

## **Analiza posibilității de organizare a contabilității de gestiune prin metoda Target Costing (TC) în cadrul entităților din România**

**Sorinel CĂPUȘNEANU**

Universitatea „Artifex”, București  
sorinelcapusneanu@gmail.com

**Sorin BRICIU**

Universitatea „1 Decembrie 1918”, Alba Iulia  
briciusorin@gmail.com

**Rezumat.** *Acest articol prezintă o modalitate de organizare a contabilității de gestiune și calculației costurilor prin metoda costurilor țintă. Sunt tratate etapele de derulare ale metodei costurilor țintă, respectiv rolul contabilului de gestiune în derularea și implementarea acestei metode. Sunt analizate cauzele care au stat la baza alegerii adaptării principiilor metodei costurilor țintă la Planul de Conturi General din România, precum și modul de funcționare al conturilor utilizate în evidențierea operațiilor economico-financiare la nivel de entitate. Sunt tratate teoretic și aplicativ etapele metodologice care se parcurg în contabilitatea de gestiune și calculația costurilor. Articolul se încheie cu concluziile autorilor legate de posibilitatea de adaptare a principiilor metodei costurilor țintă la planul de conturi din România, precum și cu avantajele pe care le oferă această metodă.*

**Cuvinte-cheie:** cost țintă; contabilitate de gestiune; plan de conturi; implementare; marjă pe profit.

**Coduri JEL:** M21, M41.

**Coduri REL:** 14I, 14K.

## 1. Introducere

Articolul se referă la analiza posibilității de organizare a contabilității de gestiune și calculației costurilor prin metoda costurilor țintă în cadrul entităților industriale din România. S-au avut în vedere înțelegerea corectă a metodologiei de aplicare a principiilor metodei costurilor țintă, plecând de la diversele abordări teoretice ale specialiștilor din domeniul contabilității manageriale și a retratării informațiilor în vederea determinării costului țintă propus de către o entitate. Accentul este pus pe încercarea de adaptare a Planului de Conturi General din România la specificul metodei costurilor țintă și a evidențierii avantajelor utilizării acesteia de către entitățile industriale din România.

## 2. Descrierea stadiului actual al cunoașterii

În literatura de specialitate, majoritatea specialiștilor au abordat metoda *Target Costing* din diferite puncte de vedere menite a-i reliefa avantajele sau dezavantajele utilizării sale. Pe plan mondial această metodă a fost cercetată cu foarte mare atenție, mai ales de către CAM-I<sup>(1)</sup>, ale căror rezultate au fost publicate și care demonstrează reala utilitate a acestei metode pe linia de reducere continuă a costurilor, alături de *Kaizen Costing*. Noi am ales drept modalitate de organizare a contabilității de gestiune varianta utilizării conturilor din clasa 9 „Conturi de gestiune”. În urma consultării specialiștilor din domeniu s-a întocmit o posibilă variantă de organizare a contabilității de gestiune utilizând anumite conturi specifice al căror conținut și mod de funcționare a fost atent analizat. Rezultatele cercetărilor noastre în privința adaptării planului de conturi la specificul metodei *Target Costing* sunt prezentate prin intermediul unui studiu de caz exemplificativ, menit a demonstra utilitatea acestei metode în contextul actual al situației economice pe care o parcurge România.

## 3. Etapele metodei Target Costing (TC)

Conform definiției date de CAM-I, *Target Costing* reprezintă „un set de instrumente de management și metode concepute pentru proiectarea directă și planificarea activităților pentru produse noi, care oferă o bază pentru controlul fazelor de exploatare ulterioare și care se asigură că produsele își ating obiectivele lor de profitabilitate pe toată durata ciclului lor de viață”<sup>(2)</sup>. Scopul metodei costului țintă constă în identificarea costului de producție pentru produsul urmărit, astfel încât, la vânzare, acesta să genereze marja de profit dorită. Metoda costului țintă pune accentul pe reducerea costului unui produs

prin schimbări în proiectarea sa, fiind aplicat în timpul fazei de proiectare a ciclului de viață a produsului respectiv.

În literatura de specialitate, specialiștii au identificat următoarele etape generale care stau la baza derulării metodei *Target Costing*:

1. *Stabilirea prețului țintă în funcție de contextul pieței și al mediului concurențial*. Prețul țintă este stabilit prin tehnici de studiu precum: evaluarea nevoilor pieței, analiza concurențială sau pe planurile preliminare ale entității pentru a oferi un produs nou sau modificat cu anumite funcții sau caracteristici. Esența constă în faptul că entitățile utilizează metoda *Target Costing* pentru stabilirea prețului lor țintă pe piață în funcție de condițiile de concurență iar prețurile pe termen lung în funcție de obiectivele de pătrundere pe piață.

