

ROLUL DECIZIILOR BAZATE PE COSTURI ÎN PERFORMANȚA ÎNTRERINDERILOR DIN ROMÂNIA

The role of cost-based decisions in the performance of Romanian enterprises

Anghel Adela-Gabriela

angheladela22@stud.ase.ro

Burcea Valentin-Marian

burceavalentin22@stud.ase.ro

Coordonatorul lucrării

Prof. univ. dr. Țuclea Claudia-Elena

Rezumat: Prezentul studiu analizează modul de realizare a deciziilor pe bază de costuri și a deciziilor la nivel general cu privire la situațiile ce pot apărea într-o întreprindere, descoperind perspective și opinii ale managerilor, prin intermediul unor interviuri, realizate 1 la 1, față în față, în biroul managerului. Lucrarea subliniază, în prima parte, rolul deciziilor bazate pe costuri care permit companiilor să-și modifice strategiile de prețuri, să găsească modalități de a reduce costurile și să aloce resursele în mod eficient către activitățile care prezintă un impact ridicat asupra performanței financiare. De asemenea, articolul se bazează pe mai multe studii de caz, dintre care cel mai semnificativ, din punct de vedere al unor decizii luate la nivel internațional, de o întreprindere răspândită global. Acesta analizează modificarea deciziilor întreprinderii în funcție de zona geografică în care este amplasată, de unde putem obține perspective noi asupra procesului decizional. În secțiunea de rezultate și discuții, studiul prezintă rezultatele interpretate pe baza răspunsurilor interviului, răspunsuri bazate pe situații reale povestite de către manageri, cu scopul înțelegerii importanței deciziilor pe baza de costuri în practică, iar concluziile reflectă subiectivitatea procesului decizional și importanța unei analize ample înainte de stabilirea unei decizii finale.

Cuvinte cheie: decizii, costuri, informare, management, incertitudine, eficiența, eficacitate.

Abstract: This study analyses how cost-based decisions and general-level decisions about situations that may arise in an enterprise are made by uncovering managers' perspectives and opinions through face-to-face, 1-on-1 interviews in the manager's office. The paper emphasizes, in the first part, the role of cost-based decisions in enabling companies to modify their pricing strategies, find ways to reduce costs and allocate resources efficiently to activities that have a high impact on financial performance. The article is also based on several case studies, the most significant of which, in terms of international decisions, is from a globally spread company. It analyses how the firm's decisions change depending on the geographical area in which it is located, from which we can gain new insights into the decision-making process. In the results and discussion section, the study presents interpreted results based on the interview responses, responses based on real-life situations narrated by managers with the aim of understanding the importance of cost-based decision making in practice, and the conclusions reflect the subjectivity of the decision-making process and the importance of extensive analysis before a final decision is made.

Keywords: decisions, costs, information, management, uncertainty, efficiency, effectiveness

Clasificare JEL: M21, M14

Clasificare REL: 7A, 14A

1. Introducere

Percepția pe care o are un manager asupra deciziilor ce trebuie luate, spontan sau în timp, într-o întreprindere recent înființată, sau într-una existentă pe piață de o anumită perioadă, poate dăuna firmei dacă acesta nu realizează o cercetare detaliată cu privire la aspectele obiective pe care le implică luarea deciziilor; în acest scop, poate fi utilă și cunoașterea opiniei altor manageri sau angajați cu experiență în domeniul cercetat.

Tema acestei lucrări este analizarea modalităților de luare a acestor decizii și modului în care este afectată întreprinderea, în ansamblu, în mod direct sau indirect, în vederea formării unei imagini de ansamblu asupra importanței subiectului și totodată formarea gândirii optime în vederea luării acestor decizii.

Provocările și presiunile sunt nelipsite din întreprinderile din România, acestea fiind în mare parte bazate pe laturile de gestionare eficientă a resurselor și maximizarea performanțelor organizaționale într-un mediu competitiv de afaceri. În acest scop, adoptarea unor decizii strategice și operaționale, în special bazate pe costuri, fac diferență între o întreprindere de succes și una care este menită eșecului.

Articolul prezintă și explică rolul esențial pe care îl dobândesc deciziile bazate pe costuri cu privire la îmbunătățirea performanței companiilor din România. De asemenea, acesta se apleacă asupra înțelegerii mai profunde a modului în care deciziile bazate pe costuri influențează procesul decizional în ansamblu, strategiile organizaționale și rezultatele financiare ale companiilor din România, făcând analiza în detaliu pe concepte, metodologii și practicile ce țin de managementul costurilor. Suplimentar, articolul analizează și principalele provocări și oportunități legate de implementarea și utilizarea acestui management al costurilor, acesta aducând perspective relevante și soluții practice din domeniul financiar-contabil. Analiza urmărește oferirea unor cunoștințe și practici manageriale în domeniul costurilor și oferirea, de asemenea, a unor direcții care pot ajuta spre îmbunătățirea și îmbunătățirea performanței și competitivității companiilor din România.

Totodată pentru efectuarea analizelor și studiilor de caz realizate din cadrul prezentei cercetări au fost folosite metode de definire a conceptelor specifice deciziilor bazate pe costuri și instrumente economico-financiare în vederea interpretării bazei grafice de care s-a dispus.

2. Literatura de specialitate

Creșterea populației de-a lungul timpului a creat o necesitate de reunire a indivizilor sub forma de organizații pentru sporirea eficienței muncii. Odată ce s-a înțeles importanța acestei practici organizatorice, au început să se înființeze noi organizații, cunoscute sub numele de întreprinderi, pentru a produce bunuri ce satisfac cerințele tot mai mari ale oamenilor (Bugaian, 2006). Astăzi, întreprinderile sunt entități economice care lucrează pentru a câștiga bani. În funcție de numărul de angajați, se poate discuta despre o companie mică, deținută de o singură persoană și cu un număr redus de angajați sau o afacere mare, care angajează sute sau mii de oameni. În funcție de modul în care este administrată și deținută, compania poate fi de tip privat sau public. În general, conceptul de afacere se refera la responsabilitatea de a

fabrica sau furniza bunuri sau servicii care satisfac nevoile și cerințele clienților, în schimbul obținerii de profituri. Pentru a atinge acest scop, compania folosește resurse precum capital, muncă și materii prime, pe care le gestionează și le utilizează în mod eficient pentru a maximiza rentabilitatea și succesul său pe piață (Țuclea et. al, 2020).

Pentru a exista și funcționa o întreprindere trebuie să fie organizată și condusă de către un întreprinzător, care începe o afacere sau un proiect cu scopul de a obține profit. Acesta poate fi o persoană fizică sau juridică care este pregătit să înceapă și să conducă o afacere. Ideea de inovare, viziune și capacitatea de a identifica oportunități de afaceri și de a le transforma în realitate sunt toate asociate cu conceptul de întreprinzător. Întreprinzătorii angajează oamenii în producție și îi antrenează în activități care satisfac nevoile de consum ale societății. Desigur, situația întreprinzătorului depinde de cât de mare este întreprinderea și de ce tip este. De exemplu, în societățile pe acțiuni, proprietatea este împărțită între acționari, care pot fi mari sau mici. În această situație, consiliul de administrație ia locul întreprinzătorului (Blanovschi, 2015).

