

## **Costurile relevante pentru decizie într-un sistem de controlling eficient**

**Mihaela TULVINSCHI**

Universitatea „Ștefan cel Mare”, Suceava  
mihaelat@seap.usv.ro

**Rezumat.** *Controllingul este considerat un concept de conducere, în sensul coordonării, planificării, controlului și informatizării, cu scopul producerii unor sinteze necesare în procesului decizional. Scopul articolului este de a pune în evidență legătura dintre un sistem contabil dinamic și un sistem de controlling eficient. Metoda de cercetare pornește de la ideea că analiza costurilor într-un sistem de controlling eficient presupune obținerea de informații contabile din interiorul entității pe care conducerea le folosește în procesul de luare a deciziilor. Subliniem faptul că un sistem de controlling eficient trebuie să pună la dispoziția managerilor instrumente pentru a satisface necesitățile de informare a acestora.*

**Cuvinte-cheie:** controlling; contabilitate; costuri; decizie; performanță.

**Coduri JEL:** M11, M41.

**Coduri REL:** 14B, 14I.

### 1. Rolul controllingului în performanța managerială

În perioada actuală, performanța devine un termen de referință pentru manageri și executanți. O entitate economică performantă valorifică mai bine oportunitățile mediului extern, trece mai ușor peste perioadele de criză generate de acesta, satisface cantitativ și calitativ un anumit segment al nevoii sociale și obține avantaj competitiv pe piața specifică pe care acționează. Performanța este asociată, în primul rând, cu un avantaj net superior a ceea ce s-a obținut într-o perioadă anterioară; în al doilea rând, cu un rezultat superior celor obținute de concurenți și, în al treilea rând, cu un rezultat superior obiectivelor asumate.

Pentru a fi performantă, entitatea economică trebuie să aplice demersul calității totale care se bazează pe cinci concepte fundamentale: conformitate, prevenire, excelență, măsurare și responsabilitate (Jianu, 2007, p. 530). În mare parte, contabilitatea entităților economice nu este organizată pentru a identifica costurile de calitate. Acesta este motivul pentru care managerii acordă o importanță mai mare costurilor totale de producție, în detrimentul costurilor calității. Un sistem de cuantificare a costului calității trebuie să reprezinte un element cheie în luarea deciziilor economice bazate pe evenimente ce facilitează creșterea profitabilității.

Obținerea de performanță la nivel de entitate presupune, direct sau indirect, evaluarea conceptelor de competitivitate, avantaj concurențial, eficiență și eficacitate. În literatura de specialitate este întâlnită și opinia (Noyé, 2002, pp. 6-7), conform căreia performanța nu este o simplă constatare a unor rezultate ci, dimpotrivă, este consecința unei comparații între rezultate și obiective. Pentru ca o entitate să fie performantă înseamnă a realiza sau a depăși obiectivele propuse.

Controllingul a devenit indispensabil pentru îmbunătățirea performanței în afaceri și pentru păstrarea avantajului competitiv, deoarece sprijină managementul de top în procesul de decizie strategică și operațională. Având în vedere că detaliile sunt cele care diferențiază o firmă profitabilă de una falimentară, fiecare modul al unei afaceri trebuie administrat cu toată seriozitatea, iar rolul controllerului este decisiv. Controllerul este omul de încredere al administratorului. El urmărește ca politicile de achiziții, de producție, de recrutare de personal sau de motivare a angajaților să fie respectate. De asemenea, el analizează costurile și intervine, atunci când este posibil, pentru reducerea acestora.

Este greu de crezut că, în prezent, un manager poate să se implice direct și permanent în toate sectoarele ce alcătuiesc afacerea sa. Trăim într-o societate aflată în continuă transformare ce dă impresia unei economii dezordonate, cu

legi tot mai bizare, greu de înțeles și de acceptat. Managerii și angajații nu mai au timp să verifice dacă tot ceea ce fac se înscrie în politicile firmei. În aceste condiții, sistemul de controlling capătă un rol din ce în ce mai important, iar controllerul devine un angajat nelipsit din orice firmă care se respectă.