2. *Stabilirea marjei de profit țintă*. Marja pe profit țintă rezultă din obiectivele strategice și financiare pe termen lung ale entității, ca urmare a eforturilor depuse în vederea planificării unui profit. Ecuația generală se prezintă astfel:

$$\text{Preț țintă} - \text{Marjă pe profit țintă} = \text{Cost țintă (alocabil)} \quad (1)$$

unde:

Costul alocabil poate fi compus din: *costuri variabile de producție* (materii prime, materiale, salarii directe), *costuri de producție unitare* (dezvoltare, depreciere, instrumentare), *alte costuri* (generale de fabricație, administrative), *costuri investiționale* (inventar, echipamente, instalare).

3. *Determinarea costului estimat și a costului țintă*. În cazul în care produsul propus reprezintă o modificare a unui produs existent, o entitate deține deja baza costului din care poate determina care ar putea fi costurile potențiale ale noului produs propus, dacă specificațiile noului produs și metoda de fabricație sunt similare. În continuare se determină costurile noului produs sau *costurile inginerești (costurile curente, estimate)*, folosind specificațiile produsului și proceselor de fabricație existente. Ecuația generală se prezintă astfel:

$$\text{Preț țintă} - \text{Marjă pe profit țintă} = \text{Cost țintă (cost curent, cost estimat)} \quad (2)$$

$$\text{Preț țintă} - \text{Marjă pe profit țintă} = \text{Cost țintă, estimat (supus Kaizen Costing)} \quad (3)$$

Costul estimat se reduce utilizând tehnica *Kaizen Costing* pentru a atinge costul țintă propus de entitate.

4. *Calcularea costului estimat al produselor și activităților estimate.* Se determină prin însumarea cheltuielilor directe și a celor indirecte alocate asupra produselor.

5. *Calcularea costului țintă, a sumei cu care trebuie reduse costurile.* Dacă în urma determinării costului estimat acesta este mai mare decât costul țintă propus de entitate se procedează la reducerea lui prin aplicarea ingineriei valorice. Aceasta presupune ajustarea de jos în sus a componenței costului estimat, adică a cheltuielilor indirecte alocate asupra purtătorului de cost și, respectiv, a cheltuielilor directe, dacă este cazul.

#### **4. Rolul contabilului de gestiune. Adaptarea planului de conturi general din România la specificul metodei Target Costing**

În perioada contemporană care este traversată de schimbări radicale pe plan mondial și într-un mediu de afaceri competitiv unde prețurile sunt fixate de piață sau de presiunile concurenței sau de politica agresivă practică de managementul unei entități în privința penetrării unui anumit segment de piață vizat, metoda *Target Costing* aduce un suflu nou în managementul costurilor, încurajând contabilii de gestiune în adoptarea și implementarea acesteia pentru rezolvarea problemelor menționate anterior.

Contabilul de gestiune are un rol foarte important în pregătirea și atingerea obiectivelor financiare pe termen lung ale entității. Fiind o persoană educată și cu experiență, obișnuit cu analiza și raportarea situațiilor financiare, el este principalul observator al impactului pe care îl produce piața asupra mediului competițional, asupra creșterii sau scăderii prețurilor și respectiv, costurilor. De aceea contabilul de gestiune trebuie să transmită toate aceste semnale managementului entității. Contabilul de gestiune trebuie să se informeze permanent asupra literaturii de specialitate, pentru a fi la curent cu toate modificările care ar putea avantaja entitatea pe termen lung. În acest sens el trebuie să familiarizeze și managementul entității asupra principiilor și avantajelor oferite de metoda *Target Costing*.

În implementarea metodei *Target Costing*, contabilul de gestiune trebuie să dispună de suportul managementului entității. Având cunoștințele deja acumulate, managementul trebuie să se implice în acest proces. Având un proiect pilot de implementare bine pus la punct, managementul entității devine pilonul central al implementării corecte și asigurării unei profitabilități, ceea ce îi va determina poziția ulterioară pe piețele concurențiale. De asemenea, contabilul de gestiune trebuie să fie credibil în fața celorlalți conducători de departamente ai entității asigurând o implicare multinivel. El trebuie să scoată în evidență modul în care metoda *Target Costing* afectează funcțiile entității și

felul în care ceilalți conducători de departamente trebuie să facă față schimbărilor din mediul concurențial, experimentând modul de derulare a metodei și a avantajelor oferite de aceasta.

Oportunitatea și responsabilitatea redactării proiectului pilot de implementare al metodei *Target Costing* revine contabilului de gestiune, care trebuie să se asigure de instruirea corectă a persoanelor implicate, de conștientizarea aplicării acestui proces de implementare, având tot suportul necesar din partea managementului entității. Implementarea metodei *Target Costing* în cadrul unei entități reprezintă o schimbare majoră care va afecta nu numai modul de organizare internă, ci și modul de gândire viitor al tuturor persoanelor implicate în bunul mers al acesteia.

