MANAGEMENTUL PERFORMANȚEI

Stagiul CECCAR
Anul III



Copyright @CECCAR 2026

Agenda întâlnirii

I. Analiza cost-volum-profit și performanța organizației

II. Decizii manageriale pe termen scurt bazate pe costuri

III. Centrele de responsabilitate și prețurile de cesiune internă

IV. Gestiunea performanței prin Balance Scorecard

Copyright © 2026 CECCAR

Metodele de contabilitate managerială oferă tehnici de evaluare a viabilității și capacității de a dezvolta sau „scala” o afacere.

Analiza cost-volum-profit și performanța organizației

1. Comportamentul costurilor

1. Analiza cost-volum-profit

Copyright © 2026 CECCAR

Comportamentul costurilor. Noțiuni de bază

Rentabilitatea sau profitabilitatea, din perspectiva activității de comercializare, este stabilită ca diferența dintre cifra de afaceri obținută din vânzare și costul bunurilor vândute.

Costul variabil este un cost care variază în raport cu modificările intervenite în volumul de activitate. Conceptul de costuri variabile poate fi utilizat pentru a modela performanța financiară viitoare a unei afaceri, dar și pentru a stabili repere în fixarea prețurilor.

Costurile fixe sunt costuri care sunt independente de volumul producției realizate. Un cost fix nu variază pe termen scurt, indiferent de schimbările în volumul producției sau în nivelul vânzărilor.

Costuri mixte Pe lângă costurile variabile și cele fixe există și un al treilea tip de cost, care se comportă diferit prin faptul că atât costurile totale (pentru întreaga producție), cât și cele pe unitate se modifică odată cu schimbarea volumului de activitate.

Copyright © 2026 CECCAR

2. Analiza cost-volum-profit

- Analiza cost-volum-profit (CVP) **este o tehnică ce examinează schimbarea nivelului profitului ca efect al modificării cantităților vândute, a costurilor și a prețurilor de vânzare.**

- Analiza cost-volum-profit este o tehnică de planificare pe care managerii o folosesc pentru a previziona volumul viitor de activitate, costurile necesare, vânzările și profiturile. Ea este o ecuație matematică ce pune în evidență modul în care modificările costurilor și ale vânzărilor vor afecta veniturile în perioadele viitoare.
-
- **Ecuația rezultatului și contribuția brută (marja pe costuri** variabile)
  - ***Rezultat = Venit total – Costuri totale***
-
- Separând costurile în categoriile variabile și fixe, exprimăm rezultatul ca fiind:
  - ***Rezultat = Venit din vânzare – Costuri variabile totale – Costuri fixe totale***

Copyright © 2026 CECCAR

Contribuția brută
(Marja pe costuri variabile, Marja de contribuție)

- Contribuția brută (sau marja pe costuri variabile) reprezintă diferența dintre venitul din vânzare și costurile variabile totale
-
- **Contribuție brută totală (marja pe costuri variabile)** = Venit din vânzare
- – Costuri variabile totale
-
- **Contribuție brută unitară (marja unitară pe costuri variabile** = Preț de vânzare unitar – Costuri variabile unitare
-
- $Rezultat = Pvu \times Q - (Cvu \times Q + CF)$
- în care:
- Pvu – prețul de vânzare pe unitate;
- Q – cantitatea de produs vândut (unități de bunuri sau servicii);
- Cvu – costul variabil pe unitate;
- CF – costuri fixe totale.

