calculațiilor marginale în determinarea marjei de profit brut, sub alte sisteme de raportare. Pentru a putea demonstra că marja brută este

rezultatul contabilității marginale este necesar un alt studiu care să certifice că marja brută de profit raportată sub standardele americane de raportare (GAAP) este tot rezultatul contabilității marginale. Din acest motiv, putem spune că pentru eșantionul nostru, ipoteza nu poate fi verificată în această cercetare și va fi testată în continuare în cercetarea empirică pe bază de chestionar.

- Societățile eșantionate calculează și raportează marja brută de profit pe care o regăsim în situațiile financiare la nivel de mama, în proporție de 76% indiferent de sistemul contabil de raportare agreat. Așadar marja brută de contribuție sau de acoperire a costurilor indirecte fixe se utilizează în mare măsură în raportările externe ale acestora, indiferent dacă raportează sub IFRS sau nu. Prin urmare, rezultatele cercetării arată că ipoteza se confirmă.
- colectează în mare măsură distinct cheltuielile de regie respectiv costul general de administrație și distribuție conform legislației indigene respectiv armonizată IFRS. Indiferent sub ce sistem raportează la nivel de mamă, în virtutea armonizării în legislația românească a prevederilor IAS2 „Stocuri”, vom găsi o unanimitate absolută (100%) cu privire la evidențierea cheltuielilor de regie. Societățile eșantionate raportează sub IFRS în mare măsură (49%), și sub sistem american, USA GAAP în mică măsură (29%). Așadar cumulativ raportează sub standarde internaționale în proporție de 78%. Prin urmare, rezultatele cercetării arată că ipoteza se confirmă.

În cercetarea privind utilizarea calculației marginale respectiv a marjei brute de contribuție în sectorul productiv al industriei constructoare de mașini din România am urmărit calculațiile marginale prezentate în partea teoretică, pornind de la **evoluția liniară a costurilor**. În acest sens am plecat de la formula generală pentru determinarea costurilor: $\text{costuri totale} = \text{costuri fixe} + \text{costuri variabile} \times \text{numărul de bucăți produse}$. Așadar costurile variabile sunt proporționale cu producția și respectiv cu producția vândută în cazul raportărilor cheltuielilor după destinații, deci putem spune pe baza datelor istorice, că sunt cunoscute. Costurile fixe nu numai că sunt și ele cunoscute pe baza datelor istorice dar semnificativ este că acestea pot fi ajustate de către management pe baza deciziilor pe termen scurt, mediu și lung. Așadar urmărirea costurilor fixe și defalcarea acestora permite managementului să influențeze direct rezultatul operațional și în cele din urmă rezultatul net al companiei.

În analiza liniară de regresie putem observa cum se oglindesc deciziile managementului cu privire la costurile indirecte respectiv cheltuielile generale de regie în rezultatul operațional. În orice caz strategiile care stau la baza manipulării cheltuielilor de regie pot fi în continuare aprofundate în rapoartele anuale ale fiecărei companii în parte. Dacă în mare parte evoluția profitului brut și a rezultatului operațional sunt similare, adică strategiile companiei sunt consistente în timp, menționăm în continuare situațiile în care cheltuielile generale de regie ne indică modificări în strategia și obiectivele următoarelor:

- Compania Mercedes reduce masiv cheltuielile de regie pentru a obține un rezultat operațional mai mare.
- Compania Delphi/Borgwarner menține rezultatul operațional constant, chiar și în condițiile în care profitul brut are un trend ascendent semnificativ.
- Compania Faurecia raportează un trend ascendent al profitului brut și un trend descendent al rezultatului operațional, prin creșterea considerabilă a cheltuielilor de regie.

Analiza de regresie multiplă arată statistic aceeași stare de fapt: cheltuielile de regie au o influență semnificativă asupra rezultatului operațional. Așadar urmărirea amănunțită a cheltuielilor de regie face sens, în condițiile în care controlul acestora reprezintă o pârghie de ajustare a rezultatului operațional în responsabilitate conducerii companiilor.

În legătură cu de-a patra ipoteză de lucru- interconectarea contabilității de gestiune cu cea financiară la nivelul marjei brute de contribuție prin prisma raportărilor în conformitate cu IAS1 "Prezentarea situațiilor financiare" și IAS2 „Stocuri”, prin intermediul centrelor de responsabilitate, putem afirma că se confirmă în studiul nostru de caz aplicativ și anume în societatea Bombardier Transportation. Totuși plecând de la cazul particular prezentat nu putem generaliza validarea ipotezei noastre pentru toate societățile prezente în România în sectorul productiv al industriei de mașini. De asemenea, cu privire la utilizarea metodei retrograde de determinare a costurilor și stocurilor, pe baza căreia am confirmat în studiul nostru aplicativ ipoteza, lipsesc reglementările armonizate cu IAS2 în România. Pe de altă parte, am validat ipoteza pentru cazul nostru particular și în plus nu avem informații cu privire la raportările interne ale societăților eșantionate către societățile lor mamă, respectiv pe care le pregătesc în paralel cu raportările financiare obligatorii. Din motivele menționate, putem spune că ipoteza nu poate fi verificată pentru eșantionul nostru.

Un aspect important de precizat cu privire la utilizarea metodei cost plus este că situațiile financiare pregătite conform reglementărilor contabile românești prezintă cheltuielile după natura lor și nu după destinație, ceea ce înseamnă că nu permit realizarea unei delimitări clare între costul marfurilor vândute respectiv costul serviciilor prestate și celelalte cheltuieli operaționale ale entităților. Astfel că, dacă nu există raportări interne corespunzătoare, aplicarea corectă a metodei cost plus devine imposibilă.

În final, putem concluziona că marja de contribuție peste costuri este vitală pentru stabilirea prețurilor de transfer cu metoda cost plus dar nu putem spune în urma cercetării de față în ce măsură se utilizează această metodă în industria constructoare de mașini din România. Dacă în cercetarea am calculat valoarea de piață respectiv baza de comparație, ne lipsesc informațiile din raportările interne ale societăților vizate cu privire la metoda agreată de stabilire a prețurilor de transfer și respectiv marjele de profit peste costuri efectiv luate în considerare în stabilirea prețurilor de transfer. Prin urmare, cea de-a cincea ipoteză, utilizarea marjei brute de acoperire în raportările interne în vederea stabilirii prețurilor de transfer cu metoda cost plus (CMP) nu poate fi verificată în acest studiu. Testarea acestei ipotezei va continua în cercetarea empirică pe bază de chestionar.

În cadrul cercetării noastre pe bază de chestionar, populația eșantionului nostru declară că raportează și calculează majoritar (52%) costul marginal. Costul marginal este costul determinat de modificarea cu o unitate a cantității produse și este specific sistemului contabil marginal german, după cum am detaliat în partea teoretică. În unanimitate absolută (100%) respondenții utilizează analiza plan realizat la nivel de centre de responsabilitate precum și un program de gestiune (ERP). De asemenea, marea majoritate (76%) utilizează programul de gestiune german SAP. Acest software de gestiune și contabilitate funcționează după principiile de alocare a costurilor în contabilitatea de gestiune germană și a devenit foarte utilizat de către companiile medii și mari din Germania datorită planificării marginal flexible pe care o înglobează. Utilizarea în mare măsură a SAP-ului de către populația eșantionului nostru reprezintă o garanție că în paralel cu calculațiile costului complet, obligatorii prin lege, societățile vizate întrebunțează calculații marginale cu scop de control, în sprijinul deciziilor manageriale.

Prin urmare putem afirma cu privire la primul nostru obiectiv operational - identificarea sistemelor de calculație a costurilor, a combinațiilor de metode de calculație utilizate în cadrul entităților de

producție eșantionate că la modul general se confirmă datorită utilizării unui hybrid de sisteme de calculație parțială și completă.

Cu privire la cel de-al cincelea obiectiv operational, evaluarea poziționării entităților din sectorul productiv al industriei constructoare de mașini din România, din punctul de vedere al îndeplinirii cerințelor normelor contabile internaționale, privind raportările interne și externe putem spune despre implementarea IAS2 „Stocuri” și respectiv cel mai sensibil punct al acesteia- alocarea costurilor indirecte fixe de producție pe o bază sistematică și consistentă și în funcție de nivelurile obișnuite de producție este atins (71%). Precizăm în continuare după cum am arătat în partea teoretică că armonizarea IAS2 „Stocuri” în legislația românească este perfectă.

În tabelul de mai sus observăm că populația eșantionului nostru raportează în mare măsură marja brută de profit peste costuri (95%) chiar și în condițiile în care nu raportează contul de profit și pierdere după destinație în mod obligatoriu, sub IFRS sau către mamă. Costul producției vândute este raportat către mamă în mare măsură (57%) dar nu proporțional cu marja brută de profit peste costuri. O explicație ar putea fi că unele societăți din eșantionul nostru nu au piață de desfacere în România dar pentru determinarea mai precisă a acestui aspect este nevoie de investigații mai amănunțite.

În orice caz, având în vedere procentul mare de raportare a marjei brute peste costuri putem spune în legătură cu cel de-al doilea obiectiv operațional că identificarea relevanței raportării **marjei brute de contribuție** la nivel de grup de societăți este confirmată, datorită utilizării acesteia pe scară largă de către populația eșantionului nostru.

Marja brută de profit peste costuri este utilizată în mare măsură la nivel internațional (Horngren 2012) iar în Germania în mare parte (70% -Kilger, 2012) după cum arătatăm în conținutul tezei.