Termenul “*patron*” este folosit pentru persoana, mai exact întreprinzătorul, care a construit sau dezvoltat afacerea. Tot patron se numește și individul care moștenește prin succesiune o întreprindere, dar nu poate avea rangul de întreprinzător (Țuclea et. al, 2020). Un individ sau o organizație care investește capital sau alte resurse într-un proiect sau afacere cu scopul de a obține profit sau beneficii financiare pe termen lung este cunoscută ca investitor. Investitorii pot investi direct în afaceri sau în diferite tipuri de active, cum ar fi acțiuni, obligațiuni, imobiliare și multe altele cu obiectivul de a obține randamente și, bineînțeles, cu asumarea unor riscuri financiare (Țuclea, et. al, 2020). Termenul de partener sugerează o relație de colaborare și interdependență între părți, în care fiecare parte contribuie cu resurse, experiență sau expertiză pentru a obține beneficii reciproce (Țuclea, et. al, 2020). Managerul reprezintă partea executivă a firmei, fiind responsabil pentru supravegherea și gestionarea operațiunilor unei afaceri. Deși proprietarii întreprinderii îi oferă autoritate asupra proceselor și resurselor, în anumite situații un manager poate fi chiar patronul însuși (Țuclea et. al, 2020).

Termenul de “*cost*” este legat de măsură monetară a resurselor utilizate pentru producerea de bunuri sau servicii. Într-o întreprindere, rolul managerului este acela de a lua aceste “decizii pe baza de costuri”. Prim urmare, încrederea pe care o avem în raționamentul acestuia și complexitatea gândirii lui este factorul cheie de care trebuie ținut cont când vine vorba de funcționarea eficientă a unei întreprinderii. Astfel, managerul trebuie să se concentreze asupra costurilor și a factorilor ce influențează aceste costuri (Cokins și Căpșuneanu, 2010).

Factorii ce influențează costurile pot fluctua de la întreprindere la întreprindere, însă cu titlu general, unii dintre acești factori pot fi regăsiți în orice întreprindere, precum: volumul activității întreprinderii, exprimat prin gradul de utilizare al capacității de producție și prețul de vânzare. Toate aceste lucruri combinate se folosesc în întreprindere pentru a forma analiza cost-volum-profit (CVP), care se utilizează ca bază în luarea deciziilor în întreprindere, pe lângă multe alte instrumente decizionale. În procesul decizional o alta metodă de analiză în vederea activității firmei, deci indirect a deciziilor luate în cadrul acesteia, este calculul productivității muncii. Astfel, un manager se poate folosi de unele productivități muncii, având ca rezultat numărul mediu de produse per lucrător. Pe baza acestor informații se pot lua decizii pe baza aportului pe care angajații îl aduc, asupra stimulilor muncii și motivației aduse, sau chiar în cazuri extreme, decizii radicale (Țurcanu, 2018).

Când vine vorba de procesul decizional trebuie ținut cont de riscurile deciziei luate și impactul acesteia, în întreprindere riscul exprimându-se în incertitudine, iar incertitudinea exprimându-se în posibile costuri neprevăzute. Astfel, deciziile în condiții de incertitudine reprezintă un factor de o importanță capitală în management (Mardiros, 2007).

Costurile despre care vorbim în procesul decizional trebuie să fie costuri relevante. În acest context, deciziile luate de manager care au influență majoritară în activitatea întreprinderii se împart în următoarele categorii: decizii strategice, tactice și operaționale. Când vorbim de deciziile strategice ne gândim la o decizie bazată pe informație, analiză și contemplare, care necesită o perioadă îndelungată de timp și un obiectiv bine stabilit. De regulă, aceste decizii strategice sunt realizabile pe termen lung (Gherman-Matei, 2011). Totodată, deciziile strategice sunt baza de formare pentru deciziile tactice, care se diferențiază de cele strategice, orientate spre prezent și cu un orizont de acțiune pe termen scurt, iar în final deciziile operaționale sunt cele care influențează cursul activității din firmă, fiind folosite ca formă de impunere a activităților. Dintre toate aceste tipuri de decizii se disting cele tactice, din structura acestora reieșind conceptele de costuri și venituri relevante, care influențează procesul de decizie, cu anumite condiții, anume, costul sau venitul să fie unul viitor și să se deosebească în funcție de alternativă (Șteliac, 2006).

Distingem din aceasta descriere următoarele tipuri de costuri relevante: costuri diferențiale în funcție de materia prima, remunerarea muncii și alte costuri indirecte, costurile de oportunitate, fiind date de valoarea celei mai bune variante sacrificate, față de varianta pe care ne-o dorim și costurile evitabile, care se bazează pe evitarea de costuri din activități întreprinse inutil, fără un aport în drumul de îndeplinire a unui obiectiv. Aceste tipologii de costuri sunt ample și includ multe alte clasificări, însă cele enumerate sunt printre cele mai utilizate, dintre cele relevante (Bîrcă et al., 2018).

Deoarece există concurență globală, companiile producătoare și prestatoare de servicii trebuie să se concentreze pe obținerea de bunuri și servicii de calitate, deoarece altfel riscă să-și piardă cota de piață sau chiar să se închidă. Potrivit studiilor costurile pentru corectarea, prevenirea și evaluarea noncalității reprezintă în general între 15% și 25% din cifra de afaceri a companiilor producătoare (Bușan și Ecobici, 2008). Experții sunt de părere că ponderea acestor costuri este mult mai mare atunci când vine vorba de companiile care oferă servicii. Prin urmare, costurile calității sunt o modalitate semnificativă de a valorifica calitatea și pot ajuta compania să maximizeze profitul, să optimizeze procedurile sau alte operațiuni asociate calității. Costurile non-calității cresc pe parcursul ciclului de viață al unui produs, de la concepție până la execuție, livrare și exploatare (Bușan și Ecobici, 2008).

Este destul de dificil de evaluat impactul costurilor calității asupra performanței financiare ale unei companii. În literatura de specialitate, aceste cheltuieli sunt definite drept cheltuieli de produs. De exemplu, cheltuielile de conformitate sunt incluse în categoria cheltuielilor de produs. Costurile de neconformitate, cealaltă componentă a acestor costuri, sunt costuri pe termen scurt și pot fi evaluate din două perspective în legătură cu impactului lor asupra performanței companiei. În timp ce costurile perioadei sunt corelate direct cu rezultatul final, ceea ce înseamnă că vor crește sau vor scădea, totodată ele se concentrează pe relația companie-client. În general, costurile de neconformitate influențează gradul de satisfacție al clienților, fapt care îi poate fideliza sau determina să achiziționeze un bun sau serviciu de la alte companii. Prin urmare, cota de piață a companiei se reduce, ceea ce duce la o reducere a cifrei de afaceri. Costurile calității sunt un instrument puternic pentru o companie în lupta pentru performanță, datorită acestor două elemente, companie și client, se creează un impact atât direct, cât și indirect asupra ei (Bușan și Ecobici, 2008).

3. Decizii bazate pe costuri în întreprinderile din România

Atunci când vorbim despre deciziile bazate pe costuri, primul lucru la care ne gândim este reducerea acestora, sau eficientizarea lor, astfel încât să fie costuri generatoare de profit. Această secțiune se apleacă asupra rolului practic al costurilor și deciziilor de reducere a acestora, precum și optimizarea resurselor întreprinderii și creșterea profitabilității.

Eficiența operațională este unul dintre factorii cheie care pot determina succesul unei afaceri. Cu cât o companie este mai eficientă în utilizarea resurselor sale, cu atât poate obține rezultate mai bune, reducând costurile și îmbunătățind satisfacția clienților.