Copyright © 2026 CECCAR

EXEMPLU:

ALFA MOBILIER SRL

Situația rezultatului
pentru luna august 2025

	Calcul	Valoare
1. Venit din vânzare	300 mese × 1.200 lei/masă	360.000 lei
2. Cost variabil	300 mese × 700 lei/masă	210.000 lei
3. Marja de contribuție = 1 - 2	300 mese × (1.200-700 lei/masa)	150.000 lei
4. Costuri fixe		50.000 lei
5. Profit din exploatare = 3-4	150.000 lei − 50.000 lei	100.000 lei

Copyright © 2026 CECCAR

Punctul de echilibru/Pragul de rentabilitate

Punctul de echilibru (PE) **este cantitatea de produse care trebuie vândută astfel încât veniturile din vânzare să fie egale cu costurile, deci în urma vânzării acestei cantități nu există profit, dar nici pierdere.**

$$Qpe(bucati) = \frac{CF}{Pvu - Cvu}$$

Cifra de afaceri critică (sau **pragul de rentabilitate**) este acel nivel al cifrei de afaceri care egalează costurile totale (fixe și variabile).

Diferența dintre prețul de vânzare unitar și costul variabil unitar, Pvu – Cvu, reprezintă contribuția brută unitară (Cbu) sau marja unitară pe costuri variabile.

Rata contribuției brute **sau** rata marjei pe costuri variabile **(Rcb) reprezintă, procentual, ponderea contribuției brute unitare în prețul de vânzare unitar:**

$$Rcb = \frac{Cbu * 100}{Pvu}$$

Copyright © 2026 CECCAR

Cifra de afaceri critică

Cifra de afaceri critică, CApe, va rezulta din înmulțirea Qpe (cantitatea la punctul de echilibru) cu Pvu (prețul de vânzare unitar).

$$\text{CApe (unitati monetare)} = \text{Qpe} * \text{Pvu} = \frac{\text{CF}}{Pvu - Cvu} * Pvu$$

Sau

$$\text{CA} = \frac{\text{CF}}{Cbu/Pvu} = \frac{\text{CF}}{Rcb}$$



Copyright © 2026 CECCAR

Exemplu:

Date de bază – ALFA MOBILIER SRL

- Preț de vânzare / masă = **1.200 lei**
- Cost variabil / masă = **700 lei**
- Cost fix total = **50.000 lei/lună**

1. Marja pe costuri variabile (MCV) unitară

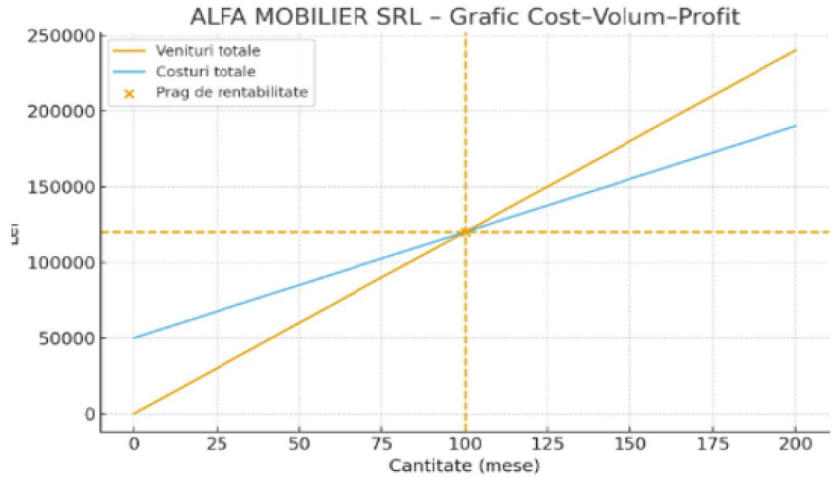
$$MCV_u = Preț - Cost\ variabil = 1.200 - 700 = 500\ lei/masă$$