O altă atribuție foarte importantă a contabilului de gestiune este aceea a adaptării planului de conturi la specificul metodei *Target Costing*. Planul de Conturi General din România nu oferă imaginea unei calculații de costuri totale în vederea determinării costurilor pe produse, ci mai degrabă a unei colectări de cheltuieli la nivel global. Conținutul economic și corespondențele contabile dintre conturile clasei a 9-a „*Conturi de gestiune*” standardizate de normele contabile românești satisfac doar necesitățile metodelor de organizare ale calculației costurilor de tip absorbant (total) și mai puțin pe cele de tip parțial. Conturile analitice cuprinse în clasa 9 „*Conturi de gestiune*” rămân limitate sub aspectul conținutului lor informațional și datorită modului lor de construcție scot în evidență carența unui număr mare de conturi cu roluri și funcții contabile definite. Potrivit Regulamentului de aplicare a Legii contabilității din România, în funcție de necesitățile fiecărei entități și de scopul urmărit de către acestea, se pot introduce și alte conturi sau se procedează la extinderea în plan analitic a conturilor necesare solicitate de către beneficiarii acestora.

În încercarea noastră de a adapta principiile metodei *Target Costing* la specificul proceselor tehnologice și tipurilor de fabricație existente în cadrul ramurilor industriale din România, ținând cont de ciclurile de viață ale produselor, vom prezenta în cele ce urmează argumentele noastre în privința organizării contabilității de gestiune prin utilizarea conturilor specifice clasei 9 „*Conturi de gestiune*”. După părerea noastră, Planul de Conturi General nu va face altceva decât să simplifice tehnica de înregistrare și determinare a costurilor pe produse, singura problemă rămânând doar reflectarea corectă a operațiilor economico-financiare în cadrul circuitului entității. Organizarea contabilității de gestiune este supusă normalizării contabile și are la bază pluralismul informațional conform căruia informația contabilă este orientată spre mai multe tipuri de utilizatori: statul, managementul entităților, investitorii etc. Nevoile interne de informare sunt satisfăcute prin contabilitatea de gestiune, care are drept obiectiv analiza internă a rezultatului pe structuri

organizatorice. Opțiunea alegerii organizării contabilității de gestiune prin utilizarea conturilor permite alăturarea ca structură față de sistemul francez și totodată reușește să surprindă fluxurile economico-financiare specifice acesteia, oferind posibilitatea urmăririi întregului proces operațional la nivel de entitate. Utilizarea conturilor permite surprinderea unor aspecte mai concrete în ceea ce privește fluxurile de mijloace materiale și bănești aferente fiecărei faze a ciclului de viață a produselor fabricate, respectiv a prețurilor țintă și a marjelor de profit țintă urmărite de entitate, contribuind astfel și la identificarea costurilor țintă aferente fazelor respective.

În privința alegerii sistemului de conturi pentru utilizarea și implementarea metodei *Target Costing* cel mai solid argument îl constituie tradiția păstrată și continuată în România în privința utilizării sistemului dualist la nivelul contabilității de gestiune care s-a axat pe două direcții: 1) *a utilizării conturilor având la bază dubla înregistrare* și 2) *a utilizării programelor informatice bazate pe dubla înregistrare*. Cea mai mare parte a contabililor din România sunt deprinși cu utilizarea unui sistem contabil având la bază un plan de conturi, ei continuând și în prezent folosirea acestuia datorită multiplelor avantaje prezentate anterior. Informaticienii au creat programe software bazate pe înregistrări contabile ușurând astfel munca contabililor. Datorită creșterii cantitative a datelor prelucrate cu ajutorul calculatoarelor, programele informatice create în prezent sunt din ce în ce mai avansate și prezintă ușurință în utilizarea lor de contabili.

Pentru a veni în întâmpinarea celor menționate și de a încerca adaptarea Planului de Conturi General din România, noi am optat pentru varianta dezvoltată a contabilității de gestiune în partidă dublă<sup>(3)</sup>. Ținând cont de varianta propusă pentru determinarea profitului țintă, a marjelor de profit țintă și a stabilirii costului țintă potrivit specificului metodei TC, noul plan de conturi va prezenta următoarea structură:

*Grupa 90 „Decontări interne”*

- 901”Decontări interne privind cheltuielile”
- 902”Decontări interne privind producția obținută”
- 903”Decontări interne privind diferențele de cost”
- 904”Decontări interne privind vânzările”

*Grupa 92 „Conturi de calculație”*

- 921”Cheltuieli ale activității de bază”
- 923”Cheltuieli indirecte”
- 924”Cheltuieli generale de administrație”
- 925”Cheltuieli de desfacere”

*Grupa 93 „Costul producției”*

931”Costul producției finite”

935”Costul producției vândute”

*Grupa 95 „Conturi de rezultate analitice”*

951”Rezultat analitic”.

