

## Centrele de responsabilitate și prețurile de cesiune internă\*

Prof. univ. dr. Corina-Graziella BĂTCĂ-DUMITRU, lect. univ. dr. Daniela-Nicoleta SAHLIAN,  
conf. univ. dr. Cleopatra ȘENDROIU

Academia de Studii Economice din București

### Abstract

*In the article hereby we present aspects regarding the responsibility centres and what they represent, respectively, the types of responsibility centres and the decisions about choosing the type of such a centre, as well as regarding the internal assignment prices and the methods for their setting.*

**Key terms:** responsibility centre, internal assignment price, price-based methods, cost-based methods

**Termeni-cheie:** centru de responsabilitate, preț de cesiune internă, metode bazate pe preț, metode bazate pe costuri

**Clasificare JEL:** M41, G32

**To cite this article:** Corina-Graziella Bătcă-Dumitru, Daniela-Nicoleta Sahlian, Cleopatra Șendroiou, *Centrele de responsabilitate și prețurile de cesiune internă*, *CECCAR Business Review*, N° 2/2022, pp. 19-29, DOI: <http://dx.doi.org/10.37945/cbr.2022.02.03>

### ➤ Centrele de responsabilitate

Împărțirea întreprinderii în **centre de responsabilitate** are în vedere **urmărirea activității unui responsabil**.

Un centru de responsabilitate este definit ca un grup de actori ai organizației subordonați unui responsabil de la care împrumută mijloacele și metodele necesare pentru realizarea obiectivelor care le-au fost atribuite. Această abordare privește centrul de responsabilitate atât ca parte componentă a întreprinderii, cât și ca bază de calcul pentru performanța responsabilului.

În funcție de **misiunile atribuite** se disting **cinci tipuri** de centre de responsabilitate:

✓ **Centrele de cost** au în vedere fabricarea produselor superioare din punct de vedere calitativ la costuri cât mai mici. Pentru măsurarea performanțelor acestor centre pot fi utilizați indicatorii de cost (costul de producție, mărimea lotului economic, nivelul stocurilor), de calitate (rata de rebuturi, criteriul de calitate) și de perioadă (termenul de răspuns la cerere).

✓ **Centrele de cheltuieli discreționare** sunt create pentru serviciile funcționale care ajută o activitate de exploatare pe baza unui buget fixat. Spre deosebire de centrele de cost, această soluție este utilizată atunci când serviciul nu poate fi direct atașat unui produs, iar controlul vizează capacitatea centrului de a respecta o cheltuială bugetată.

✓ **Centrele de încasări** pornesc de la premisa potrivit căreia unitatea trebuie să maximizeze cifra de afaceri a produsului sau a activității avute în vedere. Performanțele responsabililor sunt evaluate fie într-o viziune de control-sanțiune (indicatorul de gestiune fiind volumul vânzărilor realizate), fie ca o dimensiune suplimentară

\* Prelucrare după Dumitru și Ioanăș, 2005, pp. 326-337.

de experiență. În acest ultim caz, indicatorii care influențează vânzările posibile sunt rata reducerilor oferite clienților, termenul de plată acordat, numărul de vizite efectuate clienților etc.

✓ **Centrele de profit** au ca scop degajarea unei marje maxime capabile să sporească încasările rezultate din produsele vândute concomitent cu minimizarea costurilor acestor produse. Criteriile de performanță și de gestiune sunt numeroase, ținând cont că performanța poate fi evaluată pe baza mai multor indicatori: rezultatul net, soldurile intermediare, rata marjei, profitul/cifra de afaceri, rata de rentabilitate a capitalului investit etc.

✓ **Centrele de investiții** au în vedere obținerea rentabilității maxime a capitalurilor investite în condițiile realizării unui profit. Mijloacele de acțiune vizează atât capitalul și investițiile alese, cât și costurile care contribuie la obținerea fluxurilor de trezorerie. Întrucât fac parte din categoria deciziilor strategice, aceste centre se situează la cel mai înalt nivel ierarhic. Indicatorii de gestiune sunt reprezentați de criteriile de rentabilitate clasică a capitalurilor investite: rata de randament a activelor (profit/activ), rata internă de rentabilitate, valoarea actuală netă, nivelul fluxurilor de trezorerie, rata îndatorării etc.