2. Pragul de rentabilitate (cantitativ)

$$Q_{prag} = \frac{Costuri\ fixe}{MCV_u} = \frac{50.000}{500} = 100\ mese$$

3. Cifra de afaceri critică (valorică)

$$CA_{critică} = Q_{prag} \times Preț = 100 \times 1.200 = 120.000\ lei$$



Copyright © 2026 CECCAR

Utilizarea metodei costurilor variabile pentru luarea deciziilor

- **Metoda costurilor variabile** presupune includerea în costul bunurilor realizate a tuturor costurilor variabile de producție, iar toate costurile fixe de producție (cheltuielile fixe de producție) sunt considerate costuri ale perioadei. Astfel, costurile fixe de producție nu sunt cuprinse în costul produselor.
- Singura diferență dintre costul calculat prin metode bazate pe absorbție și costul variabil constă în tratamentul costurilor fixe. Utilizând metode de calculație prin absorbție, cheltuielile fixe sunt incluse în costul produsului. Folosind metoda costurilor variabile, cheltuielile fixe sunt considerate cost al perioadei.
-
- Costurile variabile oferă managerilor informațiile necesare pentru a elabora un cont de rezultate din care să se degaje contribuția brută, ceea ce oferă posibilitatea analizei activității prezente și viitoare prin modelul cost-volum-profit. Prin separarea costurilor variabile și fixe, managerii sunt capabili să determine ratele de marjă (de contribuție), punctele de rentabilitate și nivelurile de profit-țintă.

Copyright © 2026 CECCAR

Contul de profit și pierdere – Două abordări

Contul de profit și pierdere (abordarea bazată pe destinații)	Valoare
1. Venituri din vânzări	36.000 lei
2. Costul bunurilor vândute	17.000 lei
3. Marja comercială = 1-2	19.000 lei
4. Costuri generale de administrație	7.500 lei
5. Costuri de desfacere (vânzare)	6.500 lei
6. Profit brut din exploatare = 3-4-5	5.000 lei

Contul de profit și pierdere (abordarea bazată pe costuri variabile și costuri fixe)	Valoare
1. Venituri din vânzări	36.000 lei
2. Costuri variabile = 2.1+2.2+2.3	9.000 lei
2.1. Costuri variabile de producție	7.000 lei
2.2. Costuri variabile de administrație	500 lei
2.3. Costuri variabile de desfacere	1.500 lei
3. Marja de contribuție = 1-2	27.000 lei
4. Costuri fixe = 4.1+4.2+4.3	22.000 lei
4.1. Costuri fixe de producție	10.000 lei
4.2. Costuri fixe de administrație	7.000 lei
4.3. Costuri fixe de desfacere	5.000 lei
5. Profit brut din exploatare = 3-4	5.000 lei

Copyright © 2026 CECCAR

II. Decizii manageriale pe termen scurt bazate pe costuri

Identificarea costurilor și beneficiilor relevante: *presupune selectarea acelor costuri și beneficii care se modifică în funcție de alternativă decizională.*

Sunt **relevante** doar cele:

- **diferențiale** (care diferă între opțiuni),
- **evitabile** (care pot fi eliminate) și
- **incrementale** (care apar în plus).

Prin urmare, analiza corectă a costurilor și beneficiilor relevante permite alegerea opțiunii care maximizează rezultatul economic pe termen scurt.

Două categorii mari de costuri nu sunt niciodată relevante pentru luarea deciziilor:

- costurile irecuperabile;
- costurile viitoare care nu diferă între alternative.

Costul irecuperabil este unul care a fost deja suportat și care nu mai poate fi evitat indiferent de ceea ce decide să facă un manager. Costurile irecuperabile vor rămâne aceleași indiferent de ce alternative sunt luate în considerare și prin urmare sunt întotdeauna irelevante și trebuie ignorate.

Copyright © 2026 CECCAR

Constrângeri privind resursele

Multe companii dispun de resurse limitate în ceea ce privește orele de muncă, orele de funcționare a mașinilor, facilitățile și materialele.

Aceste constrângeri reduc capacitatea unei companii de a produce bunuri sau de a furniza servicii.

Atunci când o companie care produce mai multe tipuri de produse se confruntă cu o constrângere, economiștii calculează contribuția (marja) pe unitate de factor limitativ.

Marja de contribuție pentru factorul limitativ este contribuția brută (marja) unitară a produsului împărțită la unitățile de resurse limitate necesare pentru a produce o unitate de produs

Copyright © 2026 CECCAR

Decizia de a produce sau de a cumpăra

Externalizarea producției nu reduce costurile totale ale companiei. Se constată că deși sunt eliminate toate costurile variabile, prin externalizarea producției se mențin o serie de costuri fixe.

