

# RAȚIONAMENTE MANAGERIALE ÎN LUAREA DECIZIILOR FUNDAMENTATE PE COSTURI

**Aliona BÎRCĂ, dr., conf. univ., ASEM,**

e-mail: [aliona.birca@ase.md](mailto:aliona.birca@ase.md)

**Lidia OLARU, student, ASEM,**

e-mail: [lydiaolaru@gmail.com](mailto:lydiaolaru@gmail.com)

**Cristina DERMENJI, student, ASEM,**

e-mail: [cristina.derminji@mail.ru](mailto:cristina.derminji@mail.ru)

**Abstract.** *The costs are an important element in decision-making, and managers need to be informed about their oscillation in the decision making process. In this perspective, the cost-volume-profit analysis and the various instruments of rational costs were presented. The profitability threshold was investigated using two techniques: the profit-and-loss approach (based on income statements) and the contribution margin approach. The decision regarding accepting an additional order has been investigated through the incremental analysis of the relevant costs.*

**Keywords:** relevant cost, cost-volume profit analysis, incremental analysis,

**Cod JEL.** M20, M49

**Introducere.** În procesul de luare a deciziilor, managerii trebuie să atragă o deosebită atenție asupra caracterului oscilatoriu al costurilor. În funcție de modificarea volumului de activitate, unele costuri se măresc pe măsură ce volumul activității crește, în timp ce altele nu sunt afectate de modificarea volumului de activitate. Conducerea întreprinderii moderne este în măsură să adopte decizii raționale care să permită obținerea de rezultate optime numai dacă are în vedere că costurile fixe și cele variabile se găsesc permanent într-o anumită corelație cu volumul activității, respectiv cu gradul de utilizare a capacității de producție și prețul de vânzare. În aceste condiții analiza cost-volum-profit (CVP) și analiza incrementală reprezintă instrumente importante în procesul de planificare și luare a deciziilor.

În această ordine de idei, costurile relevante reprezintă punctul de plecare în acest studiu, iar diversele exemple cercetate din perspectiva analizei CVP și a analizei incrementale au rolul de a scoate în evidență importanța costurilor în luarea deciziilor.

## **Costurile relevante – element important în cadrul deciziilor manageriale**

Deciziile luate de un manager au o influență majoră atât asupra întregii activități a întreprinderii, cât și asupra activității zilnice. În aceste condiții pot fi grupate în trei categorii: decizii strategice, tactice și operaționale. Deciziile strategice se manifestă pe termen lung și contribuie, în mod direct, la realizarea obiectivelor entității. Ele stau la baza deciziilor tactice, care sunt luate de către managerii de nivel mediu pe o perioadă de 1-3 ani. Procesul de luare a deciziilor tactice este ilustrat în modelul lui Hansen, Mowen și Guan, (2009). Din acest model se evidențiază următorii cinci pași consecutivi:

1. *Recunoașterea problemelor;*
2. *Identificarea alternativelor posibile;*
3. *Prevederea costurilor și a veniturilor;*
4. *Compararea costurilor și a veniturilor relevante;*
5. *Selectarea alternativei cu cel mai mare beneficiu.*

În cazul acestui model decizional, Horngren, Datar și Rajan (2012) vin cu unele completări, susținând că, la prima etapă trebuie luate în considerare și incertitudinile, iar ultima etapă trebuie completată cu implementarea deciziei. Totodată este necesar de concentrate pe

determinarea costurilor și a veniturilor eventuale, identificarea și analiza costurilor relevante/irelevante. Faptul că efectele potențiale cantitative și calitative ale deciziilor manageriale sunt foarte importante și pot avea implicații asupra unor procese, generează o dependență a modului de luare a deciziilor și de raționalitate sau iraționalitate a costurilor, factor care nu trebuie omis.

De regulă, deciziile sunt luate în funcție de costurile și veniturile relevante, care primesc acest calificativ, doar dacă îndeplinesc conform lui Hansen, Mowen și Guan (2009, p. 636) următoarele condiții: să fie un cost (venit) viitor și să se deosebească în funcție de alternativă. Printre costurile relevante se remarcă:

- *Costuri diferențiale* în funcție de materia primă, remunerarea muncii și costurile indirecte;
- *Costuri de oportunitate* implică existența mai multor alternative de costuri;
- *Costuri evitabile* implică asocierea cu o anumită activitate, iar în cazul lipsei acesteia se evită asemenea costuri.