Sintetizând, definițiile anterioare pot fi redată în tabelul de mai jos:

Natura centrului de responsabilitate	Caracteristici și elemente de responsabilitate	Criterii și indicatori utilizați
Centru de cost	<ul style="list-style-type: none"> <li>• obiective de activitate previzională (output) la cel mai mic cost, respectând obiectivele de calitate și termenele</li> <li>• centrul nu este responsabil de nivelul său de activitate</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• cantitatea produsă</li> <li>• costul unitar al produselor (cost rațional)</li> <li>• calitate</li> <li>• termene</li> </ul>
Centru de cheltuieli discreționare	<ul style="list-style-type: none"> <li>• nu definește outputuri măsurabile</li> <li>• obiectivul constă în respectarea cheltuielii bugetate</li> <li>• calitatea serviciului primit</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• costul total al centrului</li> <li>• calitatea serviciului în termeni de rate de reclamații, timp mediu de rezolvare a unui dosar etc.</li> </ul>
Centru de încasări	<ul style="list-style-type: none"> <li>• maximizarea cifrei de afaceri în termeni de nivel și de compoziție a vânzărilor</li> <li>• câteodată, minimizarea cheltuielilor de comercializare</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• valoarea cifrei de afaceri</li> <li>• structura cifrei de afaceri (calitatea sa)</li> <li>• costul propus centrului</li> </ul>
Centru de profit	<ul style="list-style-type: none"> <li>• responsabilitate globală în termeni de cifră de afaceri și de consumuri ținând cont de mijloacele umane și de capital alocate</li> <li>• adecvarea capacitate utilizată – capacitate disponibilă</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• marja generată înaintea finanțării mijloacelor alocate: excedent brut din exploatare</li> <li>• eficiența centrului: producție/mijloace utilizate</li> <li>• randamentul mijloacelor folosite: marjă/capitaluri</li> <li>• calitatea produselor</li> <li>• respectarea termenelor</li> </ul>
Centru de investiții sau de rentabilitate	<ul style="list-style-type: none"> <li>• responsabilitate globală în termeni de cifră de afaceri, consumuri și un anumit nivel al rentabilității activelor</li> <li>• responsabilitatea costurilor de capacitate</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• viziunea globală privind eficiența</li> </ul>

Utilizarea centrelor de responsabilitate ridică problema **alegerii tipului de centru** și a **criteriilor de gestiune**. Această selecție este în mare măsură dependentă de următorii **factori**:

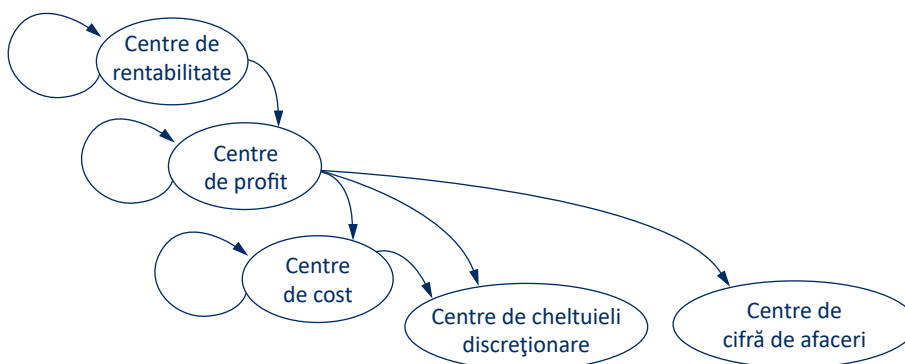
- natura activității și tipul produsului;
- strategia întreprinderii;
- tipul de putere și gradul de delegare a autorității și responsabilității.

Totuși, ea trebuie să aibă în vedere respectarea anumitor principii legate de **natura misiunii centrului** și de **ierarhia între centre**.

✓ **Natura misiunii centrului** poate fi redată astfel:

Natura misiunii	Tipul centrului	Nivelul structurii
Producție	Centre de cost	Uzine, ateliere sau depozite
Servicii primite	Centre de cheltuieli discreționare	Servicii administrative
Vânzare	Centre de încasări	Servicii comerciale
Rezultat	Centre de profit	Uzine
Rentabilitatea capitalurilor investite	Centre de investiții	Filiale

✓ **Legăturile ierarhice între centre** pot fi reprezentate pe baza schemei următoare:



În continuare trebuie avut în vedere ca împărțirea întreprinderii în centre de responsabilitate să acopere ansamblul activităților care afectează elementele de cost și de încasări. Această autonomie de gestiune trebuie organizată astfel încât unitățile descentralizate să nu-și privilegieze interesul în detrimentul companiei și să cunoască modalitățile de arbitraj în caz de conflict între centre.