Controllingul este un ansamblu de instrumente calitative și cantitative de control care sunt introduse pentru coordonarea informațiilor și pentru sprijinirea proceselor de decizii. Termenul de controlling nu trebuie confundat cu noțiunea de control. Din perspectivă psihosociologică, controlul constituie un instrument de coordonare a personalului dintr-o entitate. Controlul are ca scop consolidarea coerenței și consecvenței în cadrul entității. Controlul este un proces de organizare transversală a activității entității. Nu în ultimul rând, controlul este un proces de învățare permanentă prin acumulare și schimb de experiență. Spre deosebire de control, controllingul este un sistem de conducere funcțional cu rolul de a coordona planificarea, controlul și informarea în direcția obținerii rezultatelor dorite.

Controllingul, ca proces și mod de gândire, se constituie la intersecția sarcinii de conducere a managementului cu sarcinile controllerului. În firmele mici și mijlocii, funcția de controlling este preluată de conducerea firmei sau de conducerea departamentului contabil. La firmele mari este numit, din ce în ce mai des, un controller responsabil cu sarcinile de controlling. În ultimii ani, controllerul se transformă dintr-un simplu prestator de servicii într-un consultant al managementului. Principalele sarcini ale controllerului sunt:

- culegerea, interpretarea și modelarea datelor pentru realizarea analizei de profitabilitate;
- verificarea și alocarea cheltuielilor și veniturilor pe centre de cost și profit;
- actualizarea informațiilor solicitate în conformitate cu cerințele entității;
- asigurarea expertizei economice și financiare a entității;
- monitorizarea costurilor și altor elemente de natură contabilă;
- analiza riscurilor;
- urmărirea respectării bugetului;
- coordonarea activității financiar-contabile;
- participarea la întocmirea bugetelor de producție;
- monitorizarea aplicării legislației în vigoare.

Fiecare entitate economică urmează o anumită strategie a cărei realizare este garantată prin structurarea adecvată a proceselor de exploatare și prin realizarea unei structuri organizaționale adecvate. În această organizare este ancorat sistemul de controlling. Controllingul trebuie să formeze un întreg, un sistem din punct de vedere al sarcinilor, organizării și instrumentelor de care

dispune. Sarcina controllingului în cadrul entității constă în sortarea elementelor componente individuale, existente în mod normal, verificarea utilității acestora, completarea și organizarea lor sub forma unui astfel de sistem. Componentele sistemului de conducere spre care se orientează activitatea controllerului sunt (Horváth and Partners, 2007, p. 5):

- sistemul de planificare și control și
- sistemul de informare.

Cea mai importantă sursă de informații în cadrul sistemului de controlling este contabilitatea. Sistemul informatic de procesare a devenit un element de neînlocuit. Informațiile oferite de contabilitatea financiară și de gestiune, privitoare la corelarea, urmărirea și determinarea costurilor de producție și rezultatelor financiare, sunt importante pentru controller deoarece stabilirea factorilor care influențează costurile și rezultatele contribuie la orientarea decidentului în alegerea măsurilor ce trebuie luate pentru creșterea eficienței firmei. Pentru structurarea sistemului de informare se recurge la determinarea necesarului de informații, obținerea informațiilor, prelucrarea acestora cu ajutorul contabilității și transmiterea lor pe bază de rapoarte.

Succesul controllingului depinde de capacitatea sistemului informațional de a reflecta cât mai adecvat procesele materiale și imateriale din firmă, precum și reprezentarea lor în fluxurile financiare, astfel încât să se poată obține o imagine dinamică cât mai exactă a diferențelor dintre nivelul planificat și ceea ce s-a realizat efectiv. Urmărind îmbunătățirea permanentă a proceselor și funcțiilor entității economice, controllingul trebuie să ofere un sistem de avertizare timpurie asupra problemelor care pot să apară în cadrul entității. Controllingul contribuie la creșterea performanței în cadrul entității, asigurându-i competitivitate și prezență durabilă pe piață.

