MANAGEMENTUL PERFORMANȚEI

Stagiul CECCAR
Anul III



Copyright @CECCAR 2026

Agenda întâlnirii

- Calcularea și interpretarea costului țintă.
- Evaluarea costurilor pe întregul ciclu de viață.
- Fundamentarea deciziilor privind prețul, costurile și lansarea produselor.
- Elaborarea fișei costului standard.
- Calcularea și analiza abaterilor.

Copyright © 2026 CECCAR

Costurile sunt repere ale performanței

- **Target Costing**
  - Stabilește costul maxim admisibil pornind de la prețul pieței și profitul dorit.

- **Life Cycle Costing**
  - Evaluează toate costurile produsului, de la concepție până la retragere.

- **Controlul performanței prin bugete, costuri standard și analiza abaterilor**
  - Compară rezultatele efective cu valorile bugetate și standard și explică abaterile generate de consumuri, eficiență, volum, preț și costuri.

Copyright © 2026 CECCAR

TARGET COSTING

- **Target Costing pornește de la piață**
  - În abordarea tradițională, prețul este stabilit pornind de la cost:
    - **Cost estimat + Profit dorit = Preț de vânzare**
  - În Target Costing, prețul este influențat de piață și concurență:
    - **Preț de piață − Profit dorit = Cost țintă**

- Produsul trebuie proiectat astfel încât:
  - să răspundă cerințelor clienților;
  - să poată fi vândut la prețul acceptat de piață;
  - să genereze marja dorită;
  - să nu depășească nivelul costului țintă.

Copyright © 2026 CECCAR

TARGET COSTING: Costul țintă, costul estimat și decalajul

- **Costul țintă:** Reprezintă costul maxim admisibil care permite vânzarea produsului la prețul acceptat de piață și obținerea marjei dorite.

  Cost țintă = Preț de vânzare − Marjă-țintă
- Dacă marja este procent din preț:

  Cost țintă = Preț × (1 − Rata marjei)
- **Costul estimat:** Reprezintă costul anticipat al produsului, calculat pe baza proiectului, consumurilor, tehnologiei și condițiilor de producție existente.

  Cost estimat = Materiale + Manoperă + Alte costuri directe + Costuri indirecte
- Costul estimat arată cât ar costa produsul dacă ar fi realizat în forma proiectată.
- **Decalajul de cost.** Reprezintă diferența dintre costul estimat și costul țintă:

  Decalaj = Cost estimat − Cost țintă
  - Decalaj > 0: nefavorabil; costul trebuie redus.
  - Decalaj = 0: costul țintă este atins.
  - Decalaj < 0: favorabil; există o rezervă de cost.
- **Exemplu:** Preț = 70 lei; marjă-țintă = 30%; cost estimat = 55 lei.
- Cost țintă = 70 × 70% = **49 lei**
  Decalaj = 55 − 49 = **6 lei nefavorabil**.

Copyright © 2026 CECCAR

Principiile și beneficiile Target Costing

Principii

- Calculația pornește de la prețul pieței.
- Cerințele clienților sunt integrate în proiectare.
- Costurile sunt gestionate înainte de a fi efectuate.
- Se analizează produsul pe întregul lanț al valorii.
- Sunt implicate proiectarea, producția, marketingul, achizițiile și contabilitatea.
- Costurile și caracteristicile produsului sunt reevaluate permanent.

Beneficii

- reducerea costurilor încă din proiectare;
- orientarea spre client și concurență;
- cooperarea între departamente;
- susținerea profitabilității produselor noi.

Copyright © 2026 CECCAR

Etapele Target Costing

Etapa I: Fixarea preţului ţintă

- În principiu, prețul-țintă este stabilit prin tehnici de studiere a pieței și vizează întreaga durată de viață a produsului.. În consecinţă, acesta:
  - ✓ are o determinare strategică
  - ✓ are un caracter dinamic
  - ✓ capătă mai multe forme şi niveluri în raport de segmentele de piaţă şi evoluţia în timp a cererii şi ofertei.

Etapa II: Fixarea profitului ţintă

Profitul-țintă este stabilit în concordanță cu obiectivele strategice și cu profitabilitatea urmărită pe întregul ciclu de viață al produsului. Acesta poate varia între etapele ciclului de viață, în funcție de volumul estimat, preț și condițiile pieței.

Etapa III: Stabilirea costului ţintă

- Costul țintă rezultă ca diferență între prețul acceptat de piață și profitul-țintă.
- Evaluarea **nu se face la nivel global** ci **analitic pe feluri de costuri ţintă parţiale în funcţie de componentele şi subansamblele produsului**.

Copyright © 2026 CECCAR

Reducerea decalajului și decizia de lansare

Măsurile pot urmări:

- reproiectarea produsului sau a componentelor;
- creșterea randamentului materialelor;
- reducerea rebuturilor și a timpilor inactivi;
- negocierea prețurilor cu furnizorii;
- simplificarea procesului de producție;
- eliminarea activităților fără valoare adăugată.

Măsurile se analizează separat și cumulat:

- **Economie unitară = Cost inițial − Cost după măsură**
- **Decalaj rămas = Cost după măsură − Cost țintă**

Decizia trebuie să considere economia, investiția necesară, termenul, responsabilul și riscul implementării.

- După lansare, reducerea continuă a costurilor este asociată în principal metodei **Kaizen Costing**.