Schimburile interne între centre ridică problema evaluării **prețului de cesiune între diviziunea cumpărătoare și diviziunea vânzătoare**.

### ➔ **Prețurile de cesiune internă**

**Prețul de cesiune internă** permite evaluarea transferurilor între centrele de profit. În măsura în care centrul „vanzător” nu are acces la piața finală, este posibilă întocmirea unui cont de rezultat în care **veniturile** sunt constituite din **cifra de afaceri exterioară** (cu clienții finali) și **cifra de afaceri internă** (cu centrele cumpărătoare din întreprindere).

De asemenea, performanța unui centru este influențată de existența cesiunilor interne, explicația constând în faptul că ceea ce reprezintă un cost pentru centrul cumpărător va deveni un venit pentru centrul vânzător.

**Fixarea prețului de cesiune internă** trebuie să răspundă anumitor **cerințe**, respectiv:

- evaluarea justă a performanțelor între centre;
- convergența intereselor între diviziune și întreprindere;
- respectarea autonomiei delegate între centrele de responsabilitate.

**Observație:** Indiferent de nivelul său, un preț de cesiune internă, fie că este definit în raport cu un cost, fie că este definit în raport cu piața, trebuie să fie neutru față de rezultatul global al întreprinderii, singurele rezultate influențate fiind cele parțiale ale fiecărui centru.

### Exemplul 1

Producția vândută între două centre, A (vânzător) și B (cumpărător, care nu are acces la piața finală), este de 1.000 buc. În plus, despre cele două centre cunoaștem următoarele informații:

- lei -

Întreprinderea			
Centrul A (vânzător)		Centrul B (cumpărător)	
Cumpărări externe	40.000	Cifra de afaceri	140.000
Alte cheltuieli	30.000	Alte cheltuieli	24.000

- **Cazul I.** Prețul de cesiune este de 80 lei/buc.
- **Cazul II.** Prețul de cesiune este de 100 lei/buc.

#### ✓ Cazul I

- lei -

Întreprinderea			
Centrul A (vânzător)		Centrul B (cumpărător)	
Cesiuni interne (venituri) = 1.000 buc. x 80 lei/buc.	<b>80.000</b>	Cifra de afaceri	140.000
Cumpărări externe	40.000	Cumpărări interne de la A	→ <b>80.000</b>
Alte cheltuieli	30.000	Alte cheltuieli	24.000
Rezultat = 80.000 – 40.000 – 30.000	<b>10.000</b>	Rezultat = 140.000 – 80.000 – 24.000	<b>36.000</b>

**Rezultatul global al întreprinderii = 10.000 lei + 36.000 lei = 46.000 lei**

#### ✓ Cazul II

- lei -

Întreprinderea			
Centrul A (vânzător)		Centrul B (cumpărător)	
Cesiuni interne (venituri) = 1.000 buc. x 100 lei/buc.	<b>100.000</b>	Cifra de afaceri	140.000
Cumpărări externe	40.000	Cumpărări interne de la A	→ <b>100.000</b>
Alte cheltuieli	30.000	Alte cheltuieli	24.000
Rezultat = 100.000 – 40.000 – 30.000	<b>30.000</b>	Rezultat = 140.000 – 100.000 – 24.000	<b>16.000</b>

**Rezultatul global al întreprinderii = 30.000 lei + 16.000 lei = 46.000 lei**

**Concluzie:** Deși rezultatul întreprinderii este identic, de 46.000 lei, performanța este localizată parțial între cele două centre.

**Metodele de fixare a prețurilor de cesiune internă** sunt regrupate în metode bazate pe preț și metode bazate pe costuri.

✓ **Metodele bazate pe preț** au în vedere:

- **Prețul pieței.** Această practică permite centrelor de profit să aibă o atitudine de antreprenor, fapt ce conduce la alegeri economice realiste. În schimb, antrenează produse banale, pentru care prețul de referință este cunoscut. În acest caz, utilizarea prețului de piață ca preț de transfer îi va aduce centrului vânzător o eficiență egală cu cea a pieței, deoarece centrul client se poate aproviziona liber din exterior la un cost pe care îl poate controla.
- **Prețul pieței pe termen mediu.** În măsura în care piața funcționează normal, prețul ei este considerat drept referință. În perioadele de supracapacitate a pieței, întreprinderile propun pentru produsele lor un preț aproape de costul marginal. Modalitatea prin care se poate asigura întreprinderii vânzătoare o anumită dominație constă în unirea celor două diviziuni – vânzător și cumpărător – prin angajamente plurianuale de livrare/cumpărare pe baza unui preț al pieței determinat pe termen mediu, contract care trebuie să prevadă și modalități de indexare a prețurilor. De asemenea, această soluție este necesară și atunci când centrul vânzător este nevoit să investească pentru a satisface necesitățile centrului cumpărător.
- **Prețul de piață mai puțin un comision** este o tehnică folosită în cazul în care transferul are loc între o diviziune de producție și una comercială. Cesiunea este evaluată la un preț final al pieței (cel al consumatorului), mai puțin un comision care acoperă costurile de distribuție a produselor angajate de diviziunea comercială.

✓ **Metodele bazate pe costuri** utilizează costul real, costul complet standard, costul variabil standard sau costul marginal și cel de oportunitate. În general, ele sunt preconizate pentru transferurile între centre productive atunci când nu există alte surse posibile de aprovizionare sau atunci când conducerea decide din motive strategice o aprovizionare internă.

- **Costul real.** Utilizarea costurilor reale pentru evaluarea prestațiilor între centre nu permite localizarea responsabilităților, deoarece costul real transferă eficiența sau ineficiența centrului vânzător celui care primește prestația.
- **Costul complet standard** permite o localizare a performanțelor astfel:
  - **diviziunea vânzătoare** va fi controlată prin punerea în evidență a abaterilor între datele reale și cele standard privind atât cantitatea, cât și valoarea;
  - **diviziunea cumpărătoare** nu va fi responsabilă decât de consumurile (cantități) subansamblelor cumpărate.

Neajunsul metodei constă în faptul că centrul cumpărător are libertatea de a se aproviziona și din altă parte.

**Centrul furnizor.** Performanța acestuia depinde de cantitățile cumpărate de centrul client: un consum mai mic în raport cu bugetul nu va conduce la absorbția completă a costurilor fixe, în timp ce un consum mai mare are efect invers. În aceste două cazuri apare o influență asupra rezultatului centrului furnizor, fără ca el să fie responsabil.

**Centrul client** consideră prețul de cesiune ca fiind un cost variabil, incluzând și cheltuielile fixe. Căutarea optimizării rezultatului riscă să se bazeze pe alegeri economice nefondate.

Metoda costului complet standard nu este reținută decât atunci când cesiunile interne au loc între două centre de cost care lucrează în ansamblu, principalul motiv fiind acela că centrul client nu are libertate în materie de aprovizionare.

Pentru a evita aceste inconveniente, unii autori propun o soluție mai puțin practică, dar mai justă: prețul de cesiune să fie egal cu costul variabil standard plus o valoare forfetară care reprezintă un abandon al acoperirii cheltuielilor fixe bugetate. Cesiunile în cantitate superioare celor bugetate sunt evaluate numai la costul variabil.

- **Costul marginal.** Teoria microeconomică demonstrează că maximizarea rezultatelor, atât pentru centrul vânzător, cât și pentru cel cumpărător, se poate obține în măsura în care vânzarea are loc la costul marginal, adică un cost suplimentar pe care îl suportă vânzătorul pentru a livra ultima cantitate. În viziunea aceleiași teorii, acest preț optim este diferit de prețul care îi asigură vânzătorului un profit maxim.

Contradicția de mai sus creează o dificultate, și anume dacă centrele sunt de profit, ele vor căuta maximizarea rezultatelor, fără să atingă prețul optim.

Independent de problema teoretică, ceea ce încurcă este însăși definiția costului marginal. Astfel, pe termen scurt, în situația în care capacitățile există, el este asimilat unui cost variabil, în timp ce, privit dintr-o perspectivă pe termen lung, cuprinde și o parte din cheltuielile de structură. Costul marginal pertinent va fi considerat acela care ia în calcul resursele consumate pentru a asigura prestațiile, fiind dependent de situația fiecărei entități.