Deciziile sunt luate în baza datelor furnizate de costurile relevante, însă este important de a cunoaște și costurile irelevante:

- *Costuri irecuperabile*- costuri care nu trebuie luate în considerare când se ia decizia cu privire la un proiect în derulare, deoarece ele pot fi amortizate pe seama cheltuielilor viitoare. *Spre exemplu:* costuri de angajare, traininguri, costuri istorice;
- *Costuri asumate*, de regulă, sunt pe termen lung și sunt obligatorii, ca urmare a încheierii unor contracte. *Spre exemplu:* chirii, rate de leasing.
- *Costuri fără flux de numerar*- sunt prezentate în contul de profit sau pierdere al perioadei curente, dar nu generează nici o plată în raportul fluxului de numerar din cursul perioadei. *Spre exemplu:* deprecierea, amortizarea.

În procesul de luare a deciziilor costurile relevante sunt susținute de costurile fixe și costurile variabile. După cum accentuează Weetman, (2010) costurile fixe sunt relevante pentru decizii pe termen lung, iar costurile variabile sunt relevante pentru deciziile pe termen scurt.

Prin urmare, trăsăturile informației relevante sunt următoarele:

- costurile istorice sunt importante pentru planurile strategice ale întreprinderii, iar cele relevante în luarea deciziilor;
- diverse alternative se compară prin analiza diferențelor dintre totalul veniturilor prognozate și totalul costurilor prognozate;
- nu toate veniturile și costurile prognozate sunt relevante. Veniturile și costurile viitoare care nu prezintă diferențe între alternative sunt irelevante;
- semnificația factorilor calitativi și a celor cantitativi nefinanțari se determină în funcție de situație.

Spre exemplu, studiul de marketing, se referă la un cost suportat în trecut, irecuperabil și fără flux de numerar. Indiferent de alternativa aleasă, costul de achiziție al acestui serviciu a avut loc și rămâne același în ambele alternative. Din motivul că nu poate fi evitat și este același pentru diverse alternative, se consideră irelevant. Astfel, costul privind studiile de marketing nu trebuie să fie relevant pentru luarea deciziei de fabricare a unui produs.

### **Particularitățile analizei cost-volum-profit**

Analiza CVP permite managerilor să ia decizii argumentate și să efectueze, din punct de vedere economic, controlul comportamentului consumurilor și al cheltuielilor în cursul unei perioade scurte de timp. Studiind condițiile impuse de diverși autori, a fost demonstrat faptul că indiferent de modalitatea de abordare, costurile sunt implicate. Respectiv, delimităm trei tipuri de

costuri: costuri variabile, costuri fixe și costuri totale. *Costurile variabile totale* sunt acelea care se modifică direct proporțional cu creșterea sau diminuarea volumului de activitate, *costurile fixe totale* sunt acelea care nu se modifică în funcție de volumul produselor sau serviciilor realizate, iar *costurile totale* sau *costurile absorbante* sunt costurile care includ atât componentele fixe, cât și cele variabile.

Esența analizei corelației „cost-volum-profit” constă în stabilirea faptului, cum modificările în volumul vânzărilor influențează asupra modificărilor în consumuri, cheltuieli și profit. Modelele manageriale, bazate pe studierea acestei corelații, uneori sunt tratate mai îngust ca analiză a punctului critic adică a pragului de rentabilitate, care se calculează ca urmare a analizei tipologiilor costurilor, și se realizează prin două modalități:

- Abordarea în baza situației de profit sau pierdere;
- Abordarea în baza marjei de contribuție.

Cea mai simplă metodă de determinarea a pragului de rentabilitate este prin intermediul *abordării situației de profit sau pierdere*, care potrivit cercetătorilor Horngren, Harrison și Oliver (2012) se calculează după următoarea formulă:

$$\text{Venituri din vânzări} - \text{Costurile totale} = \text{Profit din activitatea operațională}$$

Cea de-a doua metodă de calcul este prin *abordarea marjei de contribuție*. Această marja se referă la excesul veniturilor din vânzări peste costurile variabile.

- *Marja de contribuție marginală* = *Venituri din vânzări* – *Costuri variabile*
- *Marja de contribuție marginală unitară* = *Prețul unitar* – *Costul unitar*
- *Rentabilitatea vânzărilor unitară* =  $\frac{\text{Costul fix} + \text{Profitul din activitatea operațională}}{\text{Marja de contribuție marginală unitară}}$
- *Rentabilitatea vânzărilor* =  $\frac{\text{Costul fix} - \text{Profitul din activitatea operațională}}{\text{Rata contribuției marginale}}$

Pentru exemplificarea modului de calculare al pragului de rentabilitate prin ambele metode a fost utilizată analiza CVP într-o entitate de comerț. Spre exemplu, se admite că „X” S.A. comercializează cămăși pentru bărbați. Cămașa procurată cu 150 lei o vinde cu 210 lei, inclusiv costuri fixe în sumă totală de 57 000 lei: taxe – 45 000 lei, alte cheltuieli 12 000 lei pentru vânzarea a maximum 1800 cămăși.