Copyright © 2026 CECCAR

LIFE CYCLE COSTING

- **Life Cycle Costing reprezintă estimarea și analiza tuturor costurilor generate de un produs pe întreaga sa durată de viață.**
- Ciclul comercial cuprinde:

  – **Introducere → Creștere → Maturitate → Declin**

- LCC include costurile suportate:
  - înaintea lansării;
  - în timpul comercializării;
  - după retragerea produsului.

- Obiectivul este evaluarea costului economic total și a profitabilității produsului.

Copyright © 2026 CECCAR

Structura costului pe ciclul de viață

Înaintea lansării

- **cercetare-dezvoltare;**
- **proiectare și testare;**
- **pregătirea producției;**
- **lansarea produsului.**

În timpul comercializării

- **producție;**
- **marketing și distribuție;**
- **service și garanții;**
- **administrarea produsului.**

După retragere

- **retragerea de pe piață;**
- **dezafectarea;**
- **reciclarea;**
- **costurile de mediu.**

Copyright © 2026 CECCAR

Calcularea costurilor pe etape și a costului total LCC

Indicator	Relația de calcul
Cost total al etapei comerciale	Volumul etapei × Costul de producție unitar + Marketing + Service și garanții + Alte costuri ale etapei
Cost unitar al etapei	Costul total al etapei ÷ Volumul etapei
Cost total LCC	Costuri înaintea lansării + Σ Costurile etapelor comerciale + Costuri după retragere
Cost mediu unitar LCC	Costul total LCC ÷ Volumul total estimat

Copyright © 2026 CECCAR

Stabilirea prețului pe baza costului LCC

- Dacă marja reprezintă un procent **din preț**:
  - **Costul reprezintă: 1 − Rata marjei**
  - **Preț = Cost mediu unitar LCC ÷ (1 − Rata marjei)**

- Exemplu:
  - Cost mediu LCC = 85 lei
    Marja dorită = 15% din preț
  - Preț = 85 ÷ 85% = **100 lei**

- **Atenție:** marja din preț este diferită de adaosul aplicat costului.
  - Dacă adaosul este procent **din cost**:
  - **Preț = Cost × (1 + Rata adaosului)**

Copyright © 2026 CECCAR

Strategii de preț și analiza de sensibilitate

- **Preț bazat pe etapa cu cel mai mare cost unitar**
  - acoperă costul fiecărei etape;
  - oferă protecție împotriva riscului;
  - poate fi mai greu acceptat de piață:
  - trebuie verificat separat dacă permite și recuperarea costurilor din afara etapelor comerciale.
- **Preț bazat pe costul mediu LCC**
  - recuperează costurile pe întregul ciclu;
  - poate fi mai competitiv;
  - depinde de realizarea volumului total estimat.
- **Decizia trebuie verificată prin scenarii privind:**
  - volumul vânzărilor;
  - costurile de producție;
  - costurile de service;
  - durata de viață;
  - prețul acceptat de piață.

Copyright © 2026 CECCAR

Strategii de preț și analiza de sensibilitate

Preț bazat pe etapa cu cel mai mare cost unitar

- acoperă costul fiecărei etape;
- oferă protecție împotriva riscului;
- poate fi mai greu acceptat de piață.

Preț bazat pe costul mediu LCC

- recuperează costurile pe întregul ciclu;
- poate fi mai competitiv;
- depinde de realizarea volumului total estimat.

Decizia trebuie verificată prin scenarii privind:

- volumul vânzărilor;
- costurile de producție;
- costurile de service;
- durata de viață;
- prețul acceptat de piață.

Copyright © 2026 CECCAR

Target Costing și LCC pot conduce la concluzii diferite

- **Target Costing**
  - Compară costul estimat cu nivelul maxim admisibil:
  - Cost țintă = Preț × (1 − Marja-țintă)

- **Life Cycle Costing**
  - Include costurile de producție și costurile suportate înaintea lansării și după retragere:
  - Cost mediu LCC = Cost total LCC ÷ Volum total

Un produs poate respecta costul țintă la nivelul producției, dar poate să nu atingă marja dorită după includerea costurilor de cercetare, lansare și retragere.

Compararea directă este posibilă numai dacă nivelul costului țintă și costul LCC au același perimetru. Dacă costul țintă privește doar producția, costurile din afara producției trebuie deduse separat din costul total adm

Cost total admisibil pe ciclul de viață = Preț − Profit-țintă
Cost țintă de producție = Cost total admisibil − Costuri estimate înaintea lansării, comerciale și după retragere*isibil.*

Copyright © 2026 CECCAR

Profitabilitatea nu înseamnă automat atingerea marjei-țintă

- **Testul profitabilității**
  - Cost mediu unitar LCC < Preț de vânzare
  - Produsul generează un rezultat pozitiv pe ciclul de viață.

- **Testul marjei-țintă**
  - Cost mediu unitar LCC ≤ Cost țintă
  - Produsul generează nivelul de profitabilitate dorit.

Un produs poate fi profitabil, dar insuficient de profitabil în raport cu obiectivul managementului.

Principalele limite LCC sunt incertitudinea estimărilor, dependența de volumele viitoare și necesarul ridicat de informații.