Bouquin (2010) propune o clasificare a necesităților întreprinderii care trebuie clarificate de conducere:

Cumpărătorul utilizează serviciile vânzătorului, dezinvestirea nefiind luată în considerare.	✓ Cost marginal pe termen scurt
A evalua avantajul mai degrabă „de unul singur” decât ca subantreprenor.	✓ Cost marginal pe termen lung, tip imputare rațională
A continua „de unul singur” dacă economia realizată rentabilizează investiția necesară.	✓ Cost variabil plus alocarea costurilor fixe plus marja în procent din capitalurile investite
Incită alinierea costurilor la cele mai bune.	✓ Costul cel mai mic la nivel mondial

- **Costul de oportunitate** nu ține cont decât de costurile „pozitive”, considerând că entitatea dispune de capacități neutilizate care nu pot fi alocate niciunei activități, dar care pot fi separate în măsura în care prestația internă nu a avut loc și niciun alt client profitabil nu poate fi avut în vedere. Deseori prestația internă este cea care determină renunțarea la o încasare: din această perspectivă, adevăratul cost marginal este reprezentat de încasarea pierdută sau de lipsa câștigului, deci costul de oportunitate.

Pentru a **fixa un preț de cesiune** se au în vedere:

- ✓ **Natura surselor de aprovizionare**, distingându-se patru cazuri:
  - **produse pentru care nu există o piață intermediară** sau pe care întreprinderea nu le poate vinde din motive de confidențialitate tehnică: pentru acestea se propune un preț de cesiune egal cu costul plus o marjă;
  - **produse specializate**, care diminuează rentabilitatea investițiilor efectuate: în acest caz este reținut prețul de piață pe termen lung, întrucât determină ca centrul de profit să fie comparat cu exteriorul;
  - **produse mai puțin specializate**, pentru care prețul de cesiune trebuie să fie rezultatul unei negocieri între centre în jurul unui preț egal fie cu costul majorat cu o marjă, fie cu prețul de piață mai puțin un scont;
  - **produse interschimbabile**, a căror sursă de aprovizionare poate fi ușor modificată, pentru care se impune prețul de piață.
- ✓ **Natura strategiei**, care definește o legătură între tipurile de strategii și prețurile de cesiune internă astfel:
  - **tipul concurențial** corespunde organizațiilor diversificate și puțin integrate, cum ar fi conglomeratele, care își exercită controlul asupra fiecărui centru. Piața suverană determină ca prețul de piață să fie ales drept referință în stabilirea prețului de cesiune internă;
  - **tipul cooperativ** corespunde întreprinderilor puțin diversificate, cum sunt cele din industria siderurgică, a automobilelor sau agroalimentară. În acest caz, strategia întreprinderii, definită pentru tot

grupul, va avea în vedere aprovizionările interne și cooperarea cu alte unități. Ca atare, prețul de cesiune trebuie să permită optimizarea resurselor și va fi bazat pe costuri plus o marjă, de preferință costul complet standard;

- **tipul participativ** corespunde organizațiilor foarte integrate și diversificate, care aleg prețul de cesiune în funcție de piață.

### Exemplul 2

#### ■ Prețul de cesiune internă bazat pe prețul pieței

Centrul vânzător A vinde jumătate din producție pe piață și îi transferă cealaltă jumătate centrului cumpărător B. În plus, despre cele două centre cunoaștem următoarele informații:

- lei -

Întreprinderea			
Centrul A (vânzător)		Centrul B (cumpărător)	
Venituri din vânzări externe = 600 buc. x 550 lei/buc.	330.000	Venituri din vânzări externe	490.000
Cost de producție = 500 buc. x 500 lei/buc.	250.000	Alte cheltuieli	210.000

Prețul de cesiune folosit este **prețul pieței**.

Centrul A îi vinde centrului B jumătate din producție, adică 250 buc. (500 buc./2).

Prețul de cesiune este prețul pieței, respectiv 550 lei/buc.

Total vânzări prin transfer = 250 buc. x 550 lei/buc. = 137.500 lei

- lei -

Întreprinderea			
Centrul A (vânzător)		Centrul B (cumpărător)	
Venituri din vânzări externe	330.000	Venituri din vânzări externe	490.000
<b>Vânzări prin transfer</b>	<b>137.500</b>	<b>Costuri din transfer</b>	<b>137.500</b>
Cost de producție	250.000	Alte cheltuieli	210.000
Rezultat = 330.000 + 137.500 – 250.000	217.500	Rezultat = 490.000 – 137.500 – 210.000	142.500

**Rezultatul global al întreprinderii = 217.500 lei + 142.500 lei = 360.000 lei**

### Exemplul 3

#### ■ Prețul de cesiune internă bazat pe costul total

Centrul vânzător A vinde jumătate din producție pe piață și îi transferă cealaltă jumătate centrului cumpărător B. În plus, despre cele două centre cunoaștem următoarele informații:

- lei -

Întreprinderea			
Centrul A (vânzător)		Centrul B (cumpărător)	
Venituri din vânzări externe = 600 buc. x 550 lei/buc.	330.000	Venituri din vânzări externe	490.000
Cost de producție = 500 buc. x 500 lei/buc.	250.000	Alte cheltuieli	210.000

Prețul de cesiune folosit este **costul total**.