Conturile din clasa 9 „Conturi de gestiune” vor funcționa astfel:

*Grupa 90 „Decontări interne”.* Modalitățile de adaptare la specificul metodei *Target Costing* au impus schimbarea denumirii unora dintre conturi, în vederea adaptării cerințelor de flexibilitate a cheltuielilor înregistrate, respectiv a veniturilor obținute.

*Cont 901 “Decontări interne privind cheltuielile”* este un cont bifuncțional, dar care funcționează ca un cont de pasiv. Cu ajutorul lui se ține evidența decontărilor privind cheltuielile directe (activității de bază) și a cheltuielilor indirecte (producție, generale de administrație, desfacere). Se creditează, în cursul lunii, cu ocazia decontării cheltuielilor de exploatare pe destinații (purători de costuri sau locuri de cheltuieli) prin debitul conturilor: 921”Cheltuieli ale activității de bază”, 923”Cheltuieli indirecte de producție”, 924”Cheltuieli generale de administrație”, 925”Cheltuieli de desfacere”. Se debitează, la sfârșitul lunii, cu costul efectiv al producției vândute prin creditul contului: 935”Costul producției vândute”. Nu prezintă sold.

*Cont 902 “Decontări interne privind producția obținută”* este un cont bifuncțional. Cu ajutorul lui se ține evidența decontărilor interne privind costul producției obținute la sfârșitul lunii, la cost efectiv. Se creditează, în cursul lunii, cu costul estimat al producției finite obținute prin debitul contului 931”Costul producției obținute”. Se debitează, la sfârșitul lunii, cu costul țintă al producției obținute prin creditul contului: 921”Cheltuieli ale activității de bază”. Nu prezintă sold. În analitic acest cont se dezvoltă pe obiecte de calculație (comenzi, produse, lucrări executate etc.).

*Cont 903 “Decontări interne privind diferențele de cost”* este un cont de activ și ține evidența diferențelor de cost calculate, la sfârșitul lunii, între noul cost efectiv calculat ca urmare a respectării criteriilor impuse de clientelă și costul efectiv al producției obținute în cadrul entității. Se debitează, la sfârșitul lunii, cu ocazia stabilirii și înregistrării diferenței de cost (favorabilă sau nefavorabilă) prin creditul contului: 902”Decontări interne privind producția obținută” și prin debitul contului 935”Costul producției vândute” cu costul

efectiv final. Nu prezintă sold. În analitic acest cont se dezvoltă pe obiecte de calculație (comenzi, produse, lucrări executate etc.).

*Cont 904 "Decontări interne privind vânzările"* este un cont de pasiv. Cu ajutorul lui se ține evidența:

- veniturilor obținute din vânzarea produselor finite, la preț de vânzare;
- decontării costului efectiv și a rezultatului obținut în urma vânzării producției finite.

Se creditează, la sfârșitul lunii, cu ocazia decontării costului țintă al producției obținute și vândute, respectiv a marjei pe profitul țintă obținut în urma vânzării producției, prin debitul contului 951 "Rezultat analitic". Se debitează, tot la sfârșitul lunii cu valoarea veniturilor țintă obținute din vânzarea produselor finite prin creditul aceluiași cont 951 "Rezultat analitic". Nu prezintă sold. În analitic acest cont se dezvoltă pe obiecte de calculație (comenzi, produse, lucrări executate etc.).

*Grupa 92 "Conturi de calculație"* este o grupă omogenă din punct de vedere al conținutului economic și al funcției contabile a conturilor.

*Cont 921 "Cheltuieli ale activității de bază"* este un cont de activ. Cu ajutorul lui se ține evidența cheltuielilor aferente activității de bază a entității. Se debitează:

- în cursul lunii, cu ocazia colectării cheltuielilor directe aferente activității de bază, prin creditul contului 901 "Decontări interne privind cheltuielile";
- la sfârșitul lunii, cu ocazia alocării cotelor-părți din cheltuielile indirecte (ținând cont de inductorii de costuri specifici), prin creditul conturilor: 923 "Cheltuieli indirecte de producție", 924 "Cheltuieli generale de administrație" și 925 "Cheltuieli de desfacere". Se creditează, la sfârșitul lunii, cu costul țintă al producției obținute prin debitul contului 902 "Decontări interne privind producția obținută". Nu prezintă sold. În analitic acest cont se dezvoltă pe obiecte de calculație (comenzi, produse, lucrări executate etc.), pe articole de calculație (materii prime și materiale directe și salarii și accesorii la salarii directe).