Cu privire la cea de-a treia ipoteză de lucru, colectarea în mare măsură distinct a cheltuielilor generale de regie (costurile de administrație și de distribuție) conform legislației indigene respectiv armonizată IFRS/IAS2 „Stocuri”, se confirmă în unanimitate chiar și în condițiile în care marea majoritate a respondenților nu raportează sub IFRS (76%) după cum se observă în secțiunea finală- întrebări de clasificare.

În legătură cu cel de-al doilea obiectiv operațional, utilizarea centrelor de responsabilitate în activitatea de raportare internă și intragrup în practica societăților multinaționale din sectorul productiv din România, acesta se confirmă pe baza rezultatelor obținute în cercetarea noastră

empirică. În Germania analiza plan realizat a pierdut din relevanță în ultimii ani, datorită planificării tot mai riguroase, astfel că abaterile au devenit tot mai mici și procentul de utilizare a acestei analize a scăzut în Germania la 53% (Kilger, 2012).

Cu privire la cea de-a patra ipoteză de lucru, interconectarea contabilității de gestiune cu cea financiară la nivelul marjei brute de contribuție putem afirma pe baza rezultatelor obținute din răspunsurile eșantionului nostru că nu se confirmă. Respondenții nostri consideră că marja brută peste costuri furnizată de către raportările interne ale contabilității de gestiune nu are echivalent direct în raportările externe ale contabilității financiare (57%). Aruncând o privire către raportările aferente situațiilor financiare în sistem contabil românesc, în speță la nota explicativă nr. 4, analiza rezultatului din exploatare, este corect faptul că marja brută de contribuție respectiv marja brută peste costuri sau de acoperire a costurilor fixe nu prezintă aceeași metodologie de calcul, cum există chiar diferențe de structură între notă și contul de profit și pierdere după destinații recomandat de IAS1, "Prezentarea situațiilor financiare", după cum arătam în conținutul tezei.

Așadar respondenții nostri consideră că marja brută peste costuri aparține exclusiv raportărilor interne ale contabilității de gestiune și eventual activităților de control (controlling), utilă mai ales în activitatea de planificare și bugetare.

Cu privire la cel de-al patrulea obiectiv operațional, exprimarea unei opinii cu privire la importanța contabilității de gestiune versus contabilitate financiară, pentru fundamentarea raportărilor interne și externe, respondenții nostri consideră contabilitatea financiară mai importantă decât cea de gestiune (52%). Fundamentarea se bazează pe faptul că raportările externe ale contabilității financiare sunt strict reglementate în strânsă legătură cu Codul Fiscal și cu alte sisteme de raportare internațională, mai ales IFRS, în timp ce raportările interne respectiv organizarea contabilității de gestiune sunt, în fapt, la mâna persoanelor responsabile din conducerea societății.

În ceea ce privește cea de-a cincea ipoteză de lucru, utilizarea marjei brute de acoperire în raportările interne în vederea stabilirii prețurilor de transfer cu metoda cost plus, putem afirma pe baza răspunsurilor colectate și sintetizate că ipoteza se confirmă în mare măsură (62%). Informații precise din raportările interne cu privire la procentul exact al marjelor luate în considerare nu avem dar valorile intervalului de marjă care se situează în valorile de piață sunt

schițate în cercetarea privind aplicabilitatea marjei brute peste costuri (de contribuție) în stabilirea prețurilor de transfer în cadrul raportărilor la nivel de centru de profit.

Cu privire la testarea ipotezei generale formulate, respectiv că în practica sectorului de producție există o **interdependență între contabilitatea financiară și contabilitatea de gestiune** iar conexiunea între acestea se poate realiza la mai multe niveluri, putem spune că se confirmă pentru cazul particular prezentat în studiul de caz aplicativ în contextul armonizării sistemelor de raportare contabilă către standardele internaționale de contabilitate, în speță în cadrul referențialului IAS2 „Stocuri” și IAS1 “Prezentarea situațiilor financiare”. Din lipsa informațiilor cu privire la raportările interne ale populației eșantionate, testarea ipotezei generale este posibilă. Prin urmare, nu putem generaliza validarea ipotezei -interconectarea raportărilor interne și externe din industria constructoare de mașini și respectiv prelucrătoare din România, la nivel de marjă brută (venituri din cifra de afaceri - costul producției vândute). În privința calculațiilor marginale am concluzionat în cadrul cercetării noastre empirice că sunt întrebuițate în mare măsură la fel ca și raportarea marjei brute de contribuție.

Concluzii generale și contribuții proprii

Concluzii generale

- În vederea realizării scopului major al IFRS, comparabilitatea raportărilor externe statutare și în speță a situațiilor financiare, prevederile IAS2 “Stocuri” cu privire la stocuri pot completa legislația indigenă cu privire la modul de organizare a contabilității de gestiune. La ora actuală în România, acesta este lăsat complet la latitudinea entităților raportatoare, fără nici o obligativitate privind contabilitatea de gestiune, conform Legii contabilității⁶⁵ cu actualizările ulterioare. Și în Germania organizarea contabilității de gestiune este la liberă alegere a societăților, cu posibilitate de opțiune a limitelor de implementare a limitelor fiscale. Avantajul Germaniei este că a dezvoltat un cult al controlului intern în societăți

⁶⁵ Lege Nr.82 din 24 decembrie 1991, Legea Contabilității cu modificările ulterioare respectiv Legii 86/2008, publicată în MO nr 454 din 18 iunie 2008, accesibilă la <https://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocument/1576> și OU nr 37 din 13 aprilie 2011 publicată în MONr. 285 din 22 aprilie 2011 accesibilă la <https://legislatie.just.ro/Public/DetaliiDocumentAfis/127905>

precum și Organizații cum ar fi Asociația Internațională a Controlărilor (ICV), Grupul Internațional de Controlări (IGC) precum și meseria de controlor autorizat.

- Lipsa reglementării contabilității de gestiune în România din perspectiva procesului de armonizare a IFRS poate permite apariția unor mari confuzii cu privire la aceiași termeni financiari: sub IFRS marja brută din CPP după destinații este o marjă de contribuție respectiv de acoperire a costurilor fixe iar în calculațiile aceleiași marje brute prezentate în nota explicativă nr.4 Analiza rezultatului de exploatare în sistem contabil românesc, acest fapt poate fi doar o fericită coincidență. Pentru a elimina această lacună, cu privire la marja brută de contribuție sau de acoperire a costurilor fixe, ca linie a CPP după destinații, recomandat de IAS1 "Prezentarea situațiilor financiare" respectiv IAS2 "Stocuri" ar trebui luată în considerare o aliniere corespunzătoare suplimentară la prescripțiile IFRS, atât la nivelul contabilității de gestiune cât și la nivelul contabilității financiare.
- Datorită avantajelor conferite de calculația în paralel cu costul complet recomandat de IFRS, a costului parțial marginal respectiv a marjei brute de contribuție, aceasta este utilizată pe scară largă la nivel internațional și în mare măsură în industria constructoare de mașini din România, conform studiului nostru empiric, deoarece facilitează controlul costurilor în timp real, prognozarea costurilor și planificarea mai precisă a rezultatelor în cazul construcției și urmării bugetelor.
- Utilizarea analizei marginale plan realizat la nivel de centre de cost în industria constructoare de mașini din România confirmă implementarea în mare măsură a centrelor de responsabilitate în contabilitatea de gestiune a costurilor din sectorul productiv al industriei constructoare de mașini.
- Situațiile financiare pregătite conform reglementărilor contabile românești prezintă cheltuielile după natura lor și nu după destinație, ceea ce înseamnă că nu permit realizarea unei delimitări clare între costul mărfurilor vândute respectiv costul serviciilor prestate și celelalte cheltuieli operaționale ale entităților. Astfel că, dacă nu există rapoartări interne care să înlăture această deficiență, aplicarea metodei cost plus în stabilirea prețurilor de transfer, devine dificilă.
- Reprezentarea exactă și comparabilitatea- recomandate atât de IFRS cât și de reglementările românești în vigoare sunt necesare pentru entitățile expuse la un mediu internațional. Ca dovadă chiar și în condițiile în care nu există bază legislativă, nici

armonizare sau comparabilitate la nivelul marjei brute de contribuție, aceasta se calculează în entitățile transnaționale din sectorul productiv din România în virtutea reglementărilor internaționale în vigoare și nu numai, ci chiar și în cazurile în care grupul nu raportează IFRS, dar are nevoie de același mod de calcul pentru aceleași noțiuni economice atât pentru analizele și raportările interne, mai ales la nivel de grup.

Principalele propuneri formulate vizează:

- reducerea decalajului manifestat în prezent între evoluția contabilității de gestiune și cea a sistemelor de producție;
- adoptarea unui model de contabilitate de gestiune pe bază de centre de responsabilitate în sectorul productiv mai ales în cazul implementării IAS2 "Stocuri";
- analiza efectuării unor intervenții majore asupra adaptabilității și flexibilității sistemului informațional contabil în sectorul productiv;
- utilizarea posibilității de control al costurilor și de îmbunătățire a urmării performanțelor în sectorul productiv prin implementarea unui hibrid de metode de calculație a costurilor;
- luarea de măsuri concrete pentru asigurarea controlului operativ al costurilor în sectorul de producție prin implementarea analizei costurilor la nivel de centre de cost și mai ales de profit;
- luarea de măsuri concrete pentru asigurarea controlului operativ al atingerii obiectivelor privind rezultatul - profitul- planificat pe fiecare produs în parte în sectorul de producție prin implementarea analizei costurilor la nivel de centru de cost/profit/produs/proiect;
- studiul efectelor utilizării instrumentelor moderne de măsurare și gestionare a performanței;
- fundamentarea de modele mixte de calculație a costurilor parțiale și totale, care să permită orientarea spre previziune, confruntarea cu realitatea și luarea de măsuri corective în timp util;
- o aplicativitate imediată a calculației costului marginal ar fi și în cazul implementării IFRS15, Contractele de construcții, unde o estimare și o urmărire precisă a rezultatului operațional reprezintă o cerință, în vederea calculului procentului de realizare.