Centrul A îi vinde centrului B jumătate din producție, adică 250 buc. (500 buc./2).

Prețul de cesiune este costul total, respectiv 500 lei/buc.

Total vânzări prin transfer = 250 buc. x 500 lei/buc. = 125.000 lei

- lei -

Întreprinderea			
Centrul A (vânzător)		Centrul B (cumpărător)	
Venituri din vânzări externe	330.000	Venituri din vânzări externe	490.000
<b>Vânzări prin transfer</b>	<b>125.000</b>	<b>Costuri din transfer</b>	<b>125.000</b>
Cost de producție	250.000	Alte cheltuieli	210.000
Rezultat = 330.000 + 125.000 – 250.000	205.000	Rezultat = 490.000 – 125.000 – 210.000	155.000

**Rezultatul global al întreprinderii = 205.000 lei + 155.000 lei = 360.000 lei**

#### Exemplul 4

##### ■ Prețul de cesiune internă bazat pe costul total plus o marjă de profit

Centrul vânzător A vinde jumătate din producție pe piață și îi transferă cealaltă jumătate centrului cumpărător B. În plus, despre cele două centre cunoaștem următoarele informații:

- lei -

Întreprinderea			
Centrul A (vânzător)		Centrul B (cumpărător)	
Venituri din vânzări externe = 600 buc. x 550 lei/buc.	330.000	Venituri din vânzări externe	490.000
Cost de producție = 500 buc. x 500 lei/buc.	250.000	Alte cheltuieli	210.000

Prețul de cesiune folosit este **costul total plus o marjă de profit de 25%**.

Centrul A îi vinde centrului B jumătate din producție, adică 250 buc. (500 buc./2).

Prețul de cesiune este costul total plus o marjă de profit de 25%, respectiv 625 lei/buc. (500 lei/buc. + 500 lei/buc. x 25%).

Total vânzări prin transfer = 250 buc. x 625 lei/buc. = 156.250 lei

- lei -

Întreprinderea			
Centrul A (vânzător)		Centrul B (cumpărător)	
Venituri din vânzări externe	330.000	Venituri din vânzări externe	490.000
<b>Vânzări prin transfer</b>	<b>156.250</b>	<b>Costuri din transfer</b>	<b>156.250</b>
Cost de producție	250.000	Alte cheltuieli	210.000
Rezultat = 330.000 + 156.250 – 250.000	236.250	Rezultat = 490.000 – 156.250 – 210.000	123.750

**Rezultatul global al întreprinderii = 236.250 lei + 123.750 lei = 360.000 lei**



### Exemplul 5

Centrul A produce un component al cărui cost standard este următorul: 50 lei/buc. cheltuieli variabile și 30 lei/buc. cheltuieli fixe pentru o producție prevăzută de 1.000 buc. Toată producția este cedată centrului B la costul real majorat cu o marjă de 5%. Centrul cumpărător B adaugă la acest cost un alt component cumpărat din exterior, al cărui cost de achiziție este de 10 lei/buc. Manopera totală a produsului finit costă 3 lei/buc. Produsul este vândut pe piața finală la prețul de 105 lei/buc.

Presupunem că centrul A nu a respectat constrângerile de producție, **costul total efectiv** fiind de 87 lei/buc.

1. Cost total centrul A = 50 lei/buc. + 30 lei/buc. = 80 lei/buc.

Prețul de cesiune al centrului A către centrul B = 80 lei/buc. + 80 lei/buc. x 5% = 84 lei/buc.

Cost de producție pentru centrul B = 84 lei/buc. (costul de transfer plătit) + 10 lei/buc. (componentul cumpărat din exterior) + 3 lei/buc. (manopera) = 97 lei/buc.