*Cont 923 "Cheltuieli indirecte de producție"* este un cont de activ. Cu ajutorul lui se ține evidența cheltuielilor indirecte de producție. Se debitează, în cursul lunii, cu ocazia colectării cheltuielilor pe activități de producție, prin creditul contului 901 "Decontări interne privind cheltuielile". Se creditează, la sfârșitul lunii, cu ocazia alocării cotelor-părți din cheltuielile aferente operațiilor din cadrul activităților principale (indirecte de producție) pe baza inductorilor de costuri specifici, prin debitul contului 921 "Cheltuieli ale activității de bază".



Nu prezintă sold. În analitic acest cont se dezvoltă pe activități indirecte de producție.

*Cont 924 "Cheltuieli generale de administrație"* este un cont de activ. Acesta servește pentru evidența cheltuielilor pe activități de tip administrativ. Se debitează, în cursul lunii, cu ocazia colectării cheltuielilor pe activități administrative, prin creditul contului 901 "Decontări interne privind cheltuielile". Se creditează, la sfârșitul lunii, cu ocazia alocării cotelor-părți din cheltuielile aferente operațiilor din cadrul activităților principale (indirecte de administrație) pe baza inductorilor de costuri specifici, prin debitul contului 921 "Cheltuieli ale activității de bază". Nu prezintă sold. În analitic, acest cont se dezvoltă pe activități generale de administrație).

*Cont 925 "Cheltuieli de desfacere"* este un cont de activ. Acesta ajută la evidențierea cheltuielilor pe activități de natură comercială. Se debitează, în cursul lunii, cu ocazia colectării cheltuielilor pe activități comerciale, prin creditul contului 901 "Decontări interne privind cheltuielile". Se creditează, la sfârșitul lunii, cu ocazia alocării cotelor-părți din cheltuielile aferente operațiilor din cadrul activităților principale (indirecte de desfacere) pe baza inductorilor de costuri specifici, prin debitul contului 921 "Cheltuieli ale activității de bază". Nu prezintă sold. În analitic, acest cont se dezvoltă pe activități indirecte de desfacere.

*Grupa 93 "Costul producției"* este grupa care evidențiază aspectele costului producției din două punct de vedere, și anume: al producției finite și al producției vândute. Ambele conturi descrise mai jos prezintă funcție contabilă de activ.

*Cont 931 "Costul producției obținute"* este un cont de activ. Cu ajutorul lui se ține evidența producției finite obținute, constând în produse finite, lucrări executate. Se debitează în cursul lunii cu prețul de înregistrare al producției finite țintă obținute prin creditul contului 902 "Decontări interne privind producția obținută". Se creditează, la sfârșitul lunii, prin decontarea costului țintă al producției finite obținute prin debitul contului 935 "Costul producției vândute". Nu prezintă sold. În analitic, acest cont se dezvoltă pe obiecte de calculație (comenzi, produse, lucrări executate etc.).

*Cont 935 "Costul producției vândute"* este un cont de activ și ține evidența producției finite destinată vânzării (comenzi, produse, lucrări executate, la preț de vânzare). Se debitează, la sfârșitul lunii, cu înregistrarea producției finite obținute la cost estimat (țintă) prin creditul contului 931 "Costul producției finite". Se creditează, la sfârșitul lunii, prin decontarea costului estimat (țintă) al producției obținute asupra contului 901 "Decontări interne

privind cheltuielile”. Nu prezintă sold. În analitic se dezvoltă ca și precedentul cont, pe obiecte de calculație (comenzi, produse, lucrări executate etc.).

*Grupa 95 ”Conturi de rezultate analitice”* este grupa ce conține conturi de rezultate, obținute ca urmare a diferenței înregistrate între veniturile și cheltuielile producției finite a unei entități.

*Cont 951 ”Rezultat analitic”* este un cont bifuncțional. Cu ajutorul lui se ține evidența rezultatului analitic obținut în urma vânzărilor de produse finite. Se creditează, la sfârșitul lunii, cu valoarea la preț de vânzare a producției vândute țintă prin debitul contului 904 “Decontări interne privind vânzările”. Se debitează, tot la sfârșitul lunii, cu costul țintă al producției finite obținute și cu marja pe profitul țintă obținut ca diferență între veniturile înregistrate la preț de vânzare țintă și costul țintă al producției vândute, prin creditul aceluiași cont 904 ”Decontări interne privind vânzările”. Nu prezintă sold. În analitic, acest cont de dezvoltă pe obiecte de calculație (comenzi, produse, lucrări executate etc.).