- modul de adoptare liberă a reglementărilor privind contabilitatea de gestiune - poate fi, de asemenea implementată și în România, de dragul celor care se luptă să pregătească seturi duble de raportare. Ajustările ar putea fi mult mai ușoare, deoarece în prezent cei în cauză realizează toată această muncă pe cont propriu.
- conform IAS 1, entitățile pot opta între o prezentare a cheltuielilor după **natură sau după funcții**. Dintre acestea se va alege, la nivel de entitate, varianta cea mai potrivită pentru prezentarea performanțelor. Armonizarea în contabilitatea românească ar trebui să ofere posibilitatea prezentării și în România la alegere, după natură sau după funcție, cum de fapt se întâmplă și în Germania.
- dacă pe viitor legislația din România va extinde, eventual optional, aria de aplicare IFRS în scop de raportare statutară și către alte companii, foarte probabil că multe subsidiare ale investitorilor externi ar opta pentru raportarea în conformitate cu standardele internaționale de contabilitate, IFRS, pentru a beneficia de evidențe simplificate, sistemele informatice fiind, în general compatibile la nivel global iar rezultatele contului de profit și pierdere pot deveni similare în raportările vizate. O aplicare voluntară a IFRS poate economisi costuri ulterioare.
- în contextul armonizării la standardele internaționale ne așteptăm să găsim definiții similare ale aceluiași termenii financiari. În particular, **marja brută din CPP după funcție, conform IAS1 "Prezentarea situațiilor financiare" ar trebui să reprezinte o contribuție marginală, după cum recomandă IAS2 "Stocuri"**, indiferent în cadrul cărui sistem de raportare local o analizăm. Așadar pentru a asigura această identitate, este nevoie de reglementarea contabilității de gestiune, în vederea armonizării metodologiilor de calcul contabil în cadrul raportărilor interne. În concluzie, pentru a evita aceste mari confuzii cu privire la aceiași termenii financiari în sistemul de raportare românesc față de sistemul internațional considerăm că este nevoie să se recurgă la **reglementarea legislativă a contabilității de gestiune** și în România, cu opțiune de alegere a limitelor adoptate de fiecare entitate în parte dar cu precizarea acestora în politicile contabile. Entitățile raportatoare ar trebui să aibă posibilitatea să aleagă dacă doresc să adopte un sistem de raportare cu contabilitatea de gestiune implicită. Dar în cazul în care se efectuează convergența către IFRS, aceasta trebuie să asigure comparabilitate, iar termenii financiari să fie aceiași. Este inacceptabil ca rezultatul liniei profit brut a contului de profit și pierdere

după destinație în sistem contabil românesc să fie altul decât cel din sistem internațional pe de o parte, iar pe de altă parte să afirmăm că am făcut armonizarea către IFRS a stocurilor.

- preluarea în contabilitatea financiară a raportării cheltuielilor după destinație, la libera alegere a entităților, în funcție de necesitățile de raportare a fiecărei societăți în parte.
- extinderea modalităților de inventariere anuală obligatorie, cu metoda retrogradă sau cu alte metode de evaluare a stocurilor menite să ușureze în primul rând planificarea dar și eforturile de raportare statutară.
- un consens cu privire la denumirea rezultatului brut al cifrei de afaceri nete respectiv a marjei brute vizate (Venituri din cifra de afaceri – Costul bunurilor vândute și serviciilor prestate). În literatura de specialitate, mai ales cu privire la contabilitatea de gestiune se găsesc mulți și diferiți termeni ai acestei marje.

Contribuții proprii

În teză arătăm că

- Interconectarea contabilității de gestiune cu cea financiară sub IFRS și sistem german se poate întâmpla mai întâi la nivelul marjei brute de contribuție sau de acoperire și ulterior la nivelul rezultatului operațional.
- Marja brută din CPP după funcție în sistem german și IFRS este o marjă de contribuție a contabilității marginale, identitate care nu se confirmă și nu se poate proba în sistem românesc.
- Marja brută din CPP după funcție sub IFRS și sistem contabil german reprezintă puntea de legătură între contabilitatea de gestiune și cea financiară, la fel ca și rezultatul operațional. Acesta rămâne neconcludentă în sistem românesc, din moment ce există diferențe de structură în prezentarea CPP după destinație și analiza rezultatului din exploatare.
- Pentru a asigura armonizarea cu IAS2 "Stocuri", Contabilitatea de gestiune ar trebui reglementată în România, respectiv metodologia de calcul a marjei brute din CPP după funcție, conform recomandărilor IFRS.
- În privința armonizării, cerințele standardului de contabilitate pentru stocuri, IAS2 "Stocuri", influențează nu numai raportarea externă, ci și pe cea internă, astfel că utilizarea

centrelor de responsabilitate devine o necesitate, deoarece contabilitatea de gestiune asistă contabilitatea financiară în implementarea IAS2 prin intermediul centrelor de responsabilitate.

- Armonizarea IAS2 "Stocuri" presupune verificarea liniilor CPP după funcție atât în contabilitatea financiară cât și în cea de gestiune. Așadar CPP după funcție se va genera atât după conturi contabile cu vizibilitate în contabilitatea financiară cât și la nivel de centre de responsabilitate, asigurând nu numai trasabilitatea ci și identitatea.
- Suma tuturor CPP la nivel de centre de responsabilitate, respectiv în contabilitatea de gestiune redă CPP după funcție la nivel de societate, respectiv în contabilitatea financiară. Interconectarea este directă.
- Raportările interne lunare sau trimestriale ale societăților transnaționale din sectorul productiv din România, către societatea - mamă , utilizează pe scara largă Marja brută de contribuție în vederea identificării abaterilor de la bugete respectiv rezultatul previzionat și a măsurilor de corecție pe termen scurt, chiar și în lipsa reglementărilor legale.
- Raportările intragrup cu privire la marja brută de contribuție sunt o condiție necesară pentru stabilirea prețurilor de transfer cu metoda cost plus (CPM), aceasta reprezentând una dintre cele mai uzuale metode de stabilire a valorii de piață în cadrul tranzacțiilor între persoane afiliate în sectorul productiv.
- Propunere de raportare internă privind bugetarea
- Model de propunere privind raportarea nefinanciară.
- Propunere de raportare internă a tabloului de colectare și decontare. Raport de cheltuieli la nivel de centru de cost. Raportare rezultat operațional la nivel de centru de profit.
- Propunere privind testarea valorii de piață pentru prețurile de transfer din sectorul productiv cu metoda cost – plus.

SINTEZA PRINCIPALELOR PĂRȚI ALE TEZEI DE DOCTORAT

În teza de față tratăm interconexiunile între contabilitatea financiară și contabilitatea de gestiune din perspectiva IAS1 "Prezentarea situațiilor financiare" și IAS2 „Stocuri” cu accent pe evidențierea utilizării pe scară largă în industrie a marjei brute de contribuție sau de acoperire a costurilor fixe, în Germania și în România versus IFRS în sectorul productiv.

În **capitolul 1 Informația contabilă în raportările financiare** prezentăm dimensiuni istorice ale contabilității în Germania și în România cu accent pe digitalizarea în tot mai mare măsură a raportărilor. Argumentăm diferențele privind numărul experților contabili și consultanților fiscali în România și Germania pe baza ariei de responsabilitate a acestora. În privința instrumentelor de raportare ne-am oprit asupra conturilor contabile și am evidențiat faptul că în Germania acestea sunt la libera alegere a entităților iar planurile de conturi cele mai utilizate sunt o recomandare a Federației Industriilor Germane (IKR). Așadar, conturile contabile în Germania nu sunt obligatorii cu mențiunea că vor fi precizate în politicile contabile și nici nu sunt reglementate prin lege ca în România. Totuși în sectorul productiv putem identifica utilizarea în mare măsură a planului de conturi SKR04, recomandat de IKH, cel care stă la baza dezvoltării contului de profit și pierdere după destinații. În vederea analizării rolului informației contabile inevitabil am tratat importanța informațiilor furnizate de contabilitatea de gestiune atât pentru raportările interne cât și implicit pentru cele externe. Astfel că am prezentat succint studiul lui Horvath, părintele controllingului în Germania, cu privire la activitatea de control intern, generic numit controlling, plecând de la definiție până la aria de responsabilitate. Cea mai uzuală arie de responsabilitate în controlling **în Europa** este **bugetarea**. Pe locul următor în Europa se clasează **raportarea internă**. Principala sursă de informații din raportările interne este contabilitatea de gestiune.