Eficiența sistemului de controlling constituie una din principalele probleme ale managerilor. Soluția la această problemă este transformarea contabilității clasice într-o contabilitate orientată spre conducere, respectiv într-o contabilitate managerială. Contabilitatea managerială influențează comportamentul persoanelor prin natura și prezentarea informației pe care ea o transmite, orientează deciziile strategice, influențează structura entității și sistemul de evaluare a performanței (Jianu, 2007, p. 466). Un sistem coerent de măsurare a performanței presupune structurarea entității în centre de responsabilitate care pot fi (Gervais, 2005, pp. 494-496): centre de costuri, centre de profit și centre de investiții. Un astfel de centru este o entitate organizațională care deține o delegare de activitate privind resursele (materiale, umane, financiare) și o capacitate de negociere asupra obiectivelor.

Contabilitatea orientată spre conducere trebuie să fie capabilă să supravegheze succesul implementării deciziilor, din care rezultă valori reale ce

sunt comparate cu valorile standard. După identificarea posibilelor diferențe, se evidențiază cauzele și se propun măsurile care trebuie să fie luate pentru a reduce sau chiar elimina diferențele existente.

## 2. Metoda target-costing și controllingul

Specialiștii din domeniul contabilității se concentrează asupra nevoii de a contabiliza o gamă largă de schimbări tehnologice care aduc contribuții importante în realizarea și susținerea unui avantaj concurențial. Se pune accentul pe managementul operațional mai mult decât pe contabilitatea activităților. Din acest punct de vedere, contabilitatea în condițiile unei tehnologii avansate se apropie mai mult de costurile țintă. Metoda target-costing constituie o etapă esențială în dezvoltarea metodelor de gestiune puse la punct de către curentul de analiză bazat pe crearea de valoare pentru client. Etapele care trebuiesc parcurse pentru aplicarea metodei target-costing sunt: fixarea prețului țintă, fixarea profitului țintă și fixarea costului țintă. Metoda target-costing permite calculul costurilor țintă și al costurilor estimate ale produselor pe fiecare dintre cele trei faze ale ciclului de viață (lansare, creștere, maturitate). Prin compararea și interpretarea rezultatelor obținute se pot determina rezultatele totale estimate pe fiecare fază a ciclului de viață a produsului.

Controllingul costurilor țintă are ca principal scop asigurarea competitivității pe termen lung a unui nou produs lansat pe piață. Metoda target-costing implică un demers care vizează reducerea costurilor de-a lungul procesului de ameliorare continuă a tehnologiilor și proceselor de fabricație presupunând, în același timp, un nou stil de management al resurselor umane. Deși este o metodă aparent simplistă, metoda target-costing intră în conflict cu tradiția controlului de gestiune clasic. Japonezii au conceput metoda target-costing integrând analiza valorii pentru a reduce costurile produselor. Analiza valorii se bazează pe o analiză funcțională a produselor. Ea folosește noțiunile de valoare, cost și funcție. Costurile țintă se bazează pe regula conform căreia piața dictează prețurile de vânzare, și nu costurile entității economice. În aceste condiții trebuie urmărită analiza raportului valoare – preț – beneficiu – cost.

Pentru a realiza o analiză a metodei target-costing se consideră următorul exemplu:

O societate comercială dorește să lanseze pe piață un produs. Capacitatea de producție maximă disponibilă este de 40.000 unități. Aceasta va fi exploatată în proporție de 60% în faza de lansare a noului produs, 90% în faza de creștere și 100% în faza de maturitate. Prețul de vânzare estimat în faza de lansare este de 30 lei. Prețul de vânzare estimat se va majora în faza de creștere cu 2%.