Exemplu: contractele de închiriere a echipamentelor și a spațiului pentru producție sunt încheiate pentru o perioadă lungă de timp și nu pot fi reziliate (costurile asociate acestor contracte sunt costuri angajate).

Niciunul dintre aceste costuri nu poate fi eliminat dacă producția este externalizată. Dacă la aceste costuri se adaugă și costul de achiziție efectuat pentru a cumpăra, poate rezulta un cost total mai mare decât totalul costurilor pentru producerea internă. Prin urmare, externalizarea producției poate fi reconsiderată peste un anumit număr de ani, când angajamentele pe termen lung expiră.

Copyright © 2026 CECCAR

Analiza diferențială (incrementală) în procesul de luare a deciziilor

Analiza diferențială (incrementală) constă în examinarea opțiunilor alternative pe baza diferențelor de cost dintre acestea.

Aceasta cuprinde exclusiv costurile care se vor modifica dacă se selectează o alternativă în raport cu alta.

Orice costuri care nu se modifică în cazul în care se selectează o altă alternativă sunt ignorate.

De exemplu, costurile care au fost deja suportate în trecut (costurile irecuperabile) sunt ignorate.

Se utilizează următoarele criterii principale:

- diferențele de venituri;
- diferențele de costuri;
- diferențele în economiile de costuri;
- costurile de oportunitate.

Copyright © 2026 CECCAR

Exemplu:

O companie poate alege între două alternative pentru a produce un lot de 1.000 componente:
Alternativa A: producție internă:; **Alternativa B:** cumpărare de la un furnizor extern
Cost variabil: 22 lei/componentă
Costuri fixe: 3.000 lei/lună
Pret de achizitie de la furnizor/un.: 30 lei/componentă

	Alternativa A – Producție internă	**Alternativa B – Cumpărare externă**	**Diferență (B − A)**
Cost variabil (1.000 × 22 lei)	22.000 lei	–	–22.000 lei
Costuri fixe	3.000 lei	3.000	0
Cost de achiziție (1.000 × 30 lei)	–	30.000 lei	+30.000 lei
Cost total	25.000 lei	33.000 lei	+8.000 lei

Costuri fixe sunt **inevitabile** (adică există oricum, indiferent dacă producem sau cumpărăm), atunci **NU sunt relevante** pentru analiza diferențială.

Producția internă este mai avantajoasă cu **8.000 lei**.
Costurile fixe de 3.000 lei nu influențează decizia, pentru că există în ambele variante.

Copyright © 2026 CECCAR

Decizii referitoare la produse sau servicii

De multe ori managerii trebuie să decidă dacă să păstreze sau să renunțe la anumite produse, servicii sau linii de produse, în condițiile în care acestea ajung la sfârșitul duratei de viață sau concurența pe piață este prea puternică, iar produsele sau serviciile respective nu sunt suficient de competitive.

Companiile evaluează în permanență dacă trebuie să adauge noi linii de produse și dacă trebuie să renunțe la unele actuale. Analiza diferențială oferă răspunsuri la aceste tipuri de întrebări.

Copyright © 2026 CECCAR

Includerea costurilor de oportunitate în analiza diferențială

Atunci când iau decizii, economiștii din organizații trebuie adesea să aibă în vedere impactul costurilor de oportunitate.

Situație:
O firmă are o hală de producție disponibilă pentru un an și poate alege între două alternative:
Alternativa A: să producă scaune → profit estimat: 80.000 lei
Alternativa B: să producă mese → profit estimat: 100.000 lei

Analiză:
Dacă firma alege Alternativa B (mese), atunci costul de oportunitate este profitul pierdut din Alternativa A = 80.000 lei.
Dacă firma alege Alternativa A (scaune), atunci costul de oportunitate este 100.000 lei (profitul pierdut din mese).