Copyright © 2026 CECCAR

COSTURI STANDARD ȘI ANALIZA ABATERILOR

- **Costul standard este un reper prestabilit**

  Costul standard reprezintă costul care ar trebui suportat în condiții eficiente de funcționare.

- **Standardul**
  - este exprimat pe unitate de produs sau activitate;
  - precizează consumul și costul admis;
  - permite evaluarea eficienței.

- **Bugetul**
  - se referă la activitatea totală;
  - este construit pentru un anumit volum;
  - estimează veniturile, costurile și rezultatul perioadei.

Copyright © 2026 CECCAR

Structura fișei costului standard

- **Materiale directe**
  - Cantitate standard × Preț standard
- **Manoperă directă**
  - Timp standard × Tarif standard
- **Costuri indirecte variabile**
  - Activitate standard × Rată standard variabilă
- **Costuri indirecte fixe**
  - Activitate standard × Rată standard fixă

- **Cost standard unitar = Materiale + Manoperă + CIP variabile + CIP fixe**

Fișa costului standard sintetizează consumurile fizice și valorice admise pentru o unitate de produs.



Copyright © 2026 CECCAR

Activitatea standard

- **Activitatea standard** reprezintă numărul de unități ale bazei de repartizare necesare, conform standardului, pentru fabricarea unei unități de produs.
- Exemple de baze de activitate:
  - ore de manoperă directă;
  - ore de funcționare a utilajelor;
  - alte unități relevante pentru repartizarea CIP.
- Dacă baza este reprezentată de orele de manoperă directă, formularea devine mai clară astfel:
  - **CIP variabile unitare** = Ore standard/unitate × Rata standard variabilă/oră;
  - **CIP fixe unitare** = Ore standard/unitate × Rata standard fixă/oră.
- Pentru producția efectivă:

  Ore standard pentru producția efectivă = Producția efectivă × Ore standard/unitate.

Copyright © 2026 CECCAR

Ratele costurilor indirecte și bugetul flexibil

- **Rata standard CIP variabile (RVs):**
  - CIP variabile bugetate ÷ Volum standard de activitate
- **Rata standard CIP fixe:**
  - CIP fixe bugetate ÷ Volum normal de activitate
- **Rata standard totală:**
  - Rata variabilă + Rata fixă
- **Buget flexibil:**
  - Rata variabilă standard × Volumul activității + CIP fixe bugetate

Bugetul flexibil adaptează costurile variabile la activitatea analizată și menține constante costurile fixe totale.

Copyright © 2026 CECCAR

Exemplu de calcul al bugetului flexibil

Pentru o activitate normală de **2.000 ore**, întreprinderea bugetează:

- CIP variabile: **12.000 lei**
- CIP fixe: **8.000 lei**

1. Calcularea ratelor standard

- Rata CIP variabile = 12.000 ÷ 2.000 = **6 lei/oră**
- Rata CIP fixe = 8.000 ÷ 2.000 = **4 lei/oră**
- Rata standard totală = 6 + 4 = **10 lei/oră**

2. Recalcularea bugetului pentru 1.800 ore

- Buget flexibil = 6 lei/oră × 1.800 ore + 8.000 lei
- Buget flexibil = 10.800 + 8.000 = **18.800 lei**

Interpretare: la 1.800 de ore, costurile indirecte variabile scad la 10.800 lei, iar costurile fixe rămân 8.000 lei. Bugetul flexibil aferent activității realizate este de **18.800 lei**.

Elemente	Buget inițial	Rată standard	Calcul pentru 1.800 ore	Buget flexibil
CIP variabile	12.000 lei	6 lei/oră	6 × 1.800	10.800 lei
CIP fixe	8.000 lei	4 lei/oră	Rămân constante	8.000 lei
Total CIP	20.000 lei	10 lei/oră	10.800 + 8.000	18.800 lei

Rata standard fixă de 4 lei/oră este utilizată pentru absorbția CIP fixe în costul produsului.

La construirea bugetului flexibil, CIP fixe totale nu se recalculează în funcție de ore, ci rămân la nivelul bugetat de 8.000 lei. De aceea, bugetul flexibil este 10.800 + 8.000 = 18.800 lei.

Buget flexibil = Rata CIP variabile × Activitatea realizată + CIP fixe bugetate

Copyright © 2026 CECCAR

Comparația se face pentru producția efectivă

- **Cantitate standard pentru producția efectivă:**
  - Producție efectivă × Consum standard unitar

- **Ore standard pentru producția efectivă:**
  - Producție efectivă × Timp standard unitar

Costurile efective nu trebuie comparate direct cu un buget construit pentru alt volum.

- **Pentru abaterile de cost:**
  - valoare pozitivă = nefavorabilă;
  - valoare negativă = favorabilă.

Analiza trebuie să separe efectul prețului sau tarifului de efectul cantității și eficienței.