Plecând de la expunerea lui Horvath cu privire la instrumentele de control din sectorul productiv, cele mai importante aparțin în exclusivitate raportărilor interne, doar Calculul indicatorilor de profitabilitate este preluat în raportarea financiară externă, în cadrul indicatorilor financiari prezentați în notele explicative. Dintre principalele **raportări interne** în controlling se remarcă **Marja brută de contribuție sau de acoperire a costurilor fixe**, utilizată în proporție de 70% de firmele din Germania (Kilger,2012) în **bugetarea** costurilor fixe și în mare măsură la nivel internațional. În fimele mari însă, procentul de utilizare a marjei brute de contribuție în planificarea operațională crește în Germania la 94,8%.

Utilizatorii raportărilor financiare interne sunt preocupați în mare măsură de aspectele calitative ale informației contabile.

În finalul capitolului facem o propunere – model de bugetare flexibilă plecând de la marja brută de contribuție respectiv o marja de profit brut planificată (25%).

În capitolul 2 **Raportări interne și externe în Germania și România** tratăm asemănările și în special deosebirile dintre raportările externe financiare și nefinanciare în România și Germania. Declarația de conformitate care însoțește situațiile financiare în Germania are rol de jurământ și este privită cu multă responsabilitate și seriozitate. Raportul anual nu apare în reglementările contabile românești pentru companiile nelistate.

În privința Raportărilor financiare în conformitate cu IAS2 „Stocuri” observăm că în Germania contabilitatea de gestiune este cvasi reglementată cu mențiunea că fiecare entitate este liberă să aleagă cât de detaliat urmărește costurile, în timp ce în România legislația la nivel teoretic este perfect armonizată cu IAS2 „Stocuri”, dar putem constata că în România lipsește metodologia de implementare.

Cele mai înalte principii⁶⁶ ale contabilității IFRS sunt principiul angajamentelor și principiul continuității. În Germania regăsim reglementate în Codul Comercial german doar primele 6 din cele 10 principii enunțate de Ordinul 1802 privind aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate și anume principiul intangibilității, principiul continuității activității, principiul evaluării separate a elementelor de activ și de datorii, principiul prudenței, principiul contabilității de angajamente și principiul permanenței metodelor. În același timp, constatăm despre contabilitatea românească că este una de angajamente în timp ce contabilitatea germană recunoaște principiul dominant cel al prudenței.

Așadar legislația fiscală reglementează în detaliu contabilitatea financiară, dar fiecare companie este liberă să aleagă modul în care își planifică contabilitatea costurilor, având obligații precise cu privire la contabilitatea financiară. În ultimele decenii, punerea în aplicare a IFRS a nivel mondial afectează din ce în ce mai mult contabilitatea financiară. În particular, cerințele standardului internațional de raportare financiară pentru stocuri (IAS2 „Stocuri”), influențează nu numai raportarea externă, ci și cea internă.

În finalul capitolului propunem un model privind raportarea nefinanciară.

În capitolul 3 **Identificarea marjei brute de contribuție sau acoperire în raportările interne ale contabilității de gestiune conform IAS2 „Stocuri”** purcedem de la argumentarea

⁶⁶ACCA Advanced Financial Management, Paper P4, Essential text, 2008, Kaplan Publishing UK, ISBN 978-1-84710-551-6

faptului că această marjă brută este un rezultat al contabilității marginale, perspectivă foarte frumos explicată în manualele ACCA. Utilizarea în paralel a calculațiilor costului parțial cu cele ale costului complet, oferă entităților posibilitatea de a beneficia de avantajele oferite de fiecare dintre acestea. Datorită faptului că IAS2 „Stocuri” notează despre calculațiile costului parțial că nu sunt acceptate ca modalitate unică de calculație a costurilor, evidențiem legătura dintre calculația costului complet cu cea a costului parțial, la nivelul marjei brute de contribuție care reprezintă contribuția de acoperire a costurilor fixe de administrație și desfacere, conform prevederilor IAS2 „Stocuri” cu privire la raportarea statutară.

Sigur că identificarea marjei brute de contribuție sau acoperire în raportările interne ale contabilității de gestiune se întâmplă la nivelul centrelor de responsabilitate. Prin urmare considerăm că acestea reprezintă instrumentele de implementare ale cerințelor IAS2 „Stocuri”.

La nivel de centre de cost, marja brută de contribuție sau acoperire se găsește în tabloul de colectare și decontare costuri, pe linia Supra-/Subabsorbție. Diferența dintre totalul costurilor indirecte alocate față de totalul costurilor indirecte efectiv realizate, inclusiv cele dublu indirecte aplicate în perioadă reprezintă deviația marjei de contribuție.

La nivel de centre de profit marja brută se ilustrează într-un mini cont de profit și pierdere după funcție la nivelul fiecărui centru de profit. Suma tuturor marjelor de contribuție sau acoperire determinate pe toate centrele de profit ale unei companii va fi marja brută din contul de profit și pierdere după destinații, prezentată în raportările externe respectiv situațiile financiare conform IAS1 "Prezentarea situațiilor financiare".

În contradicție cu principiul de bază al contabilității marginale, costurile fixe se alocă produselor, în conformitate cu IAS2 „Stocuri”, într-un nivel de calculație suplimentară pentru obiective pe termen mediu și lung. Pentru a păstra delimitarea costurilor fixe de cele variabile, calculația costurilor fixe este separată de cea pentru costurile variabile, costurile fixe fiind alocate ca o cotă procentuală a costurilor normale, după o anumită regulă cu privire la baza de repartizare. Reținem că **marja de contribuție sau de acoperire este conceptul esențial din contabilitatea marginală** și exprimă măsura în care o entitate depinde de costurile ei fixe.

Așadar interconectarea raportărilor interne ale contabilității de gestiune cu cele externe ale celei financiare se poate realiza prin intermediul centrelor de responsabilitate respectiv a calculațiilor la nivel de centru de cost și de profit.

În capitolul 4 **Identificarea marjei brute de contribuție sau acoperire în raportările externe ale contabilității financiare conform IAS1** "Prezentarea situațiilor financiare" evidențiem linia marjă brută în contul de profit și pierdere după funcție atât sub IFRS cât și în sistem german și la nivel teroretic în sistem românesc. În Germania entitățile pot opta pentru prezentarea contului de profit și pierdere după funcție sau după natură, după necesitățile individuale de raportare.

În România nu există posibilitatea de opțiune pentru CPP după destinații și nici pentru IFRS, cum este în Germania. În vederea raportării sub IFRS se recurge atât în România cât și în Germania la retratarea situațiilor financiare.

În România identificăm marja brută în nota explicativă nr. 4, Analiza rezultatului de exploatare sub denumirea de rezultat brut al cifrei de afaceri nete. În Germania, rezultatul brut al cifrei de afaceri se prezintă similar cu CPP după funcție recomandat de IAS1 "Prezentarea situațiilor financiare", pentru primele 7 linii respectiv până la profitul brut, cum Germania dă drept de opțiune pentru CPP după natură sau după destinație. La analiza structurii CPP ului după funcție în cele 3 sisteme de raportare constatăm că în România lipsește linia- alte cheltuieli de exploatare. Această linie conține costurile indirecte fixe nealocate în linia costul bunurilor vândute și a serviciilor prestate, conform recomandărilor IAS2 „Stocuri” pe baza alocării costurilor indirecte fixe după capacitatea de producție normală. Această deficiență de structură în analiza rezultatului din exploatare în România ridică semne de întrebare cu privire la metodologia de calcul a rezultatului brut al cifrei de afaceri, în condițiile în care la nivel teoretic IAS2 „Stocuri” este perfect armonizat în legislația românească prin Ordinul 1802 privind aprobarea Reglementărilor contabile privind situațiile financiare anuale individuale și situațiile financiare anuale consolidate. Așadar nu putem fi siguri că marja de contribuție în România este rezultatul contabilității marginale, ca în Germania sau conform recomandărilor IAS2 „Stocuri”, iar metodologia de implementare este lăsată la latitudinea conducerii societăților, cum contabilitatea de gestiune nu este reglementată în România. În Germania, contabilitatea de gestiune este legiferată, însă cu drept de opțiune a societăților să aleagă în ce măsură detaliază fiecare factor de producție, cu precizarea acestor limite în notele explicative și în politicile contabile.

În capitolul 5 **Interacțiunea raportărilor interne ale contabilității de gestiune cu raportările externe financiare** argumentăm că interconectarea în sistem german se realizează pe mai multe planuri: la nivel de cont contabil, la nivel de locuri de costuri și la nivel de purtători de

costuri prin intermediul marjei brute de contribuție sau de acoperire a costurilor fixe și abia ulterior la nivelul rezultatului operațional din exploatare, **în timp ce interconectarea raportărilor interne cu cele externe în sistem contabil românesc se întâmplă doar la nivelul rezultatului din exploatare.**

Marja brută de contribuție conform prevederilor IAS1 "Prezentarea situațiilor financiare" și IAS2 „Stocuri” reprezintă o **punte de legătură între raportările interne (tabloul de colectare și decontare costuri și respectiv la nivel de centru de profit) cu cele externe (contul de profit și pierdere după destinații), respectiv între contabilitatea financiară și cea de gestiune** și este extrem de utilă în raportările interne.

De o mare importanță pentru orice entitate este interacțiunea contabilității financiare cu cea de gestiune a costurilor la nivelul marjei brute de contribuție și a rezultatului din exploatare, la construirea contului de profit și pierdere după destinații, deoarece acești indicatori sunt extremi de utili în controlul costurilor și a rezultatului realizat față de cel planificat.