Atunci când vorbim despre eficiența operațională se face o legătură strânsă între aceasta și costurile fixe și variabile existente în întreprindere, astfel încât se poate spune că aceste concepte sunt strâns legate și interconectate. Așadar, eficientizarea operațională contribuie la reducerea costurilor fixe, care reprezintă o parte semnificativă a firmei. Aceste costuri, care rămân constante indiferent de volumul producției, sunt reduse prin optimizarea spațiului de muncă și reînnoirea echipamentelor, astfel obținându-se cele mai bune rezultate în producție. Aceasta se poate observa ca un cost fix atunci când veniturile sunt utilizate pentru înlocuirea echipamentelor ce consumau mai multă energie decât era necesar, reducând costurile energiei printr-o achiziție ce se amortizează în timp (Zhang et al. 2012).

Când vine vorba de costurile variabile, se poate vorbi despre o altă legătură interconectată, eficiența operațională implicând optimizarea costurilor variabile asociate producției prin reducerea unor eventuale defecțiuni de producție, cum ar fi pierderi materiale și materii prime și chiar reducerea celei mai importante resurse pe care o deține orice întreprindere, aceasta fiind timpul prin gestionarea costurilor variabile asociate producției (Yang, 2010).

În cazul întreprinderilor din domeniul restaurantelor și industriei alimentare, există particularități ale costurilor care influențează direct sau indirect eficiența operațională, în funcție de procesul decizional și legăturile între departamente. Astfel, costurile variabile, constând în materia primă și ingredientele utilizate pentru prepararea meniului, trebuie gestionate atent. Un stoc prea mare poate duce la surplus, care, conform normelor și standardelor alimentare, va fi aruncat după expirare sau în zilele următoare în cazul restaurantelor cu politici de prospețime. Pe de altă parte, un stoc redus poate provoca insuficiența materialelor și materiilor prime necesare pentru satisfacerea cererii curente în restaurant (Cristea, 2018).

Vorbind despre motivație, trebuie clarificat un lucru, acela că motivația nu are ca unic scop de a-i face pe oameni să muncească, ci de a-i face să dea randament, să-și utilizeze concentrarea în procesul fizic și intelectual, astfel relația dintre intensitatea motivației și randamentul performanței pe care îl dau sunt dependente de dificultatea sarcinii pe care angajatul o are. Într-o întreprindere ce activează în domeniul alimentar nivelul de dificultate al sarcinii este unul moderat și depinde de mărimea întreprinderii și nivelul cererii, dar se poate modifica substanțial.

În întreprinderile din România, eficiența operațională nu este conștientizată la nivel maxim în toate întreprinderile, acest lucru fiind susținut de faptul că o parte din persoanele ce ocupă funcții organizatorice nu cunosc diferența dintre eficiență și eficacitate, astfel neîndeplinind rolul eficienței operaționale prin deciziile lor. Eficacitatea presupune atingerea țintei sau ajungerea la rezultat. Dacă obiectivul este vânzarea unui imobil, se numește că suntem eficace în momentul în care am reușit efectiv vânzarea imobilului. Eficiența însă ține de profitul pe care l-am obținut prin vânzarea acelu imobil.

Analiza ABC este metoda utilizată cel mai frecvent în administrarea afacerilor, scopul acesteia fiind o gestionare eficientă a stocurilor și resurselor în funcție de importanța lor relativă (Ye, 2011). Analiza se bazează pe principiul că nu toate produsele și materiile gestionate în firma au același rezultat în cadrul afacerii, și că resursele trebuie gestionate ierarhic după relevanța acestora. Clasificarea din analiza ABC se realizează în trei categorii, în funcție de următoarele criterii: valoare, volumul vânzărilor și profitabilitate, iar clasificarea după aceste criterii are următoarele rezultate (Ye, 2011):

- Categoria A, respectiv cele mai importante elemente sau produse, care au un impact major în cadrul afacerii, reprezentând, de regulă, un procent relativ scăzut din totalul produselor sau materiilor, însă care generează o proporție majora din profitul afacerii.

- Categoria B, este reprezentată de elementele sau produsele care au o importanță medie, nu sunt nici foarte importante, dar nici ignorabile, ele reprezentând un procent mai mic din veniturile totale sau profitul afacerii.

- Categoria C, respectiv elementele sau produsele cu o importanță mai mică în rezultatul financiar final. De obicei această categorie include o proporție mai mare din totalul produselor, însă un rezultat mai mic.

Managerii utilizează analiza ABC pentru identificarea și valorificarea produselor și elementelor relevante, ce trebuie exploatate și dezvoltate în întreprindere, în vederea creșterii rezultatului financiar și a profitabilității. Totodată analiza ABC aplicată pentru afacerile ce activează în domeniul alimentar este un instrument eficient pentru gestionarea stocurilor de materii prime și optimizare a produselor preferate de consumator în meniul restaurantului, iar pe aceeași lungime de undă, de eliminare sau îmbunătățire a produselor ce nu aduc un randament bun (Ye, 2011). Un exemplu elocvent al valorificării analizei ABC este întreprinderea Coca-Cola, care își dezvăluie analiza ABC în raportul financiar, însă sub o formă indirectă, forma ierarhică de categorisire a elementelor ce aduc profitabilitate nefiind specificată. Totuși, elementele din analiza sunt specificate, anume: resurse umane, viziunea și obiectivele, gestionarea conflictelor de interese, gestionarea riscurilor, funcțiune fără poluare, dezvoltare durabilă, comunicarea cu stakeholderii și opinia consumatorului fiind printre elementele menționate. Totodată, după forma de menționare în acest raport putem presupune faptul că aceștia pun accentul pe dezvoltare durabilă și resursele umane, împreună cu responsabilitatea socială, astfel le putem considera instrumente ce intră la categoria A în această analiză.

Odată îndeplinite aceste condiții de funcționare propriu-zisă a întreprinderii, putem trece pe partea psihologică, anume modul în care consumatorul percepe întreprinderea. Deseori întreprinderile doresc să se deosebească de competitori prin alte acte de promovare, diferite de reclame și alte metode de marketing, cum ar fi folosirea metodei responsabilității sociale.

Responsabilitatea socială este obligația morală a unui individ sau a unei întreprinderi de a acționa în beneficiul societății, pentru a păstra un echilibru între dezvoltarea economică și bunăstarea societății ce ne înconjoară (Țuclea et. al, 2020). Rolul pe care aceasta îl joacă în legătură cu întreprinderea este dat de viziunea pe care consumatorul o vă avea asupra întreprinderii în momentul în care acest act de bunăvoință și ajutor al societății este aflat, astfel consumatorul, inconștient sau conștient, vă tinde să aleagă acea întreprindere în favoarea alteia.

Un bun exemplu asupra responsabilității sociale este campania realizată de Coca-Cola, unde producătorul de băuturi nealcoolice își detaliază activitățile de CSR (*Corporate Social Responsibility*) și strategia de piață pentru anul 2022 într-un raport de 143 de pagini. Principalele domenii în care compania s-a implicat este protecția mediului înconjurător, locul de muncă, ajutorul comunităților locale și multe altele (Coca-Cola, 2022). Raportul descrie procesul de donație și locurile în care s-a implicat cel mai mult prin donațiile făcute, anume sprijinul colegilor din Ucraina prin procesul de relocare, echipa de voluntariat pentru ajutorul refugiaților, în vederea căutării de adăpost și o platformă dedicată pentru donații pentru această cauză, donații de 1500 de Euro către inițiative umanitare ale Crucii Roșii Române și ale asociației “Zi de bine” și parteneriate cu festivaluri precum “Saga Festival-We are one”, unde fondurile strânse au ajuns la suma de 9000 de Euro, bani redirecționați în integralitate către asociația Crucea Roșie România pentru ajutarea cetățenilor ucraineni. Astfel, compania își crește popularitatea, prin acte de caritate, ce sporesc imaginea socială prin viziunea consumatorului, ce se raportează la valori morale ce coincid cu cele ale întreprinderii (Coca-Cola, 2022).