Copyright © 2026 CECCAR

Analiza abaterilor factorilor explică diferența totală

Abaterea totală = Valoare efectivă − Valoare standard pentru producția efectivă

Abaterea totală se descompune în factori:

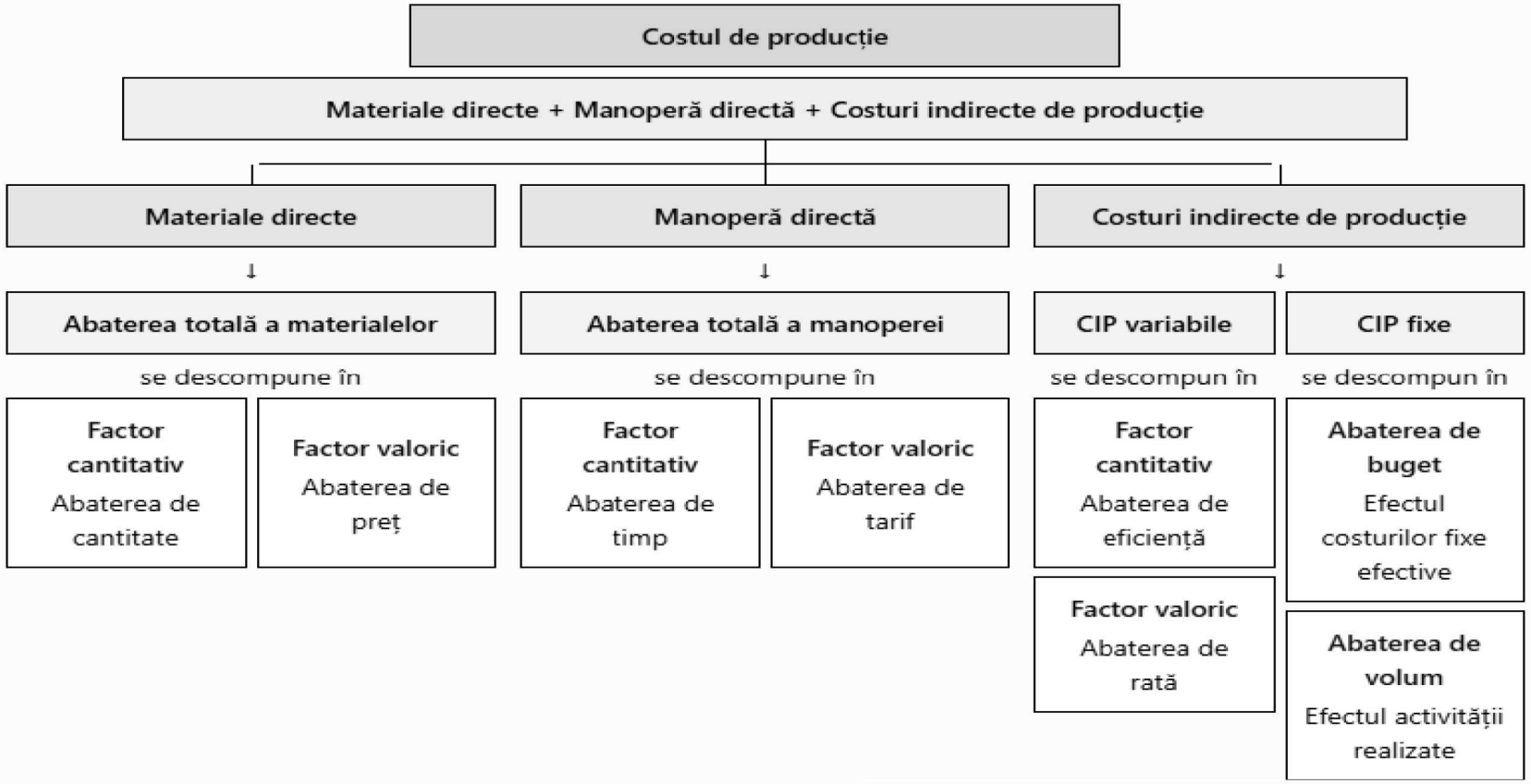
- preț și cantitate pentru materiale;
- tarif și timp pentru manoperă;
- rată și eficiență pentru CIP variabile;
- buget pentru CIP fixe;
- volum, preț și cost unitar pentru marja brută.

Reconcilierea verifică dacă suma abaterilor pe factori este egală cu abaterea totală.

Abaterile semnalează domeniile care trebuie investigate; ele nu demonstrează automat responsabilitatea unei persoane.

Copyright © 2026 CECCAR

Abaterile costului de producție



În aplicațiile prezentate, CIP fixe sunt analizate numai prin abaterea de buget.