Metoda I. *Abordarea în baza situației de profit și pierdere:*

- $(210 \text{ lei} \times \text{nr. unități}) - (150 \text{ lei} \times \text{nr. unități}) - 57\,000 \text{ lei} = 0$ 
  - $(210 \text{ lei} - 150 \text{ lei}) \times \text{nr. unități} = 57\,000 \text{ lei}$
  - $\text{nr. unități} = 57\,000 \text{ lei} / 60 \text{ lei} = 950 \text{ cămăși pentru profit } 0 \text{ lei}$
- $(210 \text{ lei} \times \text{nr. unități}) - (150 \text{ lei} \times \text{nr. unități}) - 57\,000 \text{ lei} = 50\,000 \text{ lei}$ 
  - $(210 \text{ lei} - 150 \text{ lei}) \times \text{nr. unități} = 57\,000 \text{ lei} + 50\,000 \text{ lei}$
  - $\text{nr. unități} = 107\,000 \text{ lei} / 60 \text{ lei} = 1783 \text{ cămăși pentru profit } 50\,000 \text{ lei.}$

Datele din exemplu anterior demonstrează că dacă entitatea va vinde numai 950 de cămăși atunci profitul va fi zero, însă dacă intenționează să obțină un profit în sumă de 50 000 lei, atunci trebuie să vândă 1783 bucăți.

Metoda II. *Abordarea în baza marjei de contribuție:*

*Rentabilitatea vânzărilor unitară* =  $\frac{\text{Costul fix} + \text{Profit din activitatea operațională}}{\text{Marja de contribuție marginală unitară}}$ . Astfel, dacă introducem datele din exemplul precedent obținem următoarea situație:

- $57\,000 \text{ lei} + 0 \text{ lei} / 210 \text{ lei} - 150 \text{ lei}$
- $57\,000 \text{ lei} / 60 \text{ lei} = 950 \text{ cămăși pentru profit } 0 \text{ lei}$

- $57\,000\text{ lei} + 50\,000\text{ lei} / (210\text{ lei} - 150\text{ lei}) = 1783$  cămăși pentru profit  $50\,000\text{ lei}$ .

În urma analizei datelor rezultate din cele două metode menționam că indiferent de metoda utilizată, pentru a avea un profit zero compania trebuie să vândă cel puțin 950 de cămăși pe lună sau să vândă marfă în valoare de 79 831,93 lei. Însă, pentru a asigura un profit în sumă de 50 000 lei trebuie să vândă cel puțin 1783 cămăși pe lună sau să vândă marfă în sumă de 179 859,94 lei.

### Implicațiile analizei incrementale în luarea deciziilor manageriale

În cazul în care apare necesitatea luării deciziei privind acceptarea sau respingerea unei comenzi suplimentare de comercializare a produselor, entitatea trebuie să răspundă la următoarele întrebări:

- Capacitatea de producție suplimentară permite realizarea acestei comenzi?
- În prețul de vânzare sunt incluse toate costurile și cheltuielile suportate ?
- Prețul de livrare a comenzii suplimentare nu va afecta vânzările ordinare pe termen lung?

În căutarea soluțiilor la aceste probleme, considerăm oportun de a le cerceta în baza unor date practice. Spre exemplu, se admite că „ART&B“ S.A. a primit o comandă specială pentru comercializare a 100 000 unități de produs la prețul unitar de 8,80 lei. Costul unitar este de 9, 00 lei, iar prețul unitar obișnuit este de 16 lei pe unitate. În tabelul 1 sunt prezentate rezultatele obținute în urma efectuării anumitor calcule.

**Tabelul 1. Situația comparativă a costurilor absorbante și marginale**

Metoda tradițională		Contribuția marginală		
Venituri din vânzări	16 000 000	Venituri din vânzări		16 000 000
Costul vânzărilor	9 000 000	Costuri variabile:		8 420 000
		- costuri de producție	8 400 000	
		- cheltuieli administrative și de marketing	20 000	
Cheltuieli administrative și de marketing	1 400 000	Contribuția marginală		7 580 000
		Costuri fixe:		1 980 000
		- costuri de producție	400 000	
		- cheltuieli administrative și de marketing	1 580 000	
Profitul din exploatare	5 600 000			5 600 000

Sursa: prelucrare proprie pe baza Horngren, Ch., Harrison, W., Oliver S., Accounting – 9 th ed., Pearson Education, Pearson Prentice, New Jersey, Copyright, 2012, p. 968.

Potrivit metodei tradiționale, entitatea vinde în medie 1 000 000 unități pe an care îi asigură un profit din activitatea operațională în mărime de 5 600 000 lei anual. Analiza comenzii în baza informațiilor furnizate de metoda tradițională unde costul unitar este de 9, 00 lei, determină managementul de top să refuze comanda suplimentară de vânzare. În această ordine de idei, divizarea costurilor în fixe și variabile prin metoda contribuției marginale poate obține unele avantaje.