- lei -

Întreprinderea			
Centrul A (vânzător)		Centrul B (cumpărător)	
Vânzări prin transfer = 1.000 buc. x 84 lei/buc.	84.000	Venituri din vânzări externe = 1.000 buc. x 105 lei/buc.	105.000
Costul bunurilor = 1.000 buc. x 80 lei/buc.	80.000	Costul bunurilor = 1.000 buc. x 97 lei/buc.	97.000
Rezultat = 84.000 – 80.000	4.000	Rezultat = 105.000 – 97.000	8.000

**Rezultatul global al întreprinderii = 4.000 lei + 8.000 lei = 12.000 lei**

2. Cost total centrul A = 87 lei/buc.

Prețul de cesiune al centrului A către centrul B = 87 lei/buc. + 87 lei/buc. x 5% = 91,35 lei/buc.

Cost de producție pentru centrul B = 91,35 lei/buc. (costul de transfer plătit) + 10 lei/buc. (componentul cumpărat din exterior) + 3 lei/buc. (manopera) = 104,35 lei/buc.

- lei -

Întreprinderea			
Centrul A (vânzător)		Centrul B (cumpărător)	
Vânzări prin transfer = 1.000 buc. x 91,35 lei/buc.	91.350	Venituri din vânzări externe = 1.000 buc. x 105 lei/buc.	105.000
Costul bunurilor = 1.000 buc. x 87 lei/buc.	87.000	Costul bunurilor = 1.000 buc. x 104,35 lei/buc.	104.350
Rezultat = 91.350 – 87.000	4.350	Rezultat = 105.000 – 104.350	650

**Rezultatul global al întreprinderii = 4.350 lei + 650 lei = 5.000 lei**

#### Interpretare și concluzie:

Prin urmare, rezultatul real este de 5.000 lei, care se repartizează în 4.350 lei + 650 lei, deci o diminuare cu 7.000 lei (12.000 lei – 5.000 lei) față de rezultatul așteptat.

Centrul A este ineficient cu 7 lei/buc., ceea ce implică o pierdere de 7.000 lei, pierderea rezultatului real. Totuși, rezultatul centrului este superior rezultatului așteptat cu 350 lei (4.350 lei – 4.000 lei).

Acest fenomen se explică prin definiția prețului de cesiune și în particular a modului de fixare a marjei: cum marja se exprimă în procent din costul real, cu cât acesta din urmă este mai mare, cu atât marja este mai importantă (1.000 buc. x 7 lei/buc. x 5% = 350 lei).

Centrul B și-a îndeplinit obligațiile, dar rezultatul său este diminuat cu 7.350 lei (8.000 lei – 650 lei), ceea ce corespunde transferului:

- unei ineficiențe a centrului A de 7.000 lei;
- unei creșteri de marjă a centrului A recuperate prin costul de achiziție pentru 350 lei.

### Exemplul 6

Centrul A prevede pentru un produs următoarele cheltuieli: 50 lei/buc. cheltuieli variabile și 30.000 lei cheltuieli fixe pentru o producție normală de 1.000 buc. Prețul de cesiune internă este fixat la costul standard unitar plus o marjă de 4 lei/buc. Rezultatul bugetat al centrului este de 9.000 lei. Nivelul real al acestuia este de 1.100 buc.

Centrul B vinde toate produsele cumpărate de la centrul A la un preț de vânzare de 100 lei/buc. Totodată, în contabilitatea sa figurează alte cheltuieli în valoare de 1.000 lei.

**Cazul I.** Centrul B își limitează cumpărările la 700 buc.

**Cazul II.** Centrul B își fixează cumpărările la 1.100 buc.

**Cazul III.** Ținând cont de concurența forte de pe piața finală a lui B, acesta fixează cumpărările la 700 buc. Centrul A îi propune atunci centrului C, care aparține aceleiași întreprinderi, cele 300 de componente la un cost standard de 80 lei/buc. Acesta din urmă le poate integra într-un produs vândut cu 110 lei/buc. Totodată, în contabilitatea centrului C figurează alte cheltuieli în valoare de 10.000 lei.

#### ✓ Cazul I

Cost variabil total = 1.100 buc. x 50 lei/buc. = 55.000 lei

Cost fix total = 30.000 lei

Cost standard = 55.000 lei + 30.000 lei = 85.000 lei

Cost standard unitar = 85.000 lei/1.000 buc. = 85 lei

Preț de cesiune = 85 lei/buc. + 4 lei/buc. (marja) = 89 lei/buc.