3.1 CVP – un model de luare a deciziilor la Coca-Cola

Un alt tip de analiză folosită în considerarea luării deciziilor pe baza costurilor este analiza CVP, cost-volum-profit, aceasta analizând schimbarea valorii profitului, în unități sau procente, ca rezultat al modificării volumului costurilor și cantităților vândute sau al modificării prețurilor de vânzare (Țuclea et. al, 2020). În tabelul 1 se poate regăsi pe scurt o analiză de cost-volum-profit pentru compania Coca-Cola Romania, unde se poate observa evoluția financiară cu aplecare asupra costurilor și veniturilor companiei pentru perioada 2020-2022.

Tabel 1

Datele financiare de analiză ale întreprinderii Coca-Cola Romania			
Indicator	2020	2021	2022
Valoare economică generată direct	2.474.075.512	2.815.443.557	3.221.137.586
Venituri	2.474.075.512	2.815.443.557	3.221.137.586
Valoare economică distribuită	2.451.433.774	2.605.401.457	3.097.116.585
Costuri operaționale	1.759.548.665	2.095.327.256	2.369.287.937
Salarii și beneficii pentru angajați	195.164.808	208.953.817	266.997.790
Plăți către acționari	393.770.769	297.200.035	280.671.394
Plăți către guvern/bugetul de stat	98.130.348	251.548.119	174.530.011
Investiții în comunitate	4.819.184	3.920.349	5.629.453
Valoare economică reținută	(22.641.738)	210.042.100	124.021.001

Sursa: Prelucrat de autori (Coca-Cola, 2022)

După cum se poate observa mai sus (Tabel 1), întreprinderea Coca-Cola Romania a obținut în anul 2022 cel mai mare volum de venituri generate direct. Totuși, a existat o modificare semnificativă a costurilor față de anii anteriori, rezultând într-un profit mai scăzut decât în anul 2021. De exemplu, în cursul anului 2021 valoarea economică sau veniturile au scăzut, dar nivelul costurilor a fost semnificativ, păstrând o valoare similară celui din 2022. Astfel, dacă în anul 2021 valoarea profitului a fost de 210 milioane de lei, în 2022 a înregistrat o ușoară creștere cu doar 4 de milioane de lei.

Conform analizei CVP, în anul 2022 costurile salariale și operaționale au crescut, precum au crescut și cele către guvern și acționari. Această schimbare a condus la obținerea unui profit semnificativ mai mic comparativ cu alți ani.

De asemenea, pentru anul 2020 raportul economic al Coca-Cola România prezintă o pierdere de 22,6 milioane de lei, atribuită în principal pandemiei. Se argumentează că restricțiile și impactul psihologic asupra consumatorilor au dus la o scădere a apetitului pentru produse considerate neesențiale, precum băuturile carbogazoase. Această diminuare a vânzărilor, coroborată cu menținerea costurilor de producție și operare, a condus la rezultatele financiare negative din perioada analizată (Coca-Cola, 2022).

3.2 Decizii bazate pe costuri: analiza comparativă a întreprinderilor McDonald's și KFC România

Franciza este procesul prin care proprietarul unei afaceri cu brand și imagine unică, care se numește francizor își vinde drepturile asupra modelului sau de afacere, sistemelor și mărci comerciale unei terțe persoane, care se numește francizat.

În întreprinderile de tip fast food, mai ales cele de tip franciza, deciziile, deși condiționate de sistemul de franciză, sunt existente și analizate în mai mare profunzime de către specialiști, în vederea reducerii periclitării imaginii brand-ului.

Francizatul beneficiază de un sistem de consultanță oferit de francizor pentru majoritatea deciziilor pe care le ia. Astfel, când discutăm despre decizii, trebuie să considerăm întreaga

franciză la nivel național, nu doar una în particular. Aceasta permite observarea unei grupări a deciziilor adaptate pentru România, care au trecut deja prin procesul de consultanță al francizorului.

Întreprinderile comparate în acest studiu de caz vor fi următoarele: McDonalds și KFC, aceștia fiind coloși în domeniul lor de activitate, activând la nivel internațional și având o reputație vastă.

3.2.1 Analiza întreprinderii McDonald's

În 1954, Ray Kroc a găsit un restaurant mic, dar de succes, condus de frații Dick și Mac McDonald și a fost uimit de felul în care acesta funcționa. Restaurantul avea un meniu restrâns la burgeri, cartofi prăjiți și băuturi. Acest lucru le-a permis să-și concentreze mai mult atenția asupra calității produselor servite. Kroc le-a propus fraților McDonald să își extindă afacerea la nivel național. În 1955, el a fondat corporația McDonald's, iar după cinci ani a cumpărat drepturi exclusive pentru numele McDonald. Până în 1958, McDonald's vânduse deja peste 100 de milioane de hamburgeri. Filosofia unică a lui Ray Kroc a fost să construiască un lanț de restaurante care să fie renumit pentru produsele alimentare de calitate înaltă și pentru metodele uniforme de preparare ale acestora. Și-a dorit să ofere burgeri, cartofi prăjiți, chifle și băuturi care să aibă același gust și în Alaska, și în Alabama (McDonald's. 2024).

Compania este prezentă în România din 16 iunie 1995, când a fost deschis primul restaurant la parterul Complexului Comercial Unirea, acest restaurant fiind deschis de către Marian Alecu. În ziua deschiderii, restaurantul a atras peste 15300 de clienți care au cumpărat cel puțin un produs, stabilind un record pentru istoria McDonald's. În anul 2024 McDonald's a început o campanie de sărbătorire a celui de-al 100 lea restaurant în România. Aceasta campanie a depășit așteptările previziunilor de la McDonald's, aducând profituri record în restaurantele din toată țara, într-o perioadă de celebrare relativ scurtă, într-o singură zi a lunii ianuarie (McDonald's. 2024).

Analizând comparativ anul 2000 cu anul 2024 se poate observa o creștere substanțială a numărului de angajați ai McDonald's din România, astfel de la numărul de 2203 angajați în anul 2000 se ajunge la numărul de 4302.

Din punctul de vedere al consumatorilor, am putea considera că angajații din întreprinderile McDonald's sunt slab pregătiți profesional, deoarece nu li se oferă un training potrivit pentru a face fața provocărilor ce apar odată cu aglomerația orelor de vârf. Astfel, se încetinește activitatea întreprinderii și înregistrează rezultate negative, timpul de așteptare crescând substanțial cu fiecare greșeală a personalului nou venit, abia intrat pe piața muncii. Din pricina acestor rezultate negative McDonald's a ajuns la o concluzie, tehnologizarea restaurantelor poate îmbunătăți experiența consumatorului. Astfel, în restaurantele francizate s-au adăugat "kioskuri" de unde se poate comanda digital, evitând aglomerația de la casa, având ca urmare îmbunătățiri asupra comportamentului consumatorului și crescând imaginea afacerii. Acest tip de investiție se încadrează în categoria costurilor relevante, costuri care aduc profituri. Reducerea timpului de așteptare, rezultat din investiția în kioskuri, a avut ca efect creșterea numărului de comenzi, consumatorii fiind tentați din punct de vedere psihologic să comande văzând reducerea cozilor (McDonald's, 2022).