Rezultatul brut al cifrei de afaceri nete după cum se numește oficial marja brută de contribuție în sistem contabil românesc, nu este neaparat o contribuție marginală conform conform IAS 2 „Stocuri”. Astfel stau însă lucrurile în Germania, care a legiferat contul de profit și pierdere după funcții alături de cel după natură, lasând la bunul plac al entităților să aleagă sub ce format raportează. În acest fel, putem spune că în sistem contabil german regăsim aceeași linie a CPP după funcții, marjă brută, exact ca sub IFRS.

În cercetarea noastră testăm ipotezele de lucru iar rezultatele obținute sunt interpretate statistic și sintetizate în subcapitolul rezultatele cercetării.

Rezultatele obținute sunt interpretate statistic și sintetizate. Obiectivul principal al tezei de doctorat – raportarea Marjei brute în sectorul productiv al industriei constructoare de mașini din România se verifică în mare măsură.

REFERINȚE BIBLIOGRAFICE

- 1 ACCA Advanced Performance Management, Paper P5, Essential Text, 2008, Kaplan Publishing UK, ISBN 978-1-84710-552-3
- 2 ACCA Advanced Financial Management, Paper P4, Essential text, 2008, Kaplan Publishing UK, ISBN 978-1-84710-551-6
- 3 ACCA Corporate Reporting, Paper P2, Course Notes, BPP Learning Media
- 4 ACCA Financial Accounting, Paper F3, The Essential Text, 2008, Kaplan Publishing UK, ISBN 978-1-84710-537-0
- 5 ACCA Financial Reporting, Paper F7, Course Notes, BPP Learning Media
- 6 ACCA Management Accounting, Paper F2, International, Essential Text, 2008, Kaplan Publishing UK, ISBN 978-1-84710-535-6
- 7 ACCA Performance Management, Paper F5, Course Notes ACF5CN07(D), BPP Learning Media
- 8 Backhaus,K, Erichson,B, Plinke,W and Weiber,R, 2000, Multivariate Analysenmethoden, Springer, Berlin and Heidelberg
- 9 Barfield,J.,T., Raiborn C.,A, Kinney, M.R., 1994, Cost Accounting: Traditions and Innovations , 4th edition, South-Western Pub
- 10 Behringer, S., 2018, Controlling, Verlag Springer, ISBN: 978-3-658-18380-6
- 11 Bragg, M. S., 2005, Inventory Accounting. A Comprehensive Guide, Wiley
- 12 Bragg, M.S., 2002, Accounting Reference Desktop, John Wiley & Sons, Inc
- 13 Bragg, M.S., 2004, Accounting Best Practices,3rd Edition, John Wiley & Sons, Inc.

- 14 Bramsemann,R., 2005, Systeme der Kosten und Leistungsrechnung, Verlag Muenster
- 15 Briciu, S., 2006, Contabilitatea managerială – Aspecte teoretice și practice, Editura Economica
- 16 Briciu, S.; Căpușneanu, S.; Rof, L.,M.; Topor, D., 2010, Contabilitatea și controlul de gestiune, Ed. Aeternitas
- 17 Calin O., Man M., Nedelcu M. V.,2008, Conntabilitate Managerială, Ed. Didactică și Pedagogica, Bucuresti
- 18 Cenar I., Metodologia cercetării științifice în contabilitate, 2010, Seria Didactica, Alba Iulia
- 19 Cenar, I.; Todea, N.; Deaconu, S.,C., 2003, Contabilitate practică, Editura Risoprint
- 20 Cobzaru, I., 2002, Firmele multinationale si investitiile straine directe , Editura Petre Andrei, Iași
- 21 Collier, P.M, 2003, Accounting for Managers: Interpreting accounting information for decision-making, Wiley
- 22 Consiliul pentru Standarde Internaționale de Contabilitate, Standarde Internaționale de Raportare Financiară (IFRS) inclusiv Standarde Internaționale de Contabilitate (IAS) și interpretări la ianuarie 2005, Editura CECCAR
- 23 Crasselt,N.; Pellens,B.; Colbe,W.,B.; 2011, Lexikon des Rechnungswesens, Handbuch der Bilanzierung und Pruefung, der Erloes-, Finanz-, Investitions- und Kostenrechnung, Oldenbourg Wissenschaftsverlag GmbH, ISBN 978-3-486-59092-0, p.370
- 24 Dinu,V., Savoiu,Gh.,Dabija, D.C.,2016, A concepe și a publica un articol științific: o abordare în contextul cercetării economice, Editura ASE București
- 25 Drucker P.F. , 1994, “Cost control and management”, in Management Controls: New Directions in Basic Research (eds C.P. Bonini, R. Jaedicke and H. Wagner), McGraw-Hill.
- 26 Dumbravă,P., Pop,A., 1997, Contabilitatea de gestiune în industrie, Editura Intelcredo Deva
- 27 Ebbeken, K., Possler, L., Ristea, M., 2000, Calculația și managementul costurilor, Ed. Teora
- 28 Eichhorn, P.; Towers, I., 2018, Principles of Management: Efficiency and Effectiveness in the Private and Public Sector, Springer, ISSN 2192-4333, ISBN 978-3-319-70901-7, <https://doi.org/10.1007/978-3-319-70902-4>
- 29 Esanu,N., 2002, Contabilitate de gestiune si elemente de calculatie a costurilor, Editura Continent
- 30 Fabozzi,F. J.; Peterson,P. P, 2003, Financial Management & Analysis, 2nd Edition, John Wiley & Sons, Inc

- 31 Feleagă,N.; Malciu,L.; Bunea,S., 2002 „Bazele Contabilității”, Editura Economică
- 32 Friedl, B. , 2003, Controlling, Stuttgart: Lucius & Lucius Verlagsgesellschaft
- 33 Friedl, G.; Hofmann, Ch.; Pedell, B., 2010, Kostenrechnung - Eine entscheidungsorientierte Einführung, München, Vahlen.
- 34 Friedler, R., 2014, Controlling von Projekten, DOI 10.1007/978-3-8348-2201-7_2, © Springer Fachmedien Wiesbaden 2014
- 35 Gresik, T.& Osmundsen, P. 2008, Transfer Prices in Vertically Integrated Industries, International Tax and Public Finance 15
- 36 Haecker, J., Dietmar, E., 2012, Applied International Corporate Finance,Vahlen
- 37 Hoitsch, H.J., Lingnau, V.,2004, Kosten und Erloesrechnung, Eine controllingorientierte Einfuehrung, 5te Auflage, Springer
- 38 Horngren, T.C., Datar C.T., Foster G., 2012, Cost Accounting- A Managerial Emphasis, 14th Edition, Prentice Hall
- 39 Horváth, P., 2011, Controlling, Das Anpassungs- und Koordinationsproblem in Controlling, Vahlen, p.842
- 40 Horvath, P.; Gleich, R.;Seiter, M., 2019, Controlling, 14. Auflage, Vahlen, ISBN 978-3-8006-5869-5
- 41 Ionascu, I., 2003, Dinamica doctinelor contabilitatii contemporane, Studii privind paradigmele contabilitatii, Ed Economica
- 42 Iversen,GR, Norpoth, H 1976, Analysis of Variance, Sage University Paper series on Quantitative Application in the Social Science, series no.07-001, Sage Publication, Beverly Hills and London, p.53
- 43 Janssen, J, 2009, Rechnungslegung im Mittelstand, Eignung der nationalen und internationalen Rechnungslegungsvorschriften unter Beruecksichtigung der Veraenderungen durch den IFRS for Private Entities und das Bilanzrechtsmodernisierungsgesetz, Gabler, ISBN 978-3-8349-1603-7
- 44 Jones, T., 2005, Business Economics and Managerial Decision Making, UMIST, Wiley
- 45 Kaplan R.S. and Cooper R. (1998), “Cost and Effect: Using Integrated Systems to Drive Profitability and Performance, Harvard Business School Press, p.251-55
- 46 Kilger,W., Pampel,J.,R., Vikas, K.,2012, Flexible Planskostenrechnung und Deckugbeitragrechnung13.Auflage, Springer Gabler
- 47 Lerner, J.J., 2004, Bookkeeping and Accounting, Schaum's Outline Series, 3rd Edition, Mc Graw-Hill
- 48 Loitsch, M, 2005, Anwenderhandbuch Istkostenrechnung, GFI/AAG©