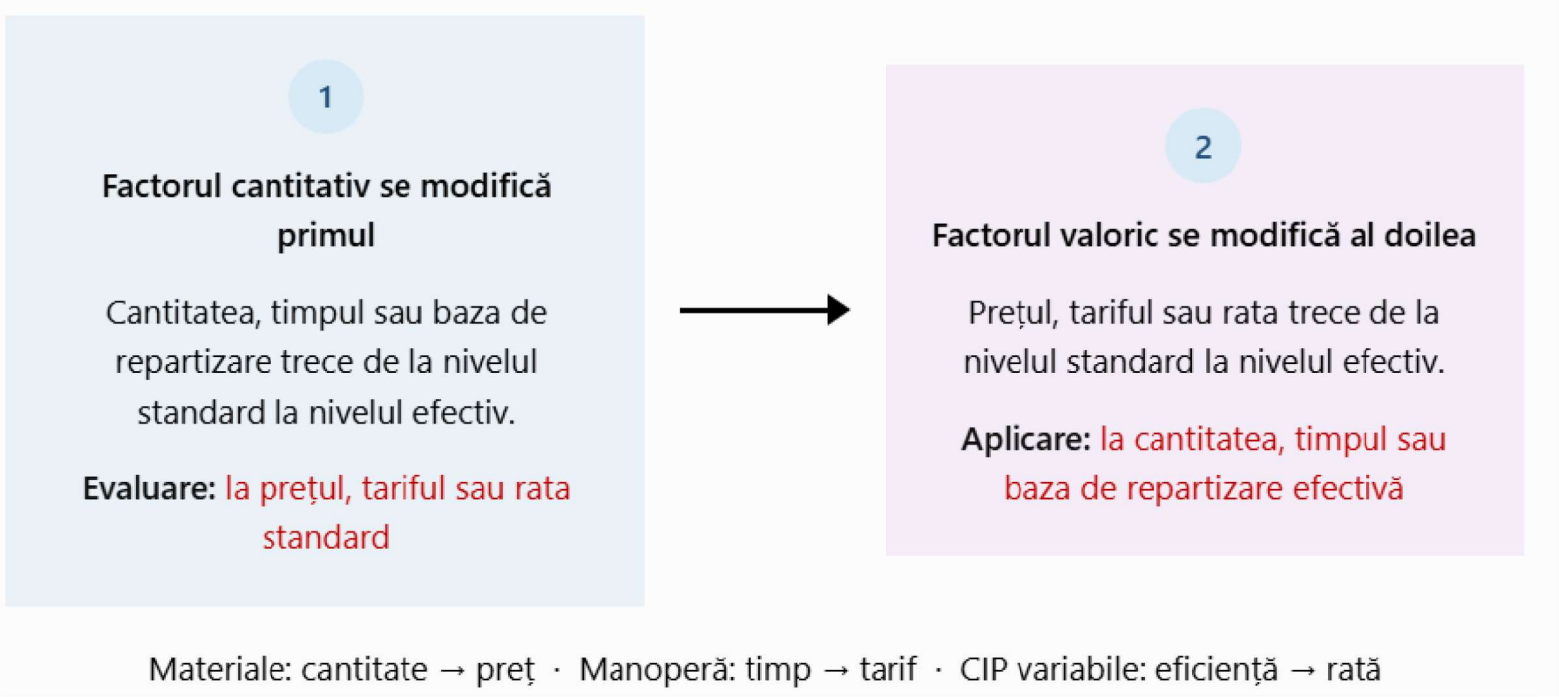
Copyright © 2026 CECCAR

Logica descompunerii abaterilor costurilor variabile de producție: directe și indirecte

Regula de calcul:

- factorul cantitativ se modifică primul și este evaluat la nivelul valoric standard.
- factorul valoric se modifică al doilea și este aplicat cantității, timpului sau bazei de repartizare efective.

Reconciliere: Abaterea totală = abaterea factorului cantitativ + abaterea factorului valoric.



Principiul de calcul al abaterilor costurilor variabile

Cost variabil = Factor cantitativ × Factor valoric

Cost variabil efectiv
Factor cantitativ efectiv × Factor valoric efectiv

minus

Cost variabil standard pentru producţia efectivă (Qe)
Factor cantitativ standard pentru Qe × Factor valoric standard

↓

Abaterea totală a costului variabil
Cost variabil efectiv − Cost variabil standard pentru producţia efectivă (Qe)

se explică prin

1. Abaterea factorului cantitativ
(Factor cantitativ efectiv − Factor cantitativ standard pentru Qe) × Factor valoric standard

2. Abaterea factorului valoric
Factor cantitativ efectiv × (Factor valoric efectiv − Factor valoric standard)

Abaterea totală = Abaterea factorului cantitativ + Abaterea factorului valoric

Materiale directe	Factor cantitativ Cantitatea de material → abatere de cantitate	Factor valoric Preţul unitar → abatere de preţ
Manoperă directă	Factor cantitativ Orele de muncă → abatere de timp	Factor valoric Tariful pe oră → abatere de tarif
CIP variabile	Factor cantitativ Orele de activitate → abatere de eficienţă	Factor valoric Rata pe oră → abatere de rată

Relațiile de calcul ale abaterilor costurilor directe (materiale directe și manoperă directă)

Convenție: abatere = cost efectiv − cost standard.
Rezultat pozitiv = **nefavorabil**; rezultat negativ = **favorabil**.

Element	Abatere	Relația de calcul	Ce reprezintă
Materiale directe	Cantitate	(CMe − CMs(Qe)) × Ps	Efectul consumului diferit de standard
	Preț	CMe × (Pe − Ps)	Efectul modificării prețului materialelor
	Totală	CMe × Pe − CMs(Qe) × Ps	Diferența totală dintre costul efectiv și cel standard
Manoperă directă	Timp	(He − Hs(Qe)) × Ts	Efectul numărului de ore diferit de standard
	Tarif	He × (Te − Ts)	Efectul modificării tarifului pe oră
	Totală	He × Te − Hs(Qe) × Ts	Diferența totală dintre costul efectiv și cel standard

NOTAȚII:

- **Qe** = producția efectivă;
- **CMe** = cantitatea efectivă de materiale consumată;
- **CMs(Qe)** = cantitatea standard de materiale pentru producția efectivă;
- **Pe/Ps** = preț efectiv/preț standard;
- **He** = ore efective;
- **Hs(Qe)** = ore standard pentru producția efectivă;
- **Te/Ts** = tarif efectiv/tarif standard;

Copyright © 2026 CECCAR

Exemplu numeric

Pentru producția efectivă, consumul standard permis este de 100 kg. Întreprinderea a consumat efectiv 110 kg. Prețul standard este de 5 lei/kg, iar prețul efectiv este de 5,50 lei/kg.