Conform graficului de mai jos (Figura 1), analiza comparativă în ceea ce privește evoluția cifrei de afaceri și costurile întreprinderii McDonald's, constă într-o analiza pe o perioadă de 5 ani, începând cu anul 2018, care înregistrează cea mai mică cifră de afaceri, anume 766 milioane lei, cu o valoare a costurilor de 678 milioane lei, urmând ca în anul 2019 să aibă loc o creștere simultană a cifrei de afaceri și a costurilor, și implicit a profitului net, urmând că în anul 2020 să aibă loc singura scădere din analiza celor 5 ani aleși, cifra de afaceri scăzând cu

mai multe unități față anul precedent, fata de nivelul costurilor, care rămâne aproape neschimbat. În anii 2021-2022 putem observa o creșterea semnificativă a liniei trendului cifrei de afaceri, față de perioada anterioară. Astfel, în anul 2021 cifra de afaceri ajunge la suma de 1.149 miliarde lei, revenindu-și din situația anului 2020, iar în anul 2022 ajunge la o valoare de 1.47 miliarde lei.

Analiza profitabilității indică o performanță scăzută în anul 2020, atingând cel mai redus nivel din perioada analizată, rezultat influențat de schimbările apărute în comportamentul consumatorului, în contextul crizei sanitare generate de virusul Covid-19. Restricțiile și incertitudinea economică au determinat o reevaluare a priorităților de consum, produsele din categoria fast-food fiind percepute ca neesențiale și înregistrând o scădere a cererii.

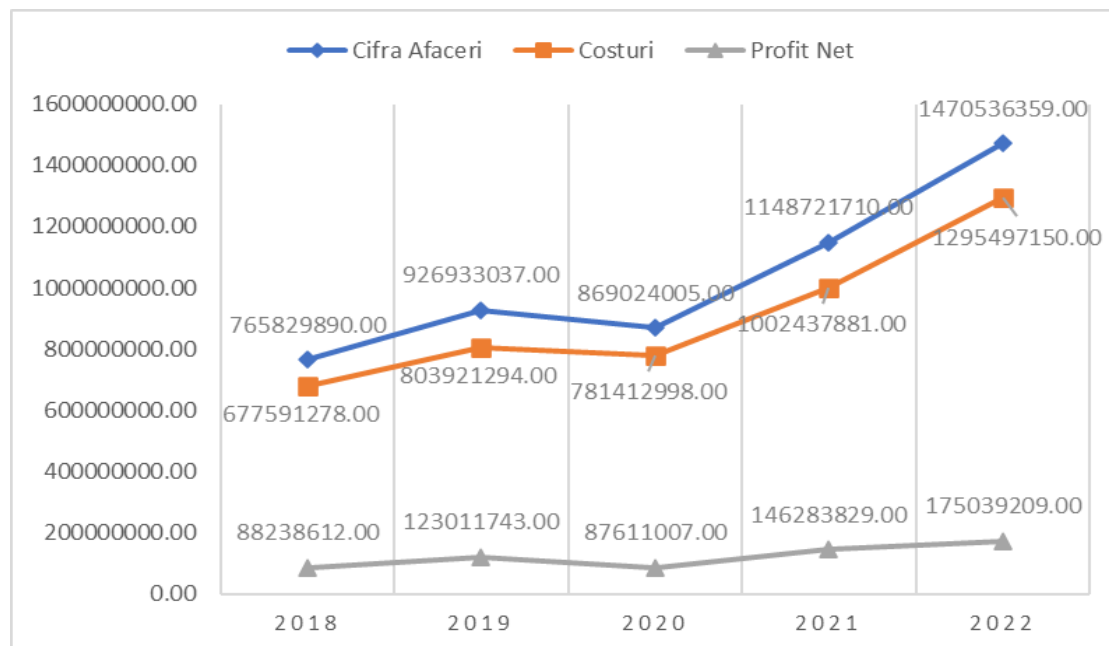


Fig. 1. Graficul evoluției financiare a întreprinderii McDonald's

Sursa: Prelucrat de autori (ListaFirme, 2024)

Totodată, se observă influența presiunilor inflaționiste asupra structurii de cost a întreprinderii. Creșterea generalizată a prețurilor, amplificată și de factori conjuncturali, a generat o presiune suplimentară asupra costurilor, contribuind la diminuarea marjei de profit.

Trebuie acordată o atenție deosebită deciziilor individuale asociate costurilor și veniturilor necesare pentru deschiderea unui McDonald's în regim franciză. În prezent valoarea unei francizei McDonald's este de 750.000 de dolari (USD), fără a include alte cheltuieli (Cioată, 2022). În general, capitalul necesar pentru deschiderea completă a unei francize McDonald's variază între 1,5 și 3 milioane de dolari americani (Cioată, 2022).

3.2.2 Analiza întreprinderii KFC

În scurt timp, rețeta secretă a Colonelului a devenit foarte populară, fiind vândută în peste 600 de restaurante din SUA și Canada. În același an, drepturile asupra rețetei au fost cedate unui grup de investitori, printre care se număra și John Y. Brown Junior, guvernatorul statului Kentucky la acea vreme. Astfel, lanțul de restaurante a început să se extindă treptat.

Din anul 1976, Colonelul Sanders a ajuns în topul personalităților din SUA și a devenit purtătorul de cuvânt al companiei. Curând, rețeaua restaurantelor Kentucky Fried Chicken s-a extins și a cunoscut o ascensiune rapidă datorită pasiunii pentru mâncare, bunăstării și sprijinului oferit de noii proprietari. În anul 1969 a fost listată la bursa din New York, iar

peste 3500 de restaurante din întreaga lume au început să opereze sub licență după achiziționarea KFC Corporation de către Heublein Inc. pentru suma de 285 de milioane de dolari (KFC, 2024a). În ceea ce privește angajații, în analiza comparativă a angajaților disponibili, în anul 2001, KFC a avut un disponibil de 134 angajați, număr ce a crescut treptat de-a lungul anilor, ajungând la numărul de 3.554 angajați. Această creștere a numărului de angajați este datorată popularizării treptate a afacerii, spre deosebire de McDonald's, care a avut încă de la început un număr de 20 de ori mai mare de angajați.

Când vine vorba de creșterea întreprinderii, nu se poate vorbi doar de o creștere economică, imaginea acesteia crește direct proporțional cu aceasta, astfel KFC pune accentul pe responsabilitatea socială a întreprinderii. Campaniile umanitare în care KFC se implică fac parte din organizația SOS Satele Copiilor România. În casa SOS sponsorizată de KFC România locuiesc 5 copii cu vârste între 7 ani și 10 ani, îngrijiți de o mamă socială. Scopul unei case SOS este acela de a crea un mediu de susținere în care copiii să parcurgă toate etapele unei copilării normale. În acest proces, educația joacă un rol cheie în dezvoltarea celor mici și în pregătirea lor pentru maturitate. În debutul colaborării cu SOS Satele Copiilor România, KFC vă susține material activitățile educaționale ale copiilor din casa sponsorizată până la finalul anului 2014 (KFC, 2024b).