Analiza incrementală oferă posibilitatea utilizării costurilor relevante în luarea deciziei privind acceptarea sau refuzul comenzii suplimentare. Analizând comanda suplimentară, în baza costurilor variabile, trebuie clarificate următoarele elemente:

- utilizarea capacității de producție care era intactă până la momentul respectiv;

- costurile fixe de producție rămân neschimbate;
- costurile fixe administrative și de marketing rămân neschimbate;
- nu sunt afectate vânzările regulate.

Costul variabil unitar este de 8,42 lei (8 420 000/1 000 000), iar prețul propus de cumpărător 8,80 lei este superior costului variabil. Prin urmare, rata contribuției marginale este pozitivă de 0,38 lei pe unitate (8,80 - 8,42), iar dacă „ART&B “ S.A. acceptă această comandă va obține un profit din activitatea operațională în sumă totală de 38 000 lei. Așadar, rezultatul analizei incrementale se reduce la următoarele informații care determină entitatea să accepte comanda suplimentară:

- Venituri din vânzări (8,80 x 100 000) - 880 000 lei;
- Costuri variabile (8,42 x 100 000) - 842 000 lei;
- Profit din activitatea operațională 38 000 lei

Rezultatele acestui exemplu ne determină să afirmăm că deciziile pe baza metodelor tradiționale pot rata importante surse de majorare ale profitului. În aceste condiții, se impune utilizarea costurilor variabile (tabelul 1) care poate contribui la majorarea profitului, fără modificarea costurilor fixe.

**Concluzii.** Contabilitatea oferă managementului de top un set de instrumente deosebit de importante în procesul de luare a deciziilor cum ar fi: costurile rationale, analiza CVP și analiza incrementală. În același timp scopul acestuia articol a fost de a demonstra că nu toate datele prezentate de contabilitate ajută managerii în procesul de luare a deciziilor. Drept urmare, contabilii trebuie să fie prudenți și să urmărească corelația dintre informațiile prezentate și natura deciziilor luate pe baza lor. Analiza CVP reunește toate informațiile financiare ale entității, devenind un instrument valoros pentru identificarea soluțiilor legate de problemele economice ale entității, fapt ce permite facilitarea luării deciziilor manageriale. În timp ce analiza incrementală are rolul de a scoate în evidență sursele neutilizate ale entității de majorare a profitului.

În același timp dorim să precizăm ca strategiile, obiectivele și bugetele reprezintă doar punctul de plecare în cadrul procesului decizional, de aceea corelația dintre sistemul controlului de gestiune și procesul decizional trebuie examinată mai profund. Controlul operațional vizează activitatea curentă, bazată, de cele, mai multe ori, pe sistemul de costuri, dar nu fiecare cost este util pentru o anumită decizie, de aceea contabilii în procesul de furnizare a informației, trebuie să țină cont de natura deciziei ce urmează a fi luată, cât și de factorii care influențează mediul intern și extern al entității.

### **Bibliografie:**

1. Berland, N., *Le contrôle de gestion*, Paris, Presses Universitaires de France, 2014, 128 p.
2. Bîrcă, A., 2017, *Controlul de gestiune în optimizarea performanței entității*, Editura Tipo Moldova, Iași, 220 p.
3. Boisselier, P., Chalençon, L., Doriol D., Jardin, P., Mard, Y., Mayrhofer U., *Contrôle de gestion*, Magnard-Vuibert-Août, 2013, 665 p.
4. Bouquin, H., *Les fondements du contrôle de gestion*, Éditeur : Presses Universitaires de France 2011 (4<sup>e</sup> éd.), 128 p.
5. Hansen, D., Mowen, M., Guan, L., *Cost Management: Accounting & Control*, 6e, South-Western Cengage Learning, USA, 2009, 865 p.

6. Horngren, T., Datar, M., Rajan, V., *Cost accounting : a managerial emphasis* -- 14th ed., Pearson Prentice Hall, Copyright , 2012, 892 p.
7. Horngren, Ch., Harrison, W., Oliver S., *Accounting* – 9 th ed., Pearson Education, Pearson Prentice, New Jersey, Copyright, 2012, 1344 p.
8. Kinney, R., Raiborn , A., *Cost Accounting: Foundations and Evolutions*, Eighth Edition. South-Western Cengage Learning, 2011, 892 p.
9. Oprea, C., Mon, M., Nedeleu, M., *Contabilitate managerială*, Editura didactica și pedagogică, 2008, București.
10. Tabără, N., Briciu, S., 2012, *Actualități și perspective în contabilitate și control de gestiune*, Iași: Editura Tipo Moldova.
11. Weetman, P., *Management Accounting*, Pearson Education Limited, 2010, 587 p.