Etapa	Calcul	Valoare
Cost standard pentru producția efectivă	100×5	500 lei
Cost efectiv	$110 \times 5{,}50$	605 lei
Abaterea totală	$605 - 500$	105 lei N
Abaterea factorului cantitativ	$(110 - 100) \times 5$	50 lei N
Abaterea factorului valoric	$110 \times (5{,}50 - 5)$	55 lei N
Reconciliere	$50 + 55$	105 lei N

Exemplul demonstrează exact regula prezentată anterior:

- factorul cantitativ se modifică primul și este evaluat la prețul standard;
- factorul valoric se modifică al doilea și este aplicat cantității efective.

Legătura cu celelalte costuri variabile Procedura de calcul este aceeași. Se schimbă numai semnificația factorilor: cantitate și preț la materiale, timp și tarif la manoperă, eficiență și rată la CIP variabile.

Copyright © 2026 CECCAR

Abaterile CIP variabile

Indicator	Calcul	Ce arată
Rata efectivă CIP variabile	CIP variabile efective ÷ Ore efectiv lucrate	Costul indirect variabil efectiv pentru o oră de activitate
Abaterea de eficiență	(Ore efective − Ore standard pentru producția efectivă Qe) × Rata standard (He − Hs(Qe)) × RVs	Efectul utilizării unui număr de ore diferit de standard
Abaterea de rată	(Rata efectivă − Rata standard) ×Ore efectiv lucrate He × (RVe − RVs)	Efectul modificării costului indirect variabil pe oră
Abaterea totală CIP variabile	CIP variabile efective − CIP variabile standard pentru producția efectivă Qe He × RVe − Hs(Qe) × RVs	Diferența totală dintre costul efectiv și cel standard

Verificare:
Abaterea totală CIP variabile = Abaterea de rată + Abaterea de eficiență

Notații:

- **He** = ore efective;
- **Hs(Qe)** = ore standard pentru producția efectivă;
- **RVe/RVs** = rata efectivă/rata standard a CIP variabile;

Copyright © 2026 CECCAR

Exemplu numeric

Pentru producția efectiv realizată, timpul standard permis este de **2.200 de ore**. Compania a utilizat efectiv **2.300 de ore**. Rata standard a CIP variabile este de **5 lei/oră**, iar rata efectivă este de **5,30 lei/oră**.

Indicator	Calcul	Valoare
CIP variabile standard pentru producția efectivă	2.200×5	11.000 lei
CIP variabile efective	$2.300 \times 5{,}30$	12.190 lei
Abaterea totală a CIP variabile	$12.190 - 11.000$	1.190 lei N

1. Abaterea de eficiență

Factorul cantitativ este reprezentat de numărul de ore utilizate:

$A_E = \left(H_e - H_s(Q_e)\right) \times RV_s = (2.300 - 2.200) \times 5 = \mathbf{500\ lei\ N}$

Compania a utilizat cu 100 de ore mai mult decât timpul standard permis pentru producția efectivă. Orele suplimentare sunt evaluate la rata standard de 5 lei/oră.

2. Abaterea de rată

Factorul valoric este rata CIP variabile:

$A_R = H_e \times (RV_e - RV_s) = 2.300 \times (5,30 - 5) = \mathbf{690\ lei\ N}$

Pentru fiecare oră efectivă, compania a suportat CIP variabile cu 0,30 lei peste rata standard.

Reconcilierea

$$A_{\text{totala}} = A_E + A_R$$
$$1.190 = 500 + 690$$

Abaterea totală a CIP variabile este de **1.190 lei, nefavorabilă**.

Concluzie Depășirea CIP variabile este explicată de două cauze: utilizarea unui număr de ore peste standard a generat o abatere de eficiență de 500 lei, iar rata efectivă mai mare a generat o abatere de rată de 690 lei. Cele două influențe explică integral abaterea totală de 1.190 lei.

Copyright © 2026 CECCAR

Abaterea de buget a CIP fixe

CIP fixe efective

Costurile indirecte fixe suportate efectiv în perioada analizată

comparate cu

CIP fixe bugetate

Nivelul planificat al costurilor indirecte fixe pentru perioada analizată

↓

Abaterea de buget a CIP fixe

CIP fixe efective − CIP fixe bugetate

Interpretarea rezultatului:

Rezultat pozitiv → nefavorabil

CIP fixe efective sunt mai mari decât cele bugetate: bugetul a fost depășit.

Rezultat negativ → favorabil

CIP fixe efective sunt mai mici decât cele bugetate: s-a realizat o economie.

Abatere	Relația de calcul	Ce reprezintă
Abaterea de buget a CIP fixe	CIP fixe efective − CIP fixe bugetate	Diferența dintre costurile indirecte fixe suportate efectiv și nivelul bugetat

Copyright © 2026 CECCAR

Exemplu numeric: abaterea CIP fixe

Compania a bugetat CIP fixe de **12.000 lei**. Cheltuielile efectiv înregistrate au fost de **12.600 lei**.