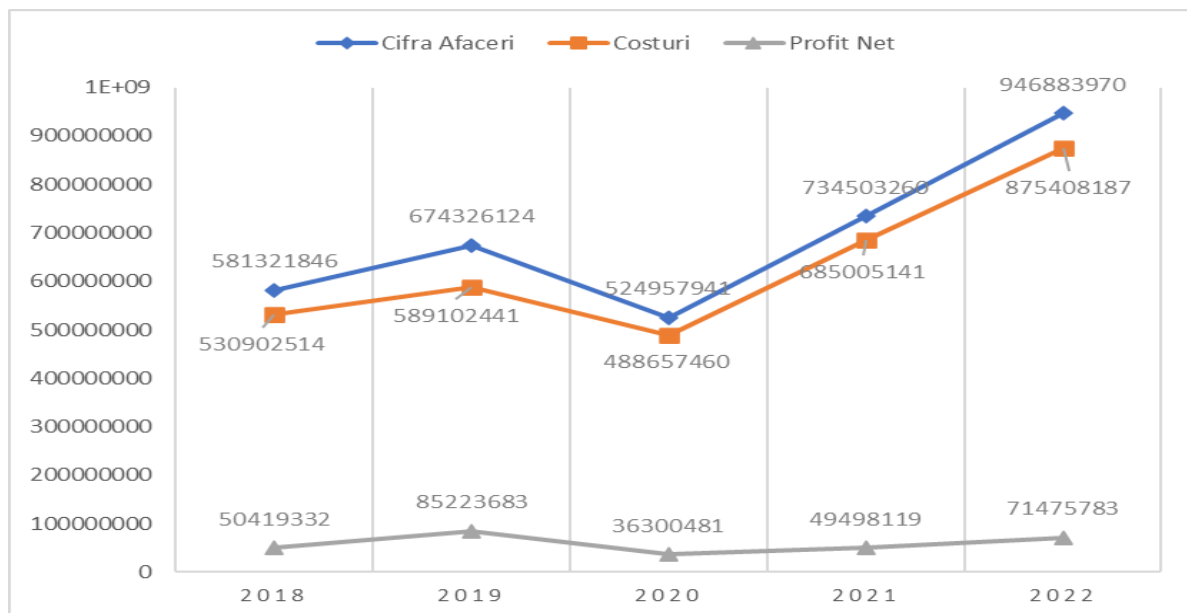


Fig. 2. Graficul evoluției financiare a întreprinderii KFC

Sursa: Preluat de autori (RisCo, 2024a)

Conform graficului evoluției financiare a întreprinderii KFC se poate observa aceeași fluctuație de valori și date că în analiza financiară a întreprinderii McDonald's, anul de început, 2018 înregistrează valori printre cele mai scăzute din toată analiza, singurele valori mai mici de acestea fiind înregistrate în anul 2020, anume 524 de milioane lei în ceea ce privește cifra de afaceri, înregistrate cu o valoare a costurilor de 489 de milioane lei, aceasta scădere fiind urmată de o creștere liniară a liniei trendului cifrei de afaceri și costurilor, valoarea maximală a cifrei de afaceri fiind atinsă în anul 2022, cu suma de 946.8 milioane lei.

Analiza evoluției profitului evidențiază impactul negativ semnificativ al pandemiei asupra activității economice. Astfel, anul 2020, marcat de debutul crizei sanitare, înregistrează cel mai scăzut nivel al profitului din cadrul perioadei studiate, atingând o valoare de doar 363 milioane lei. Această cifră este cu 504 milioane lei mai mică decât cea înregistrată în 2018, anul cu penultimul cel mai scăzut profit din cadrul analizei. Pe lângă efectele disruptive ale pandemiei, se observă și influența presiunilor inflaționiste asupra profitabilității. Creșterea

generalizată a prețurilor, corelată cu majorarea costurilor de producție și aprovizionare, a generat o presiune constantă asupra marjelor de profit.

În contextul unui regim de franciză, utilizat cu succes de companii precum McDonald's sau KFC, prima decizie strategică bazată pe costuri ce este necesar a fi luată de antreprenor este alegerea tipului de franciză potrivit. În cazul KFC investiția minimă necesară pentru deschiderea unei francize ajunge la aproximativ 45.000 USD această sumă reprezentând doar o parte din costurile totale. Cheltuielile adiționale, precum amenajarea spațiului, stocurile inițiale sau fondul de rulment, pot conduce la o investiție totală estimată între 750.000 și 1.5 milioane de dolari.

3.3 Analiza adaptării deciziilor bazate pe costuri în întreprinderile McDonald's la nivel internațional

Compania McDonald's a fost selectată pentru această analiză ca urmare a evaluării economico-financiare anterioare, care a evidențiat o adaptare superioară la publicul țintă și o cifră de afaceri semnificativ mai mare comparativ cu KFC. Astfel, analiza deciziilor bazate pe costuri se va concentra pe o serie de piețe reprezentative în care compania McDonald's își desfășoară activitatea.

În funcție de piața analizată, deciziile bazate pe costuri ale companiei McDonald's prezintă diferențe semnificative. Studiul de față, axat pe trei țări din Uniunea Europeană (Portugalia, Franța și România), demonstrează că diferențierea este dată de alocarea bugetară pentru cercetarea pieței și analiza preferințelor consumatorilor, personalizarea meniului, adaptarea imaginii restaurantului și strategia de localizare.

În ceea ce privește subsidiara din România, analiza datelor disponibile, coroborată cu studii de piață și opinii ale consumatorilor, sugerează o strategie mai puțin granulară de aliniere la specificul local. Meniul, de exemplu, nu prezintă o personalizare semnificativă. Totuși, din perspectiva imaginii, McDonald's România adoptă o strategie "family friendly", orientată spre crearea unui sentiment de familiaritate și încredere. Ca exemplu ce susține această teorie este perioada în care orice copil își dorea să își aniverseze ziua de naștere la McDonald's, conceptul de familie și distracție fiind cel ce a influențat această decizie. Costurile incluse în acest exemplu au fost cele de realizare a aceluși "vapor" în care se făceau zilele de naștere ale copiilor ce îndrăgeau conceptul, acestea fiind niște costuri relevante, aducătoare de profit în mod direct și constant după fiecare zi de naștere, cost care s-a amortizat în timp și a adus profit.

În Franța, McDonald's s-a mulat pe un tip de restaurant mai sănătos, înlocuind cartofii cu morcovi, sfecla și păstârnac, conform unor analize de preferințe ale zonei respective. Totodată, pe lângă schimbarea cartofilor, se remarcă și o modificare a sandvișurilor obișnuite McDonald's cu McBaguete și quesadilla, preparate mai sănătos, comparativ cu meniul vechi. Ideologia franceză asupra restaurantelor de tip fast-food nefiind una chiar plăcută, în ceea ce privește imaginea publică, întreprinderea a luat decizii de schimbare a imaginii, astfel promovând mai mult partea de McCafe, care în Franța a ajuns atât de populară, încât concurează cu întreprinderea Starbucks, care este lider pe piața din România. Odată cu promovarea McCafe, întreprinderea a ajuns la decizia că designul de cafea ar avea avantajul mai mult față de unul de fast-food, creând o atmosferă mai elegantă și mai apropiată de un restaurant select.

În Portugalia se poate vorbi despre o decizie pe bază de costuri, un proiect care a necesitat o investiție majoră, însă care a adus venituri substanțiale, ce au acoperit cu mult costurile investiției, anume crearea celui mai luxos restaurant McDonald's, localizat în nord-vestul unui oraș vechi. Ceea ce este remarcabil asupra acestei decizii este modul de executare al acesteia, deoarece restaurantul a luat ca referință fosta construcție în locul căreia a fost

realizat, anume cafeneaua imperiala, acesta fiind renumit prin măiestria în care a oglindit acea cafea și aspectul său luxos adoptat prin vitralii, candelabre de cristal și multe alte decorații de lux. Restaurantul a devenit mai târziu o atracție turistică ce contribuie la dezvoltarea economică a zonei. De asemenea, o decizie luată ulterior a fost procesul de tehnologizare a restaurantului, nu atât de mult încât să strice ambientul format, însă până în punctul în care aspectul, dar și eficiența servirii au ajuns la un punct de echilibru.

Ideea acestui studiu de caz a fost sublinierea importanței zonei demografice și analizei profilului consumatorului, în vederea profilului decizional, prin exemplificarea deciziilor perfecte luate de către întreprinderea McDonald's pentru fiecare preferință a consumatorului, decizie argumentată de o analiză amplă asupra fiecărei zone alese.