- 49 Mihalachi, R., Cojocaru, M., Sestacovscaia, A.,2018, Bazele Managementului Financiar, Chişinău, CZU 336:005(075.8)
- 50 Muller M., 2011, Essentials of Inventory Management, 2nd edition, Amacom, New York
- 51 Needles Jr, E.B., Anderson R.H., Caldwell C.J., 2001, Principles of accounting, & Principiile de bază ale contabilităţii, Ediţia a 5-a , Editura Arc
- 52 Niculescu, M., Diagnostic financiar, 2005, vol. 2, Editura Economică. Bucureşti
- 53 Niculescu, M.; Vasile, N. 2011, Epistemologie. Perspectiva interdisciplinara., Ed. Bibliotheca, Targoviste, E-Book, Available at: https://www.researchgate.net/profile/Nicolae_Vasile/publication/273559218_Epistemologie_Perspectiva_interdisciplinara_Maria_Niculescu_Nicolae_Vasile_Editura_Bibliotheca_Targoviste_2011/links/550596760cf2d60c0e6c7c7d.pdf
- 54 Petrescu, S.. 2005, Analiză financiară aprofundată, Concepte, Metode, Studii de caz, Studii aprofundate, Audit şi management contabil, Iaşi
- 55 Popescu, L., Băluţă, A.V.,2007, Metode şi procedee de calculaţia costurilor, Editura Fundaţiei România de Maîine, ISBN 978-973-725-844-1
- 56 Popescu, L., Băluţă, A.V.,2007, Metode şi procedee de calculaţia costurilor, Editura Fundaţiei România de Maîine, ISBN 978-973-725-844-1
- 57 Riebel, P., 1994, Einzelkosten- und Deckungsbeitragsrechnung, 7.Aufl, Wiesbaden
- 58 Rikowski, R., 2011 Digitalisation Perspectives, Chandos Publishing, Oxford
- 59 Schindlbeck, K., 2017, Grundlagen des Controllings mit Anwendungen, vhb Kurs, available at https://ilearn.th-deg.de/pluginfile.php/17726/mod_resource/content/2/CO_1_Kapitel.pdf
- 60 Schmidt, A., 2008, Kostenrechnung,Grundlagen der Vollkosten-, Deckungsbeitrags-und Plankostenrechnung sowie des Kostenmanagements, 5. Auflage Verlag W.Kohlhammer, ISBN 978-3-17-020417-1
- 61 Sinteze, Exemple şi Studii de caz pentru pregătirea candidaţilor la examenul de aptitudini pentru obţinerea calităţii de expert contabil şi de contabil autorizat, 2019, CECCAR, Institutul Naţional de Dezvoltare Profesională Continuă
- 62 Todea, N.,2001, Evaluarea Intreprinderii, Seria didactica, Alba Iulia
- 63 Todea, Nicolae, 2002, Contabilitate-aspecte teoretice şi aplicaţii practice, Editura Aeternitas, Alba Iulia
- 64 Todea,N, Cenar,I., 2001, Contabilitate financiara, Aplicatii practice, Seria didactica
- 65 Todea,N., 2001, Bazele contabilitatii, Univ. 1 Decembrie 1918
- 66 Todea,N., Cenar, I.,2003, Bazele contabilitatii,Editura Aeternitas, Alba Iulia

- 67 Vâlceanu Gh., Robu V., Georgescu N., Analiză economico-financiară, Ediția a-II-a, Editura Economică, București, 2005, pag. 239
- 68 Webster, W.H., 2004, Accounting for Managers, CPA, Mc. Graw-Hill
- 69 Zikmund, W.G., 2003, Business Research Methods, 7. edition, South-Western, Thomson, Learning, USA

Articole de specialitate

- 1 Aleem, M., Khan, M.H. și Hamad, W., 2016, Audit Financiar XIV Nr.11(143) ISSN:1583-5812, ISSN online:1844-8801 disponibil la AF 11 2016 - Site.pdf (cafr.ro)
- 2 Attila Tamas-Szora, "1 Decembrie 1918" University of Alba Iulia, Faculty of Economic Sciences, Aspecte specifice privind aplicarea Directivei 2014/95/UE de modificare a Directivei 2013/34/UE în ceea ce privește prezentarea de informații nefinanciare și de informații privind diversitatea de către anumite întreprinderi și grupuri mari
- 3 PWC Presse, Study digitalisation within financial reporting in Germany, 10. Maerz 2017, Available at: <https://www.pwc.de/de/rechnungslegung/studie-digitale-abschlusspruefung.pdf> [accessed 11 April]
- 4 Ernst & Young LLP, 2011, The Digitalisation of Everything , How Organisations must adapt to changing consumer behavior
- 5 Krumwiede, Kip R. (2005). "Rewards And Realities of German Cost Accounting". Strategic Finance (April): 27–34.
- 6 Rajasekar, S. , Philominathan, P., Chinnathambi, V. , Research Methodology, 2013, disponibil la <https://arxiv.org/pdf/physics/0601009.pdf>
- 7 Mateș Dorel , Vultur Petronela, 2019, Relevance of accounting information in the basis of user decisions - socio-empirical research, Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica, Nr.21 (2), 2019, disponibil la <http://oeconomica.uab.ro/upload/lucrari/2120192/10.pdf>
- 8 Anjali R, WBS Structure, Essential element in Project management, disponibil <https://www.slideshare.net/architectsap/work-breakdown-structure-25913973>

- 9 Bloomberg News, Goldman-sachs-has-four-charts-showing-the-huge-potential-in-virtual-and-augmented-reality, Available at: <https://www.bloomberg.com/news/articles/2016-01-13/goldman-sachs-has-four-charts-showing-the-huge-potential-in-virtual-and-augmented-reality> [accessed 11 April]
- 10 Briciu, S., Capusneanu, S., Cokins, G, 2012, Schimbarea contabilitatii spre decizii bazate pe costuri, Economie teoretica si aplicata, Vol. XIX, No.11 (576), p.28-42
- 11 Catrina, M.C., 2006, Prețurile de transfer, Condeie studentesti, Available at: <http://oeconomica.org.ro/files/pdf/75.pdf> [accessed on 24st of January 2017]
- 12 Dr. Carola Rinker, Prof. Dr. Harald Kessler Vorräte: Ermittlung der Anschaffungskosten nach Handels- ... / 3.2 Retrograde Methode, disponibil la https://www.haufe.de/finance/haufe-finance-office-premium/vorraete-ermittlung-der-anschaffungskosten-nach-handels-32-retrograde-methode_idesk_PI20354_HI3269207.html
- 13 CAZACU A.L. (NEAMȚU), 2015, An approach on links between transfer pricing and tax heavens, Annals of the University of Petroșani, Economics, 15(1), 51-58 Available at: <http://www.upet.ro/annals/economics/pdf/2015/part1/Cazacu.pdf> [accessed on 21st of January 2017]
- 14 Ceccar Business Magazine Expertiza și Auditul Afacerilor, Nr.3 31 ian-6 feb. 2017, Impactul metodei de evaluare a stocurilor asupra rezultatului financiar, Costi Boby = Disponibil la <https://www.ceccarbusinessmagazine.ro/impactul-metodei-de-evaluare-a-stocurilor-asupra-rezultatului-financiar-a1530/>
- 15 CECCAR Business Magazine, 2018, Principiile generale de raportare financiară, Nr. 36, 18-24 septembrie 2018, accesibil la <http://www.ceccarbusinessmagazine.ro/principiile-generale-de-raportare-financiara-a3886/>
- 16 CECCAR Business Magazine, Relația dintre expertiza contabilă și performanța în afaceri: principalele concluzii , 2018, International Federation of Accountants (IFAC), ISBN: 978-1-60815-284-1, disponibil <http://ceccar.ro/ro/wp-content/uploads/2018/12/The-Relationship-between-Accountancy-Expertise-and-Business-Performance-key-findings-RO.pdf>

- 17 CECCAR Business Magazine, 2019, Analiza bilanțului, Nr. 20, 4-10 iunie 2019, accesibil la <http://www.ceccarbusinessmagazine.ro/analiza-bilantului-a4947/> . Acest articol este preluat din lucrarea *Finanțe și management financiar*, autori Elena Valentina Țilică și Radu Ciobanu, apărută la Editura CECCAR în anul 2019.
- 18 CECCAR Business Magazine, 2019, OECD are o foaie de drum pentru revizuirea regulilor fiscale internaționale, Nr.20, 4-10 iunie 2019 , accesibil la <http://www.ceccarbusinessmagazine.ro/oecd-are-o-foaie-de-drum-pentru-revizuirea-regulilor-fiscale-internationale-a4941/>
- 19 CECCAR,Expertiza și Auditul Afacerilor,2019 Aspecte privind tratamentul contabil al activelor biologice și produselor Agricole,Nr. 12, 2-8 APRILIE 2019 , , accesibil la <https://www.ceccarbusinessmagazine.ro/aspecte-privind-tratamentul-contabil-al-activelor-biologice-si-produselor-agricole-a4719/>
- 20 CECCAR, Analiza cost volum profit și performanța (II),Nr.42, 5-11 11 2019, disponibil la <https://www.ceccarbusinessmagazine.ro/analiza-cost-volum-profit-si-performanta-ii-a5513/>
- 21 Cenar I., Guiding marks regarding the reasoning of scientific research in accounting, *Annals of the University of Petroșani, Economics* 2011, ISSN 1582-5949, <http://www.upet.ro/annals/economics/pdf/2011/Cenar.pdf>,
- 22 Cenar I., *Metodologia cercetării științifice în contabilitate*, Seria Didactica, 123 pagini, Alba Iulia, 2010
- 23 Cenar I., Țurcaș M., The Comparative Analysis of Profitability Indicators of Companies Before and After the Implementation of Investment Projects with Non-Refundable Financing, *Annales Universitatis Apulensis – Oeconomica*, nr. 16 (2), 2014, p. 96-109,
- 24 Chersan, I.C, 2016, Corporate responsibility reporting according to Global Reporting Initiative: an international comparison, *Audit Financiar* , DOI:10.20869/AUDITF/2016/136/424
- 25 Chitimus E., 2013, Transfer pricing - an actual issue, *Intercultural Management*, Volume XV, No.2, Available at: http://www.mi.bxb.ro/Articol/MI_28_4.pdf [accessed on 21st of January 2017]