- lei -

Întreprinderea			
Centrul A (vanzător)		Centrul B (cumpărător)	
Cesiuni interne = 700 buc. x 89 lei/buc.	<b>62.300</b>	Cifra de afaceri = 700 buc. x 100 lei/buc.	70.000
Cheltuieli variabile = 700 buc. x 50 lei/buc.	35.000	Cumpărări interne	<b>62.300</b>
Cheltuieli fixe	30.000	Alte cheltuieli	1.000
Rezultat = 62.300 – 35.000 – 30.000	<b>-2.700</b>	Rezultat = 70.000 – 62.300 – 1.000	<b>6.700</b>

**Rezultatul global al întreprinderii = (2.700) lei + 6.700 lei = 4.000 lei**

#### ✓ Cazul II

- lei -

Întreprinderea			
Centrul A (vanzător)		Centrul B (cumpărător)	
Cesiuni interne = 1.100 buc. x 89 lei/buc.	<b>97.900</b>	Cifra de afaceri = 1.100 buc. x 100 lei/buc.	110.000
Cheltuieli variabile = 1.100 buc. x 50 lei/buc.	55.000	Cumpărări interne	<b>97.900</b>
Cheltuieli fixe	30.000	Alte cheltuieli	1.000
Rezultat = 97.900 – 55.000 – 30.000	<b>12.900</b>	Rezultat = 110.000 – 97.900 – 1.000	<b>11.100</b>

**Rezultatul global al întreprinderii = 12.900 lei + 11.100 lei = 24.000 lei**

Per total, rezultatul întreprinderii se modifică, abaterea asupra cantității fiind analizată astfel:

$(1.100 \text{ buc.} - 700 \text{ buc.}) \times (100 \text{ lei/buc. (preț de vânzare)} - 50 \text{ lei/buc. (cost variabil unitar)}) = 20.000 \text{ lei}$

✓ **Cazul III**

- lei -

Întreprinderea					
Centrul A (vânzător)		Centrul B (cumpărător)		Centrul C (cumpărător)	
Cesiuni interne către B = 700 buc. x 89 lei/buc.	<b>62.300</b>	Cifra de afaceri = 700 buc. x 100 lei/buc.	70.000	Cifra de afaceri = 300 buc. x 110 lei/buc.	33.000
Cesiuni interne către C = 300 buc. x 80 lei/buc.	<b>24.000</b>	Cumpărări externe	<b>62.300</b>	Cumpărări interne	<b>24.000</b>
Cheltuieli variabile = 700 buc. x 50 lei/buc.	35.000	Alte cheltuieli	1.000	Alte cheltuieli	10.000
Cheltuieli fixe	30.000	Rezultat = 70.000 – 62.300 – 1.000	<b>6.700</b>	Rezultat = 33.000 – 24.000 – 10.000	<b>-1.000</b>
Rezultat = 62.300 + 24.000 – 35.000 – 30.000	<b>21.300</b>				

**Rezultatul global al întreprinderii = 21.300 lei + 6.700 lei – 1.000 lei = 27.000 lei**

Centrul C percepe prețul de cumpărare al componentei ca pe un cost variabil, deși el este constituit și din cheltuieli fixe. Acesta este motivul pentru care centrul C va refuza situația, deoarece conduce la un rezultat deficitar, în timp ce la nivel global întreprinderea are interes ca ea să fie reținută. Prin urmare, optimul local nu este sinonim cu optimul global.

Rezultatul întreprinderii dacă cesiunile către C nu s-ar fi realizat se prezintă astfel:

• Cifra de afaceri B	70.000 lei
– Cheltuieli variabile A	35.000 lei
– Cheltuieli fixe A	30.000 lei
– Alte cheltuieli B	1.000 lei
<b>= Rezultat</b>	<b>4.000 lei</b>

### Bibliografie

1. Alazard, C., Sépari, S. (2016), *Contrôle de gestion*, ediția a IV-a, Dunod, Paris.
2. Bouquin, H. (2010), *Contabilitate de gestiune*, traducere N. Tabără, Editura Tipo Moldova, Iași
3. Dumitru, C.-G., Ioanăș, C. (2005), *Contabilitatea de gestiune și evaluarea performanțelor*, Editura Universitară, București.
4. Needles, B.E.Jr., Anderson, H.R., Caldwell, J.C. (2001), *Principiile de bază ale contabilității*, ediția a V-a, traducere, Editura Arc, Chișinău.

✎ Acest articol este preluat din lucrarea *Managementul performanței*, autori Corina-Graziella Bătcă-Dumitru, Daniela-Nicoleta Sahlian și Cleopatra Șendroi, apărută la Editura CECCAR în anul 2019.