Datorită apariției produselor similare pe piață, prețul de vânzare estimat se va reduce în faza de maturitate cu 1% față de faza de lansare. Conducerea întreprinderii își propune obținerea unei marje asupra prețului de vânzare de 10% în faza de lansare, 15% în faza de creștere și 20% în faza de maturitate. În faza de lansare, cheltuielile cu materiile prime sunt de 10 lei/bucată, cheltuielile cu manopera sunt de 4 lei/bucată, iar cheltuielile de publicitate sunt de 3 lei/bucată. În faza de creștere, cheltuielile cu materiile prime se majorează cu 3%, cheltuielile cu manopera se majorează cu 2%, iar cheltuielile de publicitate se reduc cu 5%. În faza de maturitate, cheltuielile cu materiile prime se majorează cu 4%, cheltuielile cu manopera se majorează cu 3%, iar cheltuielile de publicitate se reduc cu 15% față de faza de lansare. Cheltuielile indirecte de întreținere și funcționare fixe sunt de 80.000 lei, iar cele variabile sunt de 5 lei /bucată.

Pe baza datelor prezentate mai sus, în Tabelul 1 sunt prezentate principalele etape ale metodei target-costing.

Tabelul 1

Explicații	Fazele ciclului de viață a produsului		
	Lansare	Creștere	Maturitate
a) Calcul cost țintă			
Preț de vânzare	30	30,6	29,7
Marja dorită	$30 \times 10\% = 3$	$30,6 \times 15\% = 4,59$	$29,7 \times 20\% = 5,94$
Cost țintă	27	26,01	23,76
b) Calcul cost estimat			
Producția realizată	$40.000 \times 60\% = 24.000$	$40.000 \times 90\% = 36.000$	$40.000 \times 100\% = 40.000$
<i>Cheltuieli directe</i>	14	14,38	14,52
din care:			
- materii prime	10	10,3	10,4
- manoperă	4	4,08	4,12
<i>Cheltuieli indirecte</i>	11,33	10,07	9,55
din care:			
- cheltuieli de întreținere și funcționare fixe	5	5	5
- cheltuieli de întreținere și funcționare variabile	$80.000 : 24.000 = 3,33$	$80.000 : 36.000 = 2,22$	$80.000 : 40.000 = 2$
- cheltuieli de publicitate	3	2,85	2,55
Cost unitar estimat	25,33	24,45	24,07
c) Comparare rezultate			
Cost țintă	27	26,01	23,76
Cost estimat	25,33	24,45	24,07
Cost estimat – cost țintă	- 1,67	- 1,56	0,31
d) Calcul rezultate			
Cifra de afaceri estimată	720.000	1.101.600	1.188.000
Cost total estimat	607.920	880.200	962.800
Rezultat estimat	112.080	221.400	225.200

Analizând datele din Tabelul 1 se constată că, pe baza estimărilor făcute, cel mai bun rezultat se obține în faza de maturitate a noului produs. După cum rezultă din exemplul prezentat, în metoda target-costing, costul nu este considerat ca o variabilă autonomă și independentă, ci ca o variabilă dependentă de deciziile luate în etapa de concepție a produsului. Perspectiva asupra costului este transversală, iar reducerea costurilor se realizează la nivelul proceselor. În cadrul demersului target-costing, departamentul de aprovizionare ocupă un loc esențial deoarece economiile făcute de acest departament reprezintă o sursă esențială pentru reducerea costurilor.

Metoda target-costing se bazează pe două premise fundamentale. În primul rând, se consideră că valoarea globală a produsului pentru un client poate fi corect descompusă în atribute independente și cumulative. În al doilea rând, pentru fiecare componentă proporția din costul complet trebuie să fie egală cu proporția din valoarea totală furnizată clientului.