Concluzie: Costul de oportunitate reprezintă **valoarea beneficiului la care se renunță** când se selectează o opțiune în locul alteia.

Copyright © 2026 CECCAR

Decizii referitoare la clienți

Analiza diferențială este utilizată și în situația deciziilor referitoarea la păstrarea anumitor clienți sau renunțarea la ei.

Ca și în cazul deciziilor privind păstrarea anumitor produse, servicii sau linii de produse ori renunțarea la ele, managerii folosesc adesea **profitabilitatea** ca factor determinant pentru a decide dacă să păstreze sau nu anumiți clienți.

Aceasta este o problemă pentru toate tipurile de organizații: de servicii, producători, comercianți cu amănuntul.

În cazul acestei analize, veniturile, costurile variabile și costurile fixe directe sunt urmărite pe client. Costurile fixe indirecte (care nu pot fi urmărite direct pe client, fiind comune tuturor clienților) sunt repartizate.

Copyright © 2026 CECCAR

Decizii de vânzare la punctul de separare sau procesarea în continuare

Analiza diferențială este utilizată pentru a ajuta la luarea unor decizii pe termen scurt privind procesarea suplimentară a produselor individuale obținute în urma unui proces de producție comun sau vânzarea lor imediată.

Aceste decizii implică analiza posibilităților de vânzare a produsului ca atare sau a suportării unor costuri suplimentare pentru a-l transforma într-un produs diferit sau mai avansat care poate fi mai bine vândut.

Situație:

O fabrică produce un ulei brut ca rezultat al unui proces comun. Are două opțiuni:

Alternativa A: să vândă uleiul brut imediat

Alternativa B: să proceseze suplimentar uleiul în ulei rafinat

Date:

Venit din vânzarea uleiului brut: 50.000 lei

Costuri suplimentare de rafinare: 15.000 lei

Venit din vânzarea uleiului rafinat: 70.000 lei

Calcul incremental:

Venituri suplimentare din rafinare = 70.000 − 50.000 = **20.000 lei**

Costuri suplimentare = **15.000 lei**

Diferență netă = +5.000 lei

Concluzie: Este mai avantajos să se **proceseze suplimentar** și să se vândă uleiul rafinat, deoarece aduce un **câștig suplimentar de 5.000 lei** față de vânzarea imediată.

Copyright © 2026 CECCAR

III. Centrele de responsabilitate și prețurile de cesiune internă

Un centru de responsabilitate este definit ca un grup de actori ai organizaţiei subordonaţi unui responsabil de la care împrumută mijloacele şi metodele necesare pentru realizarea obiectivelor care le-au fost 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 performanţelor acestor centre pot fi utilizaţi indicatorii de cost (cost de producţie, mărimea lotului economic, nivelul stocurilor), de calitate (rata de rebuturi, criteriul de calitate) şi de perioadă (termenul de răspuns la cerere).
- **Centrele de cheltuieli discreţionare**, create pentru serviciile funcţionale care ajută o activitate de exploatare pe baza unui buget fixat. Spre deosebire de centrele de cost, această soluţie este utilizată atunci când serviciul nu poate fi direct ataşat unui produs, iar controlul vizează capacitatea centrului de a respecta o cheltuială bugetată.

Copyright © 2026 CECCAR

- **Centrele de încasări** pornesc de la premisa potrivit căreia unitatea trebuie să maximizeze cifra de afaceri a produsului sau a activităţii avute în vedere. Performanţele responsabililor sunt evaluate fie într-o viziune de control-sancţiune (indicatorul de gestiune fiind volumul vânzărilor realizate), fie ca o dimensiune suplimentară de experienţă. În acest ultim caz, indicatorii care influenţează vânzările posibile sunt rata reducerilor acordate clienţilor, termenul de plată acordat, numărul de vizite efectuate clienţilor etc.