### 5. Etapele metodologice privind contabilitatea de gestiune și calculația costurilor prin metoda Target Costing (TC)

Plecând de la etapele derulare ale metodei *Target Costing*, în contabilitatea de gestiune se parcurg următoarele etape:

*I. Înregistrarea cifrei de afaceri la prețul de vânzare țintă.* Se realizează prin debitul contului 904”Decontări interne privind vânzările” și creditul contului 951”Rezultat analitic”.

$$\frac{904\text{”Decontări interne privind vânzările”}}{\quad} = \frac{951\text{”Rezultat analitic”}}{\quad}$$

*II. Stabilirea și înregistrarea marjei de profit estimate (țintă).* Se realizează prin debitul contului 951”Rezultat analitic” și creditul contului 904”Decontări interne privind vânzările”.

$$\frac{951\text{”Rezultat analitic”}}{\quad} = \frac{904\text{”Decontări interne privind vânzările”}}{\quad}$$

*III. Calcularea și înregistrarea costului estimat (alocabil, țintă).* Se realizează la cost standard prin debitarea contului 931”Costul producției finite” și creditarea contului 902”Decontări interne privind producția obținută”.

$$\frac{931\text{”Costul producției finite”}}{\quad} = \frac{902\text{”Decontări interne privind producția obținută”}}{\quad}$$

*IV. Stabilirea destinațiilor costului estimat (alocabil, țintă).* În această etapă are loc repartizarea din totalul costului alocabil a sumelor pe destinații,

respectiv locuri de cheltuieli (procese, activități) și purtători de costuri prin utilizarea unor inductori de costuri sau ponderi precis stabilite de echipa de implementare a metodei *Target Costing*. Se utilizează aceeași metodologie de alocare ca și în cazul metodei ABC. Totalul costului alocabil este preluat în creditul contului 901 "Decontări interne privind cheltuielile" și alocat asupra conturilor din grupa 92 „Conturi de calculație”.

921"Cheltuieli ale activității de bază"	=	901"Decontări interne privind cheltuielile"
923"Cheltuieli indirecte de producție"		
924"Cheltuieli generale de administrație"		
925"Cheltuieli de desfacere"		

Se pot deschide conturi analitice pentru următoarele cheltuieli directe: materii prime, salarii directe și alte cheltuieli directe. Pentru cheltuielile indirecte se deschid conturi analitice pentru fiecare tip de activitate în parte evidențiată în cadrul procesului corespunzător.

*V. Alocarea cheltuielilor indirecte aferente activităților asupra produselor*, lucrărilor executate sau serviciilor prestate utilizând inductorii de cost specific (se întocmește o listă cu inductorii de cost specifici fiecărui tip de cheltuială indirectă sau se folosesc ponderile stabilite de echipa de implementare).

921"Cheltuieli ale activității de bază"	=	923"Cheltuieli indirecte de producție"
		924"Cheltuieli generale de administrație"
		925"Cheltuieli de desfacere"

*VI. Calcularea și decontarea costului efectiv*. Se realizează prin debitarea contului 902 "Decontări interne privind producția obținută" și contul 921 "Cheltuieli ale activității de bază". Nu se produc niciun fel de modificări față de metodele de calculația costurilor tradiționale.

902"Decontări interne privind producția obținută"	=	921"Cheltuieli ale activității de bază"
---	---	---

*VII. Calcularea și înregistrarea diferențelor de cost dintre noul cost efectiv stabilit în urma recomandărilor efectuate pe baza cererilor clienților și costul efectiv stabilit pe componente în cadrul entității*.

903 "Decontări interne privind diferențele de cost"	=	902 "Decontări interne privind producția obținută"
---	---	--

VIII. *Decontarea costului efectiv curent al producției vândute.* Se realizează prin debitul contului 935 "Costul producției vândute" și creditul contului 931 "Costul producției obținute".

935 "Costul producției vândute"	=	931 "Costul producției finite"
---------------------------------	---	--------------------------------

IX. *Repartizarea diferențelor de cost asupra producției vândute.*

935 "Costul producției vândute"	=	903 "Decontări interne privind diferențele de cost"
---------------------------------	---	---

X. *Decontarea costului efectiv curent asupra rezultatului țintă.* Se realizează prin debitul contului 951 "Rezultat analitic" și creditul contului 904 "Decontări interne privind vânzările".

951 "Rezultat analitic"	=	904 "Decontări interne privind vânzările"
-------------------------	---	---

XI. *Închiderea conturilor de cheltuieli (interfața cost-producție).* Se realizează prin debitul contului 901 "Decontări interne privind cheltuielile" și creditul conturilor 935 "Costul producției vândute".