Controllingul costurilor țintă trebuie să pună accentul pe următoarele aspecte:

- cunoașterea diferitelor faze ale vieții produsului;
- colaborarea dintre diferitele departamente ale entității economice (aprovizionare, marketing, contabilitate, vânzări);
- analiza costurilor pe fiecare fază a vieții produsului;
- realizarea unor ajustări între caracteristicile unui produs, costul său și prețul său de vânzare concurențial;
- efectuarea unor comparații între previziuni și realizări;
- reducerea termenelor de concepere a produselor;
- diminuarea costurilor de dezvoltare și asigurarea unei amortizări mai rapide;
- o mai bună organizare a relațiilor cu furnizorii și colaboratorii.

Pentru a avea succes, demersul target-costing trebuie să înceapă în cadrul departamentului de marketing prin determinarea unui concept comercial purtător de sens și de valoare pentru client. Pe baza studiilor de piață și ținând seama de orientările strategice ale întreprinderii și de situația concurenței, se definește obiectivul vizat sub aspectul prețului de vânzare și al caracteristicilor produsului. Ulterior, pornind de la prețul de vânzare preconizat și luând în considerare profitul așteptat de întreprindere, se fixează costul obiectiv global pentru produs. Trebuie în același timp să se respecte și principalele funcții destinate clientului. Pentru aceasta se folosește o abordare transversală, se studiază și se discută diferitele alternative existente în termeni de procese economice, subansambluri și prestații. Buna cunoaștere a proceselor și a costurilor lor este de mare importanță în vederea realizării funcțiilor principale și secundare așteptate de către clientul potențial.

Pentru a realiza un controlling eficient sunt necesare măsurarea contribuției fiecărei componente în procesul de creare a valorii și stabilirea nivelurilor maxime de cost. Se trece astfel de la o viziune orientată în principal către piață la o analiză detaliată în vederea elaborării de soluții tehnice. Programarea acțiunilor de diminuare a costurilor trebuie să țină seama de ansamblul costurilor directe și indirecte care apar pe tot parcursul ciclului de viață al produsului.

Pe baza considerentelor prezentate mai sus putem afirma că metoda target-costing permite o analiză a costurilor într-un sistem de controlling eficient. Cu toate că metoda target-costing este o metodă modernă de calcul al costurilor, utilizarea ei se limitează la câteva sectoare industriale deoarece această metodă se focalizează pe costul de producție unitar.

### **3. Facilitarea procesului decizional prin analiza costurilor**

Într-un sistem de controlling eficient, analiza costurilor nu se poate limita numai la metoda target-costing. O sarcină importantă a unui astfel de sistem este punerea la dispoziția conducerii a unor informații referitoare la costuri pentru facilitarea procesului decizional. Sunt considerate costuri relevante pentru decizie acele costuri care depind de parametrii de acțiune ai unei probleme de decizie. La selectarea alternativelor sunt decisive numai acele costuri care au mărimi diferite la diverse soluții de realizare.

Una dintre problemele fundamentale care trebuie analizată în procesul decizional se referă la determinarea programului optim de producție și vânzări. Soluționarea unei astfel de probleme într-un sistem de controlling eficient presupune o analiză a costurilor care este pusă în evidență prin intermediul exemplului ce va fi prezentat în continuare.

Considerăm o entitate economică din industria prelucrării lemnului. Într-una din secțiile acesteia se realizează patru articole de mobilă. Costurile fixe ale secției sunt de 72.000 lei. În contabilitatea de gestiune aceste costuri sunt distribuite pe cele patru articole de mobilă în raport de 2:1:2:3. Cheltuielile fixe repartizate asupra secției la nivelul entității sunt de 25.000 lei. Acestea sunt distribuite pe cele patru articole de mobilă în raport de 3:2:1:4. În Tabelul 2 sunt prezentate date cu privire la prețul de vânzare, costul variabil și cantitatea maximă de vânzare pentru cele patru tipuri de produse.



Tabelul 2

**Date inițiale privind produsele**

Produs	Preț de vânzare unitar (lei)	Cost variabil unitar	Cantitatea maximă de vânzare (bucăți)
A	800	450	50
B	500	270	40
C	850	360	60
D	1 000	400	70

Pe baza calculelor prezentate în tabelul 3 se pot analiza pentru fiecare produs costurile aferente, veniturile încasate și profitul obținut. La efectuarea calculelor s-a ținut cont de cantitățile vândute precizate în tabelul 2.