- **Centrele de profit**, al căror scop constă în degajarea unei marje maximale capabile să sporească încasările rezultate din produsele vândute concomitent cu minimizarea costurilor acestor produse. Criteriile de performanţă şi de gestiune sunt numeroase, având în vedere faptul că performanţa 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.

Copyright © 2026 CECCAR

- **Centrele de investiţie** au în vedere obţinerea rentabilităţii maxime a capitalurilor investite în condiţiile obţinerii unui profit. Mijloacele de acţiune au în vedere atât capitalul şi investiţiile alese, cât şi costurile care contribuie la obţinerea fluxurilor de trezorerie. Întrucât fac parte din categoria deciziilor strategice, aceste centre se situează pe cel mai înalt nivel ierarhic. Indicatorii de gestiune sunt reprezentaţi 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.

Copyright © 2026 CECCAR

Preţurile de cesiune internă (Preţuri de transfer)

Preţul de cesiune internă permite evaluarea transferurilor între centrele de profit. În măsura în care centrul „vânzător” nu are acces la piaţa finală, este posibilă întocmirea unui cont de rezultat în care veniturile sunt constituite din cifra de afaceri exterioară (cu clienţii finali) şi cifra de afaceri internă (cu centrele cumpărătoare din întreprindere).

Fixarea preţului de cesiune internă trebuie să răspundă anumitor cerinţe, respectiv:

- evaluarea justă a performanţelor între centre;
- convergenţa intereselor între diviziune şi întreprindere;
- respectarea autonomiei delegate între centrele de responsabilitate.

Copyright © 2026 CECCAR

Metodele de fixare a preţurilor de cesiune internă

Metodele de fixare a preţurilor de cesiune internă sunt regrupate în metode bazate pe preţ și metode bazate pe costuri.

Metodele bazate pe preţ au în vedere:

- Preţul pieţei;
- Preţul pieţei pe termen mediu;
- Preţul de piaţă mai puţin un comision.

Metodele bazate pe costuri utilizează:

- costul real,
- costul standard complet,
- costul variabil standard sau costul marginal,
- costul de oportunitate.

Copyright © 2026 CECCAR

IV. Gestiunea performanței prin Balance Scorecard

In literatura de specialitate Balance Scorecard se defineste:

- ansamblu de indicatori direct legaţi de strategia dezvoltată de întreprindere, care oferă utilizatorului oportunitatea de a pilota toate determinantele performanţei;
- indicator de performanţă sau tablou de bord echilibrat ori global care ia în considerare constrângerile financiare şi exigenţele calităţii cerute de clienţi;
- un instrument care furnizează întreprinderilor un cadru de referinţă unic, ce îmbină energiile individuale şi colective în serviciul unei strategii clare şi relative flexibilă, într-un mediu complex şi într-o continuă schimbare;
- un sistem de management care permite organizaţiei să-şi clarifice viziunea şi strategia şi să le transforme în acţiuni concrete, oferind un feedback cu privire la procesele interne şi la rezultatele externe în scopul îmbunătăţirii continue a performanţelor şi a rezultatelor din punctul de vedere al strategiei.

Copyright © 2026 CECCAR

BSC organizaţional include misiunea, viziunea, valorile esenţiale, factorii critici de succes, obiectivele strategice, indicatorii de performanţă, ţintele şi acţiunile de îmbunătăţire ale organizaţiei în totalitate.