4. Metodologie

Cercetarea de față este una de tip calitativ, pe bază de interviuri în profunzime realizate cu 8 manageri în perioada 18.03.2024 - 3.04.2024. Ghidul de interviu a conținut 5 întrebări prin care s-a urmărit aflarea modului în care managerii intervievați se raportează la procesul decizional, în general și la rolul costurilor în luarea deciziilor, în special.

Pentru fundamentarea ghidului de interviu am studiat literatură de specialitate, așa cum este indicat la bibliografie, iar ghidul conține următoarele întrebări:

1. Cum fundamentați deciziile pe care le luați?
2. În ce măsură țineți seama de costuri atunci când luați decizii?
3. Care sunt tipurile de costuri pe care le includeți cel mai des în analizele dumneavoastră?
4. Puteți să exemplificați decizii luate pe baza analizei costurilor?
5. Utilizați noțiunile de costuri relevante și irelevante în luarea deciziilor? Dacă da, ce ar însemna un cost relevant?

Interviurile s-au desfășurat la biroul managerilor, au durat circa 10 minute fiecare și au fost înregistrate de autori cu mijloace proprii.

Structura eșantionului de manageri care au participat la studiu este prezentată în tabelul 2, prezentat mai jos:

Tabel 2

Tabelul datelor managerilor intervievați

Nr. crt.	Sex	Vârsta	Obiect de activitate	Vechime	Nr. Angajați
1	M	52	CAEN 2511	32	6
2	F	50	CAEN 79	30	5
3	F	40	CAEN 5814	2	2
4	F	24	CAEN 5510	2	3
5	F	24	CAEN 9602	3	2
6	M	53	CAEN 1071	20	12
7	F	45	CAEN 5610	4	25
8	M	50	CAEN 0113	12	3
9	F	38	CAEN 9602	14	2

Sursa: Prehucrat de autori (RisCo, 2024b)

Potrivit clasificării CAEN, companiile ale căror manageri au fost intervievați prezintă următoarele obiecte de activitate:

- a) Cod CAEN 79 - activități ale agențiilor turistice și a tur-operatorilor; alte servicii de rezervare și asistență turistică;
- b) Cod CAEN 1071 – fabricarea pâinii; fabricarea prăjiturilor și a produselor proaspete de patiserie;
- c) Cod CAEN 2511 include fabricarea de structuri metalice pentru construcții și părți componente ale acestora (turnuri, stâlpi, grinzi cu zabrele, poduri etc.);
- d) Cod CAEN 5814 - activități de editare a revistelor și periodicelor;
- e) Cod CAEN 5510 - hoteluri și alte facilități de cazare similare;

- f) Cod CAEN 9602 - coafura și alte activități de înfrumusețare;
- g) Cod CAEN 5610 – restaurante;
- h) Cod CAEN 0113 – cultivarea legumelor și a pepenilor, a rădăcinoaselor și tuberculilor.

5. Rezultate și discuții pe baza interviurilor

Pentru prima întrebare, cei 9 manageri intervievați au avut răspunsuri relativ comune și interconectate, majoritate susținând faptul că procesul lor decizional se bazează pe o analiza concreta de piață și previziuni asupra schimbărilor structurale ale pieței.

Pentru cea de-a doua întrebare, răspunsurile se împart în două categorii:

- Prima categorie este formată de către 3 dintre cei 9 manageri (managerii 1,4,5) care au afirmat următoarele: în procesul decizional, nivelul costurilor nu este atât de crescut, deoarece aceștia se bazează pe rezultate viitoare, care nu depind neapărat de costuri, cât de imaginea întreprinderii. Managerul numărul unu indică faptul că decizia de a investi în publicitate, chiar și în lipsa unui profit imediat, a fost justificată de obiectivul strategic de extindere a vizibilității companiei. Această abordare reflectă o perspectivă pe termen lung, în care investițiile curente în imagine sunt considerate esențiale pentru generarea de profitabilitate viitoare.

- Cea de-a doua categorie de răspunsuri este formată de restul de 6 manageri, care au afirmat următoarele: deciziile pe care le iau sunt bazate majoritar pe costuri, iar în funcție de cel mai bun raport cost-urmare sau profit se va lua decizia, astfel, costurile ocupând un procent foarte ridicat în vederea diferențierii deciziilor.

În ceea ce privește întrebarea numărul 3, analiza răspunsurilor managerilor relevă o serie de categorii de costuri frecvent menționate, precum costurile de producție, aprovizionare, reclamă și dezvoltare. De asemenea, unii manageri au inclus în analiza lor și costuri asociate cu campanii umanitare și activități de responsabilitate socială.

Pentru întrebarea cu numărul 4, managerii au exemplificat diverse decizii luate în întreprindere, printre care: schimbarea furnizorului - deoarece s-a găsit alt furnizor ce oferă un raport calitate-preț mai bun, schimbarea design-ului întreprinderii (interior – exterior) - pentru a influența psihologia clientului asupra întreprinderii, făcând-o mai plăcută realizarea de lucrări pentru plata angajaților și acoperirea costurilor aferente lucrării, însă fără obținerea de profit, pentru menținerea pe linia de plutire a afacerii, realizarea unui training al personalului în ceea ce privește comunicarea cu clientul, schimbarea materialelor promoționale.

În ceea ce privește întrebarea numărul 5, răspunsurile managerilor se împart în trei categorii:

- Prima categorie este caracterizată printr-o abordare nespecifică a conceptului de cost relevant. Astfel, managerii au spus faptul că nu folosesc acest termen și nu țin cont de acesta în procesul decizional, împreună cu faptul că toate costurile sunt relevante și că nu exista pentru ei cost relevant și irelevant.

- Cea de-a doua categorie este cea ce folosește costurile relevante. În acest caz, managerii au afirmat că diferențiază noțiunile de cost relevant, de cel nerelevant, și că folosesc în analiza lor aceasta tipologie de costuri. Cei mai mulți au menționat că pentru ei deciziile pe baza de costuri sunt cele ce le aduc profituri mai mari, în raport cu costurile care le sunt generate.

- Ultima categorie este formată dintr-un singur manager, care spune faptul că deși cunoaște termenul de costuri relevante, îl folosește doar la anumite decizii, nu în toate deciziile pe care le face în activitatea sa de zi cu zi, exprimând-și dezacordul în gândirea majoritară cu privire la deciziile bazate pe costuri.

Concluzii

Conform cercetării calitative, realizată prin interviuarea celor 9 manageri, putem concluziona faptul că deciziile pe baza de costuri sunt un subiect important în viața întreprinderii, însă cu o mica variație ce se prezintă la majoritatea managerilor. Astfel, fiecare

manager adaugă în decizia sa, pe lângă analiza economică și cea rațională, un grad de subiectivitate, ce face majoritatea deciziilor luate în întreprindere să prindă un grad de unicitate, în timp ce rezultatele pot fi adesea asemănătoare.

Totodată, în interviurile luate, 7 din 10 manageri sunt nesiguri de răspunsurile formulate, fapt ce ridică un semn de întrebare asupra talentului managerial pe care o întreprindere îl caută în selectarea unui manager. Totuși, acest fapt nu înseamnă că managerul ales este unul nepotrivit, ci poate semnifica o nevoie dezvoltare a unor abilități în ceea ce formează în ansamblu managerul.