Tabelul 3

**Situația costurilor, veniturilor și rezultatelor**

Produs	Venituri	Costuri variabile	Costuri fixe ale secției	Costuri fixe ale entității	Profit
A	40.000	22.500	18.000	7.500	- 8.000
B	20.000	10.800	9.000	5.000	- 4.800
C	51.000	21.600	18.000	2.500	+8.900
D	70.000	28.000	27.000	10.000	+5.000
Total	181.000	82.900	72.000	25.000	+1.100

Observând datele din Tabelul 3 și dorind să realizeze un profit mai mare la nivelul secției care realizează cele patru produse, managerii pot propune eliminarea produsului A pe care îl consideră nerentabil. Decizia de renunțare la fabricarea produsului A va fi luată după consultarea analizelor făcute în cadrul departamentului de controlling. O altă decizie care trebuie luată de manageri se referă la eficiența cheltuielilor de publicitate. Firma poate alocă pentru publicitate suma de 3.600 lei, care acoperă necesarul de fonduri pentru publicitatea unui singur produs din cele patru. Managerii trebuie să decidă pentru care produs se va face publicitate, având în vedere că, prin utilizarea mijloacelor publicitare, vânzările produsului respectiv ar crește cu 10%. Și pentru această decizie vor fi consultați specialiștii departamentului de controlling.

Analiza costurilor relevante pentru decizie într-un sistem de controlling eficient pune în evidență următoarele concluzii:

- Rezultatul total al produsului A indică o pierdere de 8.000 lei. Produsul A contribuie însă cu 17.500 lei (40.000-22.500) la acoperirea costurilor fixe, care ar fi intervenit și dacă acest produs ar fi fost eliminat din programul de fabricație. În cazul eliminării produsului A, veniturile s-ar reduce cu 40.000 lei, costurile variabile s-ar micșora cu 22.500 lei, dar cheltuielile fixe ar rămâne aceleași. În consecință, simpla eliminare

a produsului A nu reprezintă o soluție deoarece ar conduce la diminuarea rezultatului cu 17.500 lei. Eliminarea produsului A ar fi eficientă numai dacă ar fi însoțită de reducerea cheltuielilor fixe sau de găsirea unei formule mai eficiente de repartizare a cheltuielilor fixe.

- În ceea ce privește publicitatea, creșterea vânzărilor cu 10% generează majorarea cifrei de afaceri și cheltuielilor variabile cu 10%. Cheltuielile fixe rămân constante. În consecință se va face publicitate pentru produsul la care diferența dintre venituri și costuri variabile va fi mai mare. Acest produs este produsul D. Datorită publicității, profitul pentru produsul D ar crește cu 600 lei, sumă ce a fost determinată pe baza următorului raționament:

$$(\text{venituri} - \text{costuri variabile}) \times 10\% - \text{cheltuieli de publicitate} = (70.000 - 28.000) \times 10\% - 3.600 = 600$$

Având în vedere aspectele prezentate mai sus, putem afirma că informațiile exacte referitoare la costuri constituie o bază importantă pentru deciziile manageriale pe termen scurt, mediu și lung referitoare la producție, precum și pentru deciziile strategice referitoare la prețuri. Managerii au nevoie de un calcul al costurilor orientat spre decizii care să poată furniza informații relevante pentru stabilirea strategiei manageriale.

### Concluzii

Entitățile economice sunt obligate să verifice permanent competitivitatea produselor lor în ceea ce privește prețul și randamentul. Optimizarea lanțului generator de valoare a devenit o sarcină permanentă. Multe companii își urmează clienții în lume și își internaționalizează în mod corespunzător lanțul generator de valoare. Privit global, acest mediu solicită din ce în ce mai mult capacitatea de decizie și de implementare a companiilor. În aceste condiții, o firmă modernă nu se poate dezvolta fără un sistem de controlling eficient.