- 26 Clinton, B. D.; Sally Webber (2004). "RCA at Clopay". *Strategic Finance* (October): 21–26.
- 27 Cokins,G, 2013, Top 7 Trends in Managemnt Accounting, *Strategic Finance* (December): 21–29.
- 28 Consultant Fiscal, 2018, Costurile excedentare ale îndatorării, Nr.59, aprilie iunie 2018, disponibil la http://www.ccfiscali.ro/content/revista/CF_nr59_site.pdf
- 29 Consultant fiscal, 2019, Codul Fiscal si Holdingurile, Ruxandra Jianu, Nr.62, ianuarie-martie 2019, accesibil https://www.ccfiscali.ro/images/files/Revista/CF_nr62_site.pdf
- 30 Consultant fiscal, 2019, Europa la raport, Nr.62, ianuarie-martie 2019, accesibil http://www.ccfiscali.ro/images/files/Revista/CF_nr62_site.pdf
- 31 Consultant fiscal, 2019, Evoluția tranzacțiilor financiare din prisma prețurilor de transfer, Alecu T., Milanovici V., Drăgulin D., Nr.62, ianuarie-martie 2019, accesibil http://www.ccfiscali.ro/images/files/Revista/CF_nr62_site.pdf
- 32 Cooper R. ,2010, “Cost classifications in unit-based and activity based manufacturing cost systems”, *Journal of Cost Management*, Fall, pp.4-14.
- 33 Danescu, T., Rus, L., 2014, Research on the Impact of the Accounting Model on the financial economic performance, *Audit Financiar*, Vol.12,No.116
- 34 Danescu, T., Todea, N., Pozan, M, Danescu, A.,2011, A Study on the Complience of the Accounting Result with the fiscal Result, *Revista Audit Financiar al Camerei Auditorilor Financiar din Romania*, Nr.2, Bucuresti, ISSN 1583-5812, p.28-36, Vol.9, No.81
- 35 Dănescu, T.,Rus, L., 2014,The Impact of Accounting Models in Management Decision, *Journal of Accounting and Auditing: Research & Practice*, DOI: 10.5171/2014.867281
- 36 Datev Magazin, Digitaler Rechnungsversand fuer alle, 2017 11, Available at: <https://www.datev-magazin.de/2017-11/produkte-services-2017-11/digitaler-rechnungsversand-fuer-alle/>, [accessed 11 April]
- 37 Feleagă,L., Feleagă N., Răilean, V., Theoretical considerations about implementation of IAS 41 in Romania, *Theoretical and Applied Economics Volume XIX* (2012), No. 2(567), pp. 31-38 accesibil la <http://store.ectap.ro/articole/686.pdf>

- 38 Francesca Manes-Rossi & Adriana Tiron-Tudor & Giuseppe Nicolò & Gianluca Zanellato, 2018. "Ensuring More Sustainable Reporting in Europe Using Non-Financial Disclosure—De Facto and De Jure Evidence," Sustainability, MDPI, Open Access Journal, vol. 10(4), pages 1-20, April.
- 39 Friedl, Gunther; Hans-Ulrich Kupper and Burkhard Pedell (2005). "Relevance Added: Combining ABC with German Cost Accounting". Strategic Finance (June): 56–61.
- 40 Friedrich Ebert Stiftung, Claudia Christ and Rolf Frankenberger, On the Way to Welfare 4.0- Digitalisation in France, Available at: <http://library.fes.de/pdf-files/id/13007.pdf> [accessed 8 August]
- 41 FSN, The modern finance forum, 2019, Innovation in the Financial Function Global Survey 2018, Michelle Fabian, 20.01.2019 , accesibil <https://fsn.co.uk/research-papers/innovation-in-the-finance-function-global-survey-2018/>
- 42 FSN, The modern finance forum, 2019, Innovation in the Financial Reporting Global Survey 2018, Michelle Fabian, 07.01.2019 , accesibil <https://fsn.co.uk/app/uploads/2019/01/Innovation-in-Financial-Reporting-Global-Survey-2018.pdf>
- 43 Gencia, A. (2015), A Consensus on commonly used Financial Ratios, Proceedings of Fikusz Symposium for Young Researchers, p. 45-55 disponibil la <https://kgk.uni-obuda.hu/sites/default/files/Gencia.pdf>
- 44 Gunther, F., Kupper, H.,U.,Pedell,B.,2005, "Relevance Added: Combining ABC with German Cost Accounting", Strategic Finance (June): 56–61.
- 45 IFRS Manual de contabilitate IAS1,Prezentarea situațiilor financiare, disponibil la www.pwc.inform.com
- 46 IFRS Manual de contabilitate Stocuri IAS2, disponibil la www.pwc.inform.com
- 47 Jianu,Iulia, Venera,C. Geambașu, Jianu Ionel, 2010, Evaluarea stocurilor - între prudență și nonprudență, Anale Universității Constantin Brâncuși din Târgu Jiu, Seria Economie, Nr.4/2010 disponibil la http://www.utgjiu.ro/revista/ec/pdf/2010-04.II/19_IULIA_JIANU.pdf

- 48 Keys, David E.; Anton van der Merwe (1999). "German vs. United States Cost Management: What insights does German cost management have for U.S. companies?". *Management Accounting Quarterly*. 1 (Fall, number 1).
- 49 Kip R., K.,2004, "A closer look at German Cost Accounting Methods", *Strategic Finance* (April): 37–50.
- 50 Kip R., K.,2005, "Rewards And Realities of German Cost Accounting", *Strategic Finance* (April): 27–34.
- 51 Krumwiede,K., Suessmair,A.,2008, A Closer Look at German Cost Accounting Methods, *Management Accounting*, Vol.10,No.1
- 52 "Marina, Alexandra-Gabriela, mAccounting and cultural dimensions in Europe and CIS countries regarding the adoption of IFRS for SMEs, *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, Nr.21 (2), 2019, 22-31, disponibil la <http://oeconomica.uab.ro/upload/lucrari/2120192/02.pdf>
- "
- 53 Mateș Dorel, Vultur Petronela, 2019, Relevance of accounting information in the basis of user decisions - socio-empirical reseach, *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, Nr.21 (2), 2019, disponibil la <http://oeconomica.uab.ro/upload/lucrari/2120192/10.pdf>, preluat de la Pătrascu, L.,2010, *The financial statements - informational support in the managerial decision*, Tehnopress Ed, Iași, 2010
- 54 McKinsey Digital, 2015, *Industry 4.4, How to navigate digitalization of the manufacturing sector*, McKinsey Company [accessed 11 April]
- 55 McKinsey study, 2015, *Accelerating the digital transformation of French businesses: A source of growth and competitiveness for France*, Available at: <https://www.mckinsey.com/industries/high-tech/our-insights/closing-frances-100-billion-digital-gap>, [accessed 8 August]
- 56 Muller Stefan, 2 9 2022, *Controller Magazin, Haufe , Rückstellungen nach Handels- und Steuerrecht*, disponibil la https://www.haufe.de/finance/jahresabschluss-bilanzierung/tax-accounting-bildung-von-rueckstellungen/abweichung-zwischen-handels-und-steuerbilanz_188_496648.html

- 57 National Agency for Public Finance Administration (2015), Ghid Privind Aokucarea Reglementarilor Contabile, Privind Situtiile Financiare Anuale si Situatiile Financiare Anuale Consolidate, aprobate prin ordinal ministerului finantelor publice nr. 1802/2014,
- 58 Oprea Calin, Nedelcu Monica, Unele opinii privind perfecționarea contabilității manageriale, 2006, Annales Universitatis Apulensis Series Oeconoica, Nr. 8 (1) disponibil la <http://www.oeconomica.uab.ro/upload/lucrari/820061/04.pdf>
- 59 Pascu Luciana Simona, Morar Mihaela, Paraschiv Cristian, 2018, GROUPS OF COMPANIES AND THE TRANSACTIONS IN BETWEEN: A QUALITATIVE ANALYSIS OF THE IN INTERNATIONAL AND NATIONAL LEGISLATION, Nr.20/2018, Vol.II, Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica disponibil la <http://www.uab.ro/oeconomica/>
- 60 Popescu Gheorghe, 2006, Principiul prudenței – Baza raționamentului profesionistului contabil Nr. 82, accesibil la <http://www.oeconomica.uab.ro/upload/lucrari/820061/23.pdf>
- 61 Porter, M E 1996, ‘What is strategy?’, Harward Business Review, vol.74, no.6, p.61-78
- 62 Presse PWC, Kuenstliche-Intelligenz-Vertrauen-wird-2018-zum-entscheidenden-Erfolgsfaktor, 28 Dezember 2017, Available at: <https://www.pwc.de/de/pressemitteilungen/2017/kuenstliche-intelligenz-vertrauen-wird-2018-zum-entscheidenden-erfolgsfaktor.html> [accessed 11 April]
- 63 Presse PWC, Rechnungswesen-oeffnet-sich-fuer-kuenstliche-Intelligenz, 30 Maerz 2017, Düsseldorf, Available at: <https://www.pwc.de/de/pressemitteilungen/2017/rechnungswesen-oeffnet-sich-fuer-kuenstliche-intelligenz.html> [accessed 11 April]
- 64 PWC, Newsletter, Doing_Business_in_Germany_Guide_2017 Available at: <http://www.pwc.de/de/internationale-maerkte.html> [Accessed on 30.03.2017], p.63
- 65 Radu Dorin Lenghel, 2012, Repere ale evoluției contabilității, Humanistica, disponibil la <http://www.humanistica.ro/engleza/anuare/2012/Continut/20.Lenghel.pdf>
- 66 Revista Economică, 2017, Financial Ratio Analysis - a comparative setting on accounting data and distortions caused by the IFRS convergence process, Andrian Gencia