901 "Decontări interne privind cheltuielile"	=	935 "Costul producției vândute"
--	---	---------------------------------

## 6. Studiu de caz aplicativ

O entitate care execută anual produsul *A* dorește să aducă îmbunătățiri acestui produs urmând a-l lansa pe piață cu denumirea *Super A*. Estimările făcute de specialiștii entității arată că durata de viață a noului produs va fi de trei ani și se va derula pe trei faze: *lansare*, *creștere* și *maturitate*. Entitatea are în vedere o descompunere funcțională bazată pe analiza produsului, ținând cont de nevoile repetate ale clientului. Situația capacităților de producție, a prețurilor de vânzare estimate, a marjelor de profit vizate se prezintă astfel:

Explicații	Faza 1 <i>Lansare</i>	Faza 2 <i>Creștere</i>	Faza 3 <i>Maturitate</i>
Cantitate previzionată (bucăți)	10000	10000	12000
Preț de vânzare unitar țintă	800	750	700
Marja de profit țintă	64	60	42

Cost unitar țintă	736	690	658
Cifra de afaceri țintă	8000000	7500000	8400000
Marja de profit țintă	640000	600000	504000
Cost țintă	7360000	6900000	7896000
Pondere marjă profit în cifra de afaceri	8%	8%	6%
Pondere cost țintă în cifra de afaceri	92%	92%	94%

Situația costurilor țintă unitare pe componente de costuri și pe faze, precum și ponderea în costul produselor se prezintă astfel:

Denumire componente costuri	Pondere în cost produs (%)	Costuri țintă unitare pe componente și pe faze (lei/buc.)		
		Faza 1 Lansare	Faza 2 Creștere	Faza 3 Maturitate
Materii prime	20	147,2	138	131,6
Salarii directe	10	73,6	69	65,8
Întreținere	25	184	172,5	164,5
Montaj	20	147,2	138	131,6
Gestiune loturi	15	110,4	103,5	98,7
Publicitate	10	73,6	69	65,8
<b>Total</b>	<b>100</b>	<b>736</b>	<b>690</b>	<b>658</b>

Costurile efective înregistrate pe parcursul celor trei ani sunt: 750 lei, 710 lei, 670 lei. Conducerea entității dorește prezentarea evoluției costului țintă al produsului *Super Alpha* pe parcursul celor trei faze, a efectuării ingineriei valorii pentru reducerea costurilor în fiecare fază. Conducerea entității dorește furnizarea acestor informații necesare luării unor decizii corecte și bine fundamentate ce vor avea impact asupra politicii de fabricație, a politicii concurențiale și estimărilor asupra beneficiilor viitoare.

Pe baza datelor prezentate mai sus, situația pe cei trei ani se prezintă astfel:

Denumire componente costuri	Pondere în cost produs (%)	Costuri țintă pe componente costuri și pe faze (lei)		
		Faza 1 Lansare	Faza 2 Creștere	Faza 3 Maturitate
Materii prime	20	1472000	1380000	1579200
Salarii directe	10	736000	690000	789600
Întreținere	25	1840000	1725000	1974000
Montaj	20	1472000	1380000	1579200
Gestiune loturi	15	1104000	1035000	1184400
Publicitate	10	736000	690000	789600
<b>Total</b>	<b>100</b>	<b>7360000</b>	<b>6900000</b>	<b>7896000</b>

Pe faze, abaterile determinate în urma comparării costului efectiv (unitar și total) cu costul țintă (unitar și total) se prezintă astfel:

Denumire componente costuri	<i>Faza 1 Lansare</i>					
	Cost efectiv		Cost țintă		Abateri	
	unitar	total	unitar	total	unitare	totale
Materii prime	150	1500000	147,2	1472000	2,8	28000
Salarii directe	75	750000	73,6	736000	1,4	14000
Întreținere	187,5	1875000	184	1840000	3,5	35000
Montaj	150	1500000	147,2	1472000	2,8	28000
Gestiune loturi	112,5	1125000	110,4	1104000	2,1	21000
Publicitate	75	750000	73,6	736000	1,4	14000
<b>Total</b>	<b>750</b>	<b>7500000</b>	<b>736</b>	<b>7360000</b>	<b>14</b>	<b>140000</b>

Denumire componente costuri	<i>Faza 2 Creștere</i>					
	Cost efectiv		Cost țintă		Abateri	
	unitar	total	unitar	total	unitare	totale
Materii prime	142	1420000	138	1380000	4	40000
Salarii directe	71	710000	69	690000	2	20000
Întreținere	177,5	1775000	172,5	1725000	5	50000
Montaj	142	1420000	138	1380000	4	40000
Gestiune loturi	106,5	1065000	103,5	1035000	3	30000
Publicitate	71	710000	69	690000	2	20000
<b>Total</b>	<b>710</b>	<b>7100000</b>	<b>690</b>	<b>6900000</b>	<b>20</b>	<b>200000</b>

Denumire componente costuri	<i>Faza 3 Maturitate</i>					
	Cost efectiv		Cost țintă		Abateri	
	unitar	total	unitar	total	unitare	totale
Materii prime	134	1608000	131,6	1579200	2,4	28800
Salarii directe	67	804000	65,8	789600	1,2	14400
Întreținere	167,5	2010000	164,5	1974000	3	36000
Montaj	134	1608000	131,6	1579200	2,4	28800
Gestiune loturi	100,5	1206000	98,7	1184400	1,8	21600
Publicitate	67	804000	65,8	789600	1,2	14400
<b>Total</b>	<b>670</b>	<b>8040000</b>	<b>658</b>	<b>7896000</b>	<b>12</b>	<b>144000</b>