Indicator	Valoare
CIP fixe bugetate	12.000 lei
CIP fixe efective	12.600 lei
Abaterea de buget	600 lei N

Calcul

$$A_{\text{buget CIP fixe}} = CIPF_e - CIPF_b$$

$$A_{\text{buget CIP fixe}} = 12.600 - 12.000 = \mathbf{600\ lei\ N}$$

Abaterea este nefavorabilă deoarece CIP fixe efective au depășit bugetul cu 600 lei.

Interpretare

Compania a suportat cheltuieli indirecte fixe cu 600 lei peste nivelul bugetat.

Managementul trebuie să investigheze cauze precum reparațiile neprevăzute, creșterea chiriilor, serviciile externe sau alte cheltuieli fixe care au depășit estimările.

Copyright © 2026 CECCAR

Abaterile trebuie interpretate managerial

Abatere	Cauze care trebuie investigate
Prețul materialelor	Modificarea prețurilor furnizorilor; pierderea sau obținerea unor discounturi; schimbarea furnizorului; cumpărări urgente; modificarea costurilor de transport; variația cursului valutar; utilizarea unor materiale de altă calitate.
Cantitatea materialelor	Materiale de calitate slabă; pierderi peste nivelul normal; rebuturi și reprelucrări; depozitare sau manipulare necorespunzătoare; reglarea incorectă a utilajelor; proiectarea neadecvată a produsului; standarde de consum nerealiste.
Tariful manoperei	Majorarea salariilor; plata orelor suplimentare sau a sporurilor; utilizarea unor angajați cu alt nivel de calificare decât cel prevăzut; modificarea structurii personalului; acordarea unor prime nebugetate.
Timpul manoperei	Productivitate redusă; personal insuficient instruit; perioadă de acomodare; întreruperi ale producției; defecțiuni ale utilajelor; organizarea slabă a activității; materiale necorespunzătoare; standarde de timp nerealiste.
Rata CIP variabile	Modificarea tarifelor la energie; creșterea prețurilor materialelor indirecte; modificarea tarifelor serviciilor de producție; consumuri indirecte mai mari pe oră; întreținerea necorespunzătoare a utilajelor.
Eficiența CIP variabile	Utilizarea unui număr de ore peste standard; întreruperi și timpi morți; funcționarea ineficientă a utilajelor; planificarea necorespunzătoare a producției; productivitatea redusă a personalului.
Bugetul CIP fixe	Reparații neprevăzute; servicii externe suplimentare; modificarea chiriilor sau asigurărilor; majorarea salariilor personalului administrativ; achiziția unor active noi; amortizare suplimentară; costuri fixe omise sau subestimate în buget.

O abatere trebuie analizată împreună cu volumul activității, calitatea și condițiile de producție.

Copyright © 2026 CECCAR

Marja brută și analiza abaterilor

- **Marja brută = Cifra de afaceri − Costul bunurilor vândute (vânzărilor)**
- Notații:
  - Vb/Ve = volum vânzări bugetat/efectiv;
  - Pb/Pe = preț bugetat/efectiv;
  - Cub/Cue = cost unitar bugetat/efectiv.
  - **MBbu** = marja brută bugetată unitară: **Pb − Cub**.

Schimbarea perspectivei:
la costuri măsurăm depășirea costului prestabilit, în timp ce la marjă și profit măsurăm efectul asupra rezultatului.
De aceea, interpretarea semnului abaterii se inversează pentru a evidenția influența asupra marjei sau profitului.

Indicator/abatere	**Relația de calcul**	**Ce reprezintă**
Marja brută bugetată	MBb = Vb × (Pb − Cub)	Marja planificată
Marja brută efectivă	MBe = Ve × (Pe − Cue)	Marja realizată
Abaterea totală	MBe − MBb	Diferența dintre marja realizată și cea bugetată
Abaterea de volum	(Ve − Vb) × (Pb − Cub)	Efectul modificării volumului vânzărilor
Abaterea de preț	Ve × (Pe − Pb)	Efectul modificării prețului de vânzare
Influența costului unitar	Ve × (Cub − Cue)	Efectul modificării costului unitar asupra marjei

Logica abaterilor: venituri, marjă brută și profit

Abaterea totală a fiecărui indicator = valoarea efectivă − valoarea bugetată

1. VENITURI

Volum × Preț

Abatere totală:
Ve × Pe − Vb × Pb

Abaterea de volum vânzări (cantitate)	Abaterea de preț
(Ve − Vb) × Pb	Ve × (Pe − Pb)

↓ **Se include influența costului unitar al vânzărilor**

2. MARJĂ BRUTĂ

Volum × (Preț − Cost unitar)

Abatere totală:
Ve × (Pe − Cue) −
Vb × (Pb − Cub)

Volum vânzări (cantitate)	Preț	Cost unitar
(Ve − Vb) × (Pb − Cub)	Ve × (Pe − Pb)	Ve × (Cub − Cue)

↓ **Se include influența cheltuielilor perioadei**

3. PROFIT

Marjă brută − Cheltuieli ale perioadei

Abatere totală:
Profit efectiv −
Profit bugetat

Volum vânzări (cantitate)	Preț	Cost unitar	Cheltuielile perioadei
(Ve − Vb) × (Pb − Cub)	Ve × (Pe − Pb)	Ve × (Cub − Cue)	CPb − CPe

V = volumul vânzărilor • P = prețul • Cu = costul unitar • CP = cheltuielile perioadei • b = bugetat • e = efectiv

Modelul presupune că efectul volumului, prețului și costului unitar este analizat la nivelul marjei brute, iar cheltuielile perioadei sunt analizate separat. Dacă există cheltuieli de vânzare variabilepe unitate, acestea necesită o influență distinctă.