- &Dorel Mates, Nr.69 / 2, disponibil la <http://economice.ulbsibiu.ro/revista.economica/archive/69208gencia&mates.pdf>
- 67 Revista Economică, 2017, The challenges of globalization on accounting information, Daniela Georgescu, Bogdan Petru Cotlet, Nr. 69, p.54, disponibil la <http://economice.ulbsibiu.ro/revista.economica/archive/69504georgescu&cotlet.pdf>
- 68 Seay, S. (2014), The economic impact of IFRS – A Financial Analysis Perspective, Academy of Accounting and Financial Studies Journal, vol. 18, no. 2, p. 119-139.
- 69 Schnepf Friedrich, 25 9 2022, Variația stocurilor: Diferența între costurile de fabricație a producției și cele ale cifrei de afaceri, , disponibil la Bestandsveränderungen: Unterscheidung zwischen Herstellkosten der Produktion und Herstellkosten des Umsatzes (controllingportal.de)
- 70 Sharman, P, A., Vikas, K., 2004,. "Lessons from German Cost Accounting". Strategic Finance (December): 28–35.
- 71 Sharman, Paul A. (2003). "Bring On German Cost Accounting". Strategic Finance (December): 2–9.
- 72 Shepard Home Page, Untapped Potential: France's Digital Transformation of the C-Suite, Available at: <https://www.sherpany.com/en/insights-resources/2018/03/23/france-digital-transformation> , Home Page Sherpany, Raffael Fiechter, Country Manager at Sherpany in France, MARCH 23, 2018, [accessed 8 August]
- 73 Smith, S,C, 2005, Going GKP, Strategic Finance (April): 36-39
- 74 Standardul Internațional de Contabilitate 1(IAS 1) Prezentarea situațiilor financiare, https://circabc.europa.eu/d/d/workspace/SpacesStore/2eaa0faf-25a4-478a-b66d-52b86851155a/IFRS%20Consolidated%20annex_ro.pdf, accesat la 01.05.2019
- 75 Suciu (Avram),Teodora Maria, 2019, Calculation and reduction costs in the romanian clothing industry by the direct costing method, Annales Universitatis Apulensis Series Oeconoica, Nr.21 (1), 2019, 57-64, disponibil la <http://oeconomica.uab.ro/upload/lucrari/2120191/06.pdf>
- 76 Șendroi Cleopatra, Aureliana Geta Roman, Costantin Roman, 2006. Metoda standard-cost în varianta standard-cost unic, direcție de perfecționare a contabilității de gestiune și a calculației costurilor în industria de mașini și echipamente, Economie

Teoretică și Aplicată, no. 7(502), 81-84, <http://store.ectap.ro/articole/125.pdf>, accessed on 01.05.2019

77 Techliberation, Measuring Technology diffusion rates, accesibil la <https://techliberation.com/2009/05/28/on-measuring-technology-diffusion-rates/> [accessed 11 April]

78 "The comparative analysis of profitability indicators of companies before and after the implementation of investment projects with non-refundable financing,

Iuliana Cengar, „1 Decembrie 1918” University of Alba Iulia, Romania

Mioara Turcas, Transilvania Banks, disponibil la <http://www.oeconomica.uab.ro/upload/abst/1620142/08.pdf>"

79 Tichcek,R.L., 2005, Effective Cost Management, Back to Basics, BSB11,2005 AACE International Transactions, Available at: <http://www.icoste.org/aace2005%20papers/csc11.pdf>

80 1. Hughes, Lawrence 2004, Digitizing collections: Strategic issues for the information manager. London: Facet Publishing (Part of Digital Futures Series)

Publicații

- 1. Prețurile de transfer în industria automobilelor din România, IN *EXTENSO Nr.4 - 2017*, Coordonator științific pr.dr.Nicolae Todea, Universitatea 1 Decembrie 1918, Alba Iulia, ISSN 2360-0675 ; ISSN-L 2360-0675 – lucrare publicată în volumul Nr.4 - 2017, în limba engleză, în cursul primului an de studii doctorale.**
- 2. Costul perioadei și impactul în situațiile financiare –Revista de management internațional Comparat / The Review of International Comparative Management, Volume 18, No. 3/ 2017, Disponibil /Available at [<http://www.rmci.ase.ro/no18vol3/07.pdf>] - Clasificare BDI B+, publicat în cursul celui de-al doilea an;**
- 3. Pro si contra contabilitatii germane a costurilor / Insight on german cost accounting**

– pro and cons – Revista de Management si Inginerie economica / Management and Economic Engineering, Volum 16, No.3 (65) / 2017, Disponibil / Available at [[http://www.rmee.org/abstracturi/65/16_met_Articol_380_x11_Articol_380_20gpk%20\(\).pdf](http://www.rmee.org/abstracturi/65/16_met_Articol_380_x11_Articol_380_20gpk%20().pdf)] – Clasificare BDI B, publicat în cursul celui de-al doilea an de studii doctorale;

4. Impact of Digitalisation in Business World, Revista de Management Internațional Comparat/ The Review of International Comparative Management -, Disponibil / Available at [<http://www.rmci.ase.ro/no19vol4/03.pdf>] - Clasificare BDI B+, publicat în cursul celui de-al doilea an de studii doctorale.

5. Responsibility Centers under IAS2/IFRS, Revista economica 30 Juny, 2019, latest version published on January 2020, IECS 2019 International Economic Conference of Sibiu, Disponibil / Available at [<https://easychair.org/publications/preprint/w29q>], Clasificare BDI

6. Match of gross profit contribution margin within Romanian and German Accounting Systems unter perspective of IFRS Harmonisation, Revista Economica, IECS 2021 International Economic Conference of Sibiu, 30 iunie 2021 Disponibil / Available at [<https://easychair.org/publications/preprint/tCjs>], Clasificare BDI

CONFERINȚE

1. ICMEA 2018 Conference, Presentation, Indicators in Controlling within Direct Costing, 9th -10 th November, Alba Iulia

- 2 **ICMEA 2019, Conference**, 11th Edition – ICMEA 2019 Alba Iulia, Romania, 14th – 15th November, 2019 Organized by the Faculty of Economic Sciences and Doctoral School of Accounting, Insights on Statutory financial statements in Germany and Romania
- 3 **IECS 2019, 26th International Economic Conference Sibiu, 24th- 25th May.** Responsibility Centers under IAS2/IFRS
- 4 **IECS 2021, 28th International Economic Conference Sibiu, Match of gross profit contribution margin within Romanian and German Accounting Systems under perspective of IFRS Harmonisation**

Resurse electronice

- <https://fsn.co.uk/app/uploads/2019/01/Innovation-in-Financial-Reporting-Global-Survey-2018.pdf>
- https://static.anaf.ro/static/10/Anaf/legislatie/OMFP_2844_2016.pdf
- http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/wir2016_en.pdf
- <https://www.iasplus.com/en/news/2019/06/eseef-becomes-european-law>
- https://www.gesetze-im-internet.de/hgb/___266.html
- https://www.gesetze-im-internet.de/hgb/___257.html
- https://www.gesetze-im-internet.de/hgb/___267.html
- <http://www.mfinante.ro/infocodfiscal.html>
- [1] <https://www.bundesanzeiger.de/ebanzwww/wexsservlet>
- <https://www.anaf.ro/restante/>
- <https://www.cimaglobal.com/>
- <https://link.springer.com/book/10.1007%2F978-3-658-16104-0>
- International Accounting Standards Board (2016), Conceptual Framework for Financial Reporting: The Reporting Entity, available at www.ifrs.org/
- Accounting Study Guide (2016), US GAAP Codification of Accounting Standards Guide, available at <http://accountinginfo.com/financial-accounting-standards/>

- www.pwc.inform.com www.pwc.ro
- <https://www.accountingformanagement.org/variable-vs-absorption-costing/>
- <https://www.professor-weber.de/startseite/buchfuehrung-und-bilanzierung/>
- Plan de conturi SKR03, recomandat, în funcție de procesele entității raportatoare, disponibil la adresa
https://www.gruenderlexikon.de/fileadmin/Dateiablage/free/pdf/11174_Kontenrahmen-DATEV-SKR-03.pdf
- [1] Plan de conturi SKR04, recomandat, în funcție de structura situațiilor financiare, disponibil la adresa
https://www.gruenderlexikon.de/fileadmin/Dateiablage/free/pdf/11175_Kontenrahmen-DATEV-SKR-04.pdf
- https://scholar.google.ro/scholar?start=10&q=weber+1998+controlling&hl=de&as_sdt=0,5&as_vis=1
- https://www.bundesjustizamt.de/DE/Themen/Ordnungs_Bussgeld_Vollstreckung/Jahresabschluss/Offenlegung/Offenlegungspflichten/Offenlegungspflichten_node.html;jsessionid=C D868C63254C4C975A5BFBD6D626FFA5.2_cid383#doc7805722bodyText7
- <https://www.gmbh-guide.de/jahresabschluss-bundesanzeiger.html>
- https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017_tpg-2017-en
- https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/oecd-transfer-pricing-guidelines-for-multinational-enterprises-and-tax-administrations-2017/cost-contribution-arrangements_tpg-2017-12-en
- www.haufe.de
- www.icv-controlling.com [Der Internationale Controller Verein im Überblick](#)
- [IGC: Members \(igc-controlling.org\)](http://IGC: Members (igc-controlling.org))
- Anaf.ro