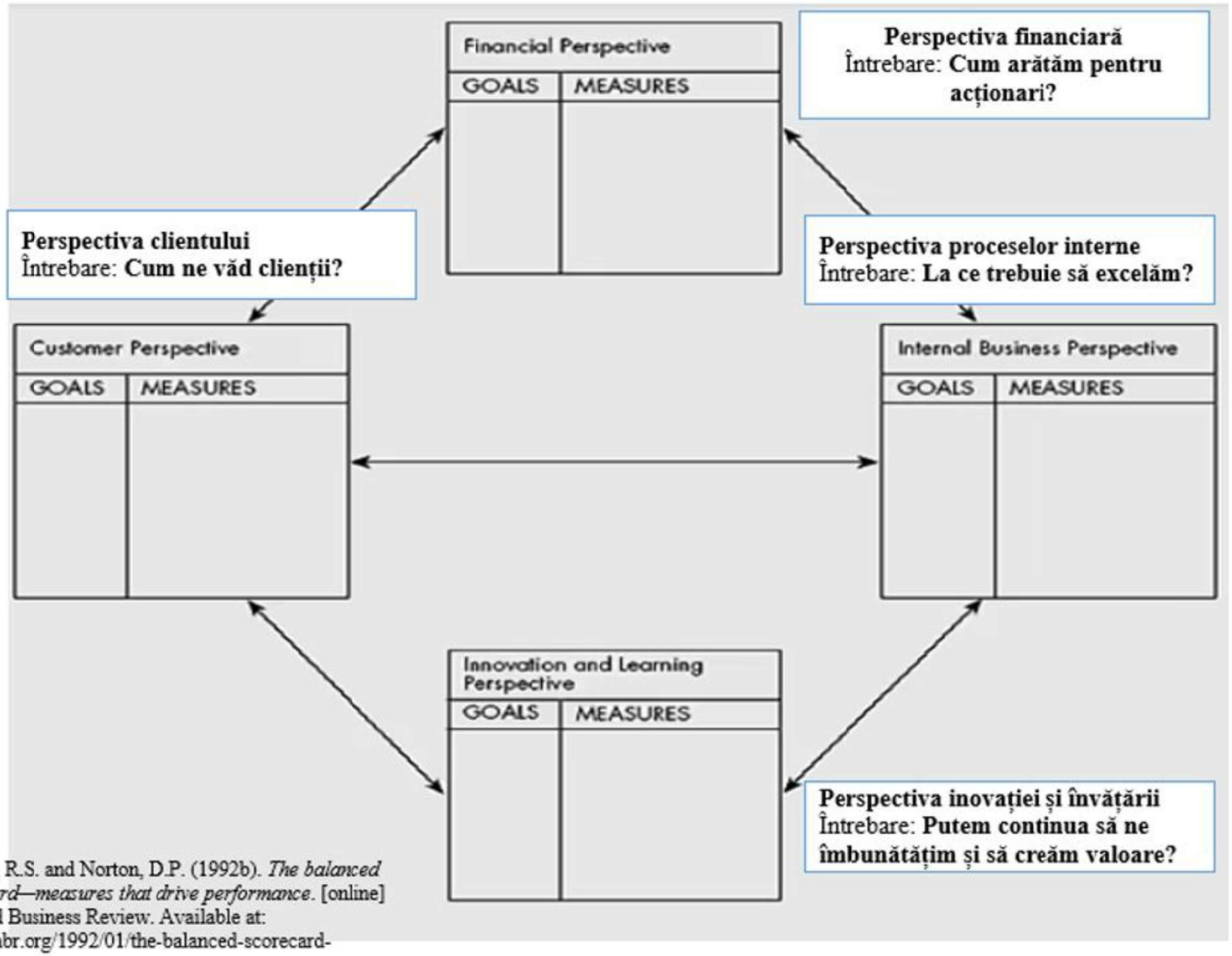
Pasul 1: Formularea misiunii şi viziunii comune, a factorilor critici de succes şi a valorilor esenţiale;

Pasul 2: Formularea obiectivelor strategice ale organizaţiei;

Pasul 3: Definirea indicatorilor de performanţă;

Pasul 4: Formularea acţiunilor de îmbunătăţire ale organizaţiei.

Copyright © 2026 CECCAR



Kaplan, R.S. and Norton, D.P. (1992b). *The balanced scorecard—measures that drive performance*. [online] Harvard Business Review. Available at: https://hbr.org/1992/01/the-balanced-scorecard-measures-that-drive-performance-2

Copyright © 2026 CECCAR

Vă mulțumim!

Copyright © 2026 CECCAR