Abaterea marjei brute

Marja brută efectivă

Diferența dintre cifra de afaceri efectivă și costul efectiv al vânzărilor

comparată cu

Marja brută bugetată

Diferența dintre cifra de afaceri bugetată și costul bugetat al vânzărilor

↓

Abaterea totală a marjei brute

Diferența dintre marja brută efectivă și marja brută bugetată

Abaterea totală este explicată de trei influențe:

Abaterea de volum

Efectul vânzării unui număr de unități diferit de volumul bugetat, evaluat la marja bugetată pe unitate

Abaterea de preț

Efectul practicării unui preț de vânzare diferit de prețul bugetat, pentru volumul efectiv vândut

Influența costului unitar

Efectul unui cost unitar al vânzărilor diferit de costul bugetat, pentru volumul efectiv vândut

Verificare: influența volumului, influența prețului și influența costului unitar, însumate, trebuie să explice abaterea totală a marjei brute.

- **Reconciliere:** Abaterea totală a marjei brute =Abaterea de volum + Abaterea de preț + Influența costului
- Pentru marjă, influența pozitivă este favorabilă.

Copyright © 2026 CECCAR

Interpretarea abaterilor marjei brute

Abatere	Favorabilă când	Nefavorabilă când	Interpretare
Volum	Volumul efectiv este mai mare decât cel bugetat	Volumul efectiv este mai mic decât cel bugetat	Arată efectul numărului de unități vândute asupra marjei
Preț	Prețul efectiv este mai mare decât cel bugetat	Prețul efectiv este mai mic decât cel bugetat	Arată efectul modificării prețului de vânzare
Cost unitar	Costul efectiv unitar este mai mic decât cel bugetat	Costul efectiv unitar este mai mare decât cel bugetat	Arată efectul modificării costului unitar al vânzărilor
Totală	Marja brută efectivă depășește marja bugetată	Marja brută efectivă este sub marja bugetată	Arată performanța comercială totală față de buget

NOTĂ: Abaterile favorabile ale costurilor de producție pot îmbunătăți costul produselor și, în măsura în care acestea sunt vândute în perioada analizată, pot susține marja brută și profitul.

Copyright © 2026 CECCAR

Abaterile și impactul asupra performanței

Abatere	Situație favorabilă	Impact asupra marjei	Impact asupra profitului
Volumul vânzărilor	Volumul efectiv depășește volumul bugetat	Marja totală crește dacă marja unitară este pozitivă	Profitul crește prin vânzarea mai multor unități
Prețul de vânzare	Prețul efectiv este mai mare decât cel bugetat	Marja pe unitate crește	Profitul crește
Costul unitar	Costul efectiv este mai mic decât cel bugetat	Marja pe unitate crește	Profitul crește
Eficiența consumurilor	Se folosesc mai puține materiale sau ore decât standardul	Costul unitar scade, iar marja crește	Profitul crește
Structura vânzărilor	Crește ponderea produselor cu marjă ridicată	Marja medie și marja totală cresc	Profitul crește chiar dacă volumul total rămâne constant
Cheltuielile perioadei	Cheltuielile efective sunt sub buget	De regulă, nu modifică marja brută	Influențează direct profitul operațional
Abaterea totală	Rezultatul efectiv depășește rezultatul bugetat	Arată efectul cumulat asupra marjei	Arată performanța totală față de buget

Copyright © 2026 CECCAR

Concluzie: Abaterile și influența asupra performanței

Analiza abaterilor identifică factorii care explică diferența dintre rezultatele efective și reperele bugetate sau standard.
O abatere favorabilă nu indică automat o performanță bună, iar o abatere nefavorabilă nu demonstrează automat o deficiență.
Interpretarea trebuie să țină cont de volum, calitate, condițiile de producție și relațiile dintre factori.

- **abaterile favorabile ale costurilor indică economii și au inluență pozitivă asupra marjei și profitului;**
- **abaterile nefavorabile ale costurilor indică depășiri de consum, preț, tarif sau buget și au inluență negativă asupra marjei și profitului;**
- **creșterea vânzărilor poate fi anulată de reducerea prețului sau de majorarea costului unitar;**
- **performanța finală reflectă efectul cumulat al tuturor abaterilor.**

Managementul trebuie să identifice cauzele concrete și responsabilii, apoi să intervină asupra factorilor care pot fi controlați.

Copyright © 2026 CECCAR

Metodele răspund unor întrebări diferite

Metodă	Întrebarea managerială	Comparația principală
Target Costing	Care este costul maxim admisibil?	Cost estimat – Cost țintă
Life Cycle Costing	Care este costul total al produsului?	Cost mediu LCC – Preț/Cost țintă
Standard Cost	Unde și de ce costurile efective s-au abătut de la standard?	Cost efectiv – Cost standard
Analiza marjei brute	Cum explică volumul vânzărilor, prețul și costul unitar abaterea marjei brute?	Marjă efectivă – Marjă bugetată

Copyright © 2026 CECCAR

Vă mulțumim!

Copyright © 2026 CECCAR