Analiza răspunsurilor prin prisma criteriului vârstei relevă o corelație interesantă între experiență, cunoștințe acumulate și competențele manageriale. Se observă că managerul tânăr, de 24 de ani, aflat la începutul carierei, prezintă o experiență mai limitată în domeniul analizat. Deși această lipsă de experiență este compensată adesea de entuziasm și dorința de afirmare, ea poate constitui un dezavantaj în comparație cu managerii cu o vechime mai mare în câmpul muncii. Este important de menționat că experiența în muncă nu reprezintă singurul factor relevant.

Studiul prezintă și manageri cu o vârstă mai mare, însă cu o experiență în domeniu redusă, chiar egală cu cea a managerului de 24 de ani, dar se mai observă aici o calitate ce diferențiază totuși cele 2 situații, aceasta fiind cunoașterea domeniului și informația dobândită de-a lungul anilor. Astfel, managerul de 40 de ani, cu doar 2 ani experiență îl surclasează pe scara competențelor pe cel de 24 de ani cu 2 ani experiență. Trebuie menționat că aceste cazuri nu sunt generale, un manager de o vârstă mai mica poate să fie unul mai bun față de cel de 40 de ani, chiar și cu o experiență egală cu acesta.

Ceea ce trebuie reținut în urma acestei cercetări constă în faptul că deciziile bazate pe costuri trebuie argumentate, detaliate și susținute de o manieră analitică în vederea înțelegerii lor ample, împreună cu rezultatele pe termen scurt și lung ale acestora, dar și să dețină o notă de originalitate în momentul fundamentării acestora.

Bibliografie

1. Bîrcă, A., Olaru, L. și Dermenji, C. 2018. Raționamente manageriale în luarea deciziilor fundamentate pe costuri. In: Conferința Științifică Internațională - *Provocările contabilității în viziunea tinerilor cercetători* [online], 15 martie 2018, Ed. a 2-a: Culeg. de lucrări șt. Chișinău: ASEM, 2018, pp. 111-116. ISBN 978-9975-75-923-6.
2. Blanovschi, A. 2015. Întreprinderea – unitate de bază a economiei naționale. In: *Administrarea Publică*, 2015, 1(85), pp. 69-85. ISSN 1813-8489.
3. Budugan, D. și Georgescu, I. 2006. Decizii pe baza de costuri in conditii de incertitudine. *Analele Științifice ale Universității „Alexandru Ioan Cuza” din Iasi - Stiinte Economice (1954-2015)*, Alexandru Ioan Cuza University, Faculty of Economics and Business Administration, 52, pp. 9-13.
4. Bugaian, L. 2006. Managementul costurilor bazat pe activități (ABM). *Meridian Ingineresc*. 1, pp. 44-47. <https://repository.utm.md/handle/5014/4366>.
5. Bușan, G. și Ecobici, N. 2008. Rolul costurilor în evaluarea performanțelor întreprinderilor, *Analele Universității “Constantin Brâncuși” din Târgu Jiu*, Seria Economie, 2, Editura Economie, pp. 57-62. https://www.utgjiu.ro/revista/ec/pdf/2008-02/7_BUSAN_GABRIELA.pdf.
6. Cioată, A. 2022. Franciza McDonald's: cât te costă să o deschizi și de unde o poți obține, *Geeki*. online, disponibil la: <https://geeki.ro/franciza-mcdonalds-cat-te-costa-sa-o-deschizi-si-de-unde-o-poti-obtine>, [Accesat 01 Aprilie 2024].

7. Coca-Cola. 2022. *Raport 2022 Coca-Cola România*. online disponibil la: <https://ro.coca-colahellenic.com/content/dam/cch/ro/documents/Raport%202022%20Coca-Cola%20RO.pdf.downloadasset.pdf> [Accesat 01 Aprilie 2024].
8. Cokins, G. și Căpușneanu, S. 2010. Inductorii de costuri. Evoluție și avantaje. *Economie teoretică și aplicată*, 17(8), pp. 3-14.
9. Cristea, A.M. 2018. *Studiul costurilor și comportamentul managerial în luarea deciziilor*, Alba Iulia.
10. Gherman-Matei, C. 2011. Managementul firmei prin costuri—o cale spre performanță durabilă, În: *Economic Growth in Conditions of Internationalization: international scientific and practical conference*, October 20-21 2011. VIth edition, Chisinau, vol. 2, pp. 241-246.
11. KFC. 2024a. Istoria Colonelului Sanders, *KFC România*, online, disponibil la: <https://kfc.ro/despre-noi/istoria-colonelului>. [Accesat 01 Aprilie 2024].
12. KFC. 2024b. Proiecte CSR. *KFC România*, online, disponibil la: <https://kfc.ro/despre-noi/proiecte-csr#start>, [Accesat 01 Aprilie 2024].
13. Listăfirme. 2024. *PREMIER RESTAURANTS ROMANIA SRL*, online, disponibil la: www.listafirme.ro/premier-restaurants-romania-srl-6205722/, [Accesat 01 Aprilie 2024].
14. Mardiros, D.N. 2007. Decizii aferente produsului în situația în care întreprinderea utilizează doar o parte din capacitatea sa de producție. *Lucrări Științifice – vol. 50, seria Agronomie*, Universitatea de Științe Agricole și Medicină Veterinară Iași, pp. 418-423. <https://www.uaiasi.ro/revagros/PDF/2007-3/paper/76.pdf>.
15. McDonald's. 2022. Raport sustenabilitate. *McDonald's*. online disponibil la: <https://www.mcdonalds.ro/sites/default/files/inline-files/Raport%20sustenabilitate%202022.pdf>, [Accesat 01 Aprilie 2024].
16. McDonald's. 2024. Povestea Lui Ray Kroc | *McDonald's*, online disponibil la: <https://mcdonalds.ro/despre-noi/poveste-ray-kroc>, [Accesat 01 Aprilie 2024].
17. RisCo. 2024a. *RisCo - US FOOD NETWORK SA*, online, disponibil la: <https://risco.ro/verifica-firma/us-food-network-cui-6645790>, [Accesat 01 Aprilie 2024].
18. RisCo. 2024b. *RisCo*. online, disponibil la: <https://risco.ro>, [Accesat 01 Aprilie 2024].
19. Șteliac, N. 2006. Cheltuielile și costurile de producție - abordări conceptuale. *Annales Universitatis Apulensis, Series Oeconomica*, 1(8), pp. 191-200.
20. Țuclea, C.E, Vasile D.C. și Bulin, D. 2020. *Administrarea întreprinderii de comerț-turism-servicii : culegere de studii de caz, exercitii, teste*, București: Editura ASE.
21. Țurcanu, T. 2018. Evoluția managementului costurilor. In: *Telecomunications, Electronics and Informatics*, Ed. 6, 24-27 mai 2018, Chișinău. Chișinău, Republica Moldova: 2018, Ed. 6, pp. 408-411. ISBN 978-9975-45-540-4.
22. Yang, H. 2010. Research on Cost Decision of Specialized-Automobile Manufacturing Enterprise Based on the Theory of Decision Tree. In *Proceedings of the 2010 International Conference on Digital Manufacturing & Automation - Volume 02 (ICDMA '10)*. IEEE Computer Society, USA, pp. 198-203. <https://doi.org/10.1109/ICDMA.2010.464>
23. Ye, X. 2011. Logisitics cost management based on ABC and EVA integrated mode, *2011 IEEE International Conference on Automation and Logistics (ICAL)*, Chongqing, China, pp. 261-266, <https://doi.org/10.1109/ICAL.2011.6024724>.
24. Zhang, Y., Cui, Z. and Qian, Q. 2012. Scientific decision research of logistics enterprises, *2012 IEEE International Conference on Automation and Logistics*, Zhengzhou, China, pp. 96-100, <https://doi.org/10.1109/ICAL.2012.6308177>.