Instrumentele de controlling se bazează pe un sistem flexibil de baze de date, care valorifică informații de bază din contabilitatea costurilor și din contul de rezultate. Având în vedere că fiecare componentă a unei afaceri trebuie administrată cu toată seriozitatea, controllerul a devenit un angajat nelipsit din orice firmă care se respectă. Specializat în analiza costurilor și bugetelor de cash-flow, controllerul asigură o stabilitate necesară firmei.

Departamentul de controlling lucrează ca un consultant pentru management. Controllerul pregătește decizia, pregătește toate informațiile de care managerul are nevoie pentru a lua decizia, dar nu va lua nicio decizie. Managementul va lua decizia pe baza datelor furnizate de departamentul de controlling.

Contabilitatea reprezintă principalele surse de informații pentru controlling. Pentru a oferi informații operative, sistemul de calcul al costurilor

trebuie să fie actual, flexibil, rentabil, orientat spre viitor și spre decizii. Într-un sistem de controlling eficient, analiza costurilor trebuie să pună accentul pe costurile relevante pentru decizie. Aceste costuri depind de parametrii de acțiune ai unei probleme de decizie. Pentru o firmă cel mai bun cost nu este întotdeauna cel mai bine calculat, ci este acel cost determinat la momentul oportun și care ajunge la utilizatorul potrivit.

Deși este o metodă controversată în lumea afacerilor, considerăm că metoda target-costing este importantă pentru un sistem de controlling eficient deoarece permite o analiză a costurilor pe fiecare fază din ciclul de viață al unui produs. Aplicarea metodei target-costing depinde de strategiile firmei, starea și formele concurenței, evoluția tehnologică și dinamica inovației, raporturile cu furnizorii, gradul de integrare verticală, durata de viață a produselor și durata diferitelor faze din viața produselor. Folosirea acestei metode este indicată în activitățile unde concurența este foarte puternică, durata de viață a produselor este scurtă, iar costurile de concepție ale produselor sunt ridicate.

Pentru a face față concurenței, firmele trebuie să-și dezvolte sisteme de controlling care să satisfacă cerința de orientare spre client. Analiza costurilor relevante pentru decizie și metoda target-costing permit realizarea unui controlling eficient deoarece contribuie la crearea de valoare pentru client.

---

## **Bibliografie**

- Bescos, P. L., Mendoza, C. (1994). *Le management de la performance*, Comptables Malesherbes, Paris
- Cappelletti, L., Khouatra, D., Beck, E., „L'implantation d'un système de contrôle de gestion au sein d'entreprises libérales”, *Communication pour le Congrès de l'AFC – Poitiers*, 2007, <http://www.iae.univ-poitiers.fr/afc07/programme/PDF/p151.pdf>
- Caraiani, C., Dumitrana, M. (2008). *Contabilitate de gestiune și control de gestiune*, Editura Universitară, București
- Colasse, B. (2000). *Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit*, Economica, Paris
- Gervais, M. (2005). *Contrôle de gestion*, Economica, Paris
- Horváth et al. (2007). *Controlling: sisteme eficiente de creștere a performanței firmei*, Editura C.H. Beck, București
- Jianu, I. (2007). *Evaluarea, prezentarea și analiza performanței întreprinderii*, Editura CECCAR, București
- Noyé, D. (2002). *Manager les performances*, Insep Consulting Editions, Paris
- Suárez González, M., Garcia, M.M., „Bases para la implementación de un sistema de costos de calidad”, *Revista Contribuciones a la Economía*, 2009, Universidad de Malaga, <http://www.eumed.net/ce/2009a/sgmg.htm>
- Tabără, N. (2006). *Modernizarea contabilității și controlului de gestiune*, Editura Tipo Moldova, Iași <http://www.ensight.ro>  
<http://ro.wikipedia.org/wiki/Controlling>