În urma consultării clienților, entitatea hotărăște reducerea componentelor de costuri, iar noul cost efectiv rezultat se prezintă astfel pe cele trei faze:

Denumire componente costuri	<b>Faza 1 Lansare</b>					
	Cost efectiv nou		Cost țintă nou		Abateri	
	unitar	total	unitar	total	unitare	totale
Materii prime	151,2	1512000	138	1380000	13,2	132000
Salarii directe	75,6	756000	69	690000	6,6	66000
Întreținere	178,5	1785000	172,5	1725000	6	60000
Montaj	145,8	1458000	138	1380000	7,8	78000
Gestiune loturi	102,3	1023000	103,5	1035000	-1,2	-12000
Publicitate	66,6	666000	69	690000	-2,4	-24000
<b>Total</b>	<b>720</b>	<b>7200000</b>	<b>690</b>	<b>6900000</b>	<b>30</b>	<b>300000</b>

Denumire componente costuri	<b>Faza 2 Creștere</b>					
	Cost efectiv nou		Cost țintă nou		Abateri	
	unitar	total	unitar	total	unitare	totale
Materii prime	138	1380000	130,64	1306400	7,36	73600
Salarii directe	69	690000	65,32	653200	3,68	36800
Întreținere	170	1700000	163,3	1633000	6,7	67000
Montaj	136	1360000	130,64	1306400	5,36	53600
Gestiune loturi	102	1020000	97,98	979800	4,02	40200
Publicitate	64	640000	65,32	653200	-1,32	-13200
<b>Total</b>	<b>679</b>	<b>6790000</b>	<b>653,2</b>	<b>6532000</b>	<b>25,8</b>	<b>258000</b>

Denumire componente costuri	<b>Faza 3 Maturitate</b>					
	Cost efectiv nou		Cost țintă nou		Abateri	
	unitar	total	unitar	total	unitare	totale
Materii prime	131,6	1579200	125,96	1511520	5,64	67680
Salarii directe	65,8	789600	62,98	755760	2,82	33840
Întreținere	160	1920000	157,45	1889400	2,55	30600
Montaj	128	1536000	125,96	1511520	2,04	24480
Gestiune loturi	94	1128000	94,47	1133640	-0,47	-5640
Publicitate	62	744000	62,98	755760	-0,98	-11760
<b>Total</b>	<b>641,4</b>	<b>7696800</b>	<b>629,8</b>	<b>7557600</b>	<b>11,6</b>	<b>139200</b>

În contabilitatea managerială s-au efectuat următoarele înregistrări contabile:

*1. Înregistrarea cifrei de afaceri la prețul de vânzare țintă.*

7500000	904" Decontări interne privind vânzările"	=	951"Rezultat analitic"	7500000
---------	---	---	------------------------	---------

*2. Stabilirea și înregistrarea marjei de profit țintă (8% x 7500000 lei).*

600000	951"Rezultat analitic"	=	904" Decontări interne privind vânzările"	600000
--------	------------------------	---	---	--------

*3. Calcularea și înregistrarea costului estimat (alocabil, țintă).*

6900000	931"Costul producției finite"	=	902"Decontări interne privind producția obținută"	6900000
---------	-------------------------------	---	---	---------

*4. Stabilirea destinațiilor costului estimat (alocabil, țintă).*

2268000	921"Cheltuieli ale activității de bază"	=	901"Decontări interne privind cheltuielile"	7200000
4266000	923"Cheltuieli indirecte de producție"			
666000	924"Cheltuieli generale de administrație"			

*5. Alocarea cheltuielilor indirecte aferente activităților asupra produselor.*

4266000	921"Cheltuieli ale activității de bază"	=	923"Cheltuieli indirecte de producție"	4266000
666000	921"Cheltuieli ale activității de bază"	=	924" Cheltuieli generale de administrație"	666000

*6. Calcularea și decontarea noului cost efectiv.*

7200000	902 "Decontări interne privind producția obținută"	=	921"Cheltuieli ale activității de bază"	7200000
---------	--	---	---	---------

*7. Înregistrarea diferențelor de cost (între costul efectiv nou și costul efectiv anterior).*

300000	903 „Decontări interne privind diferențele de cost"	=	902 "Decontări interne privind producția obținută"	300000
--------	---	---	--	--------

*8. Decontarea costului efectiv curent al producției vândute.*

6900000	935 "Costul producției vândute"	=	931"Costul producției finite"	6900000
---------	---------------------------------	---	-------------------------------	---------

*9. Repartizarea diferențelor de cost asupra producției vândute.*

300000	935" Costul producției vândute"	=	903"Decontări interne privind diferențele de cost"	300000
--------	---------------------------------	---	--	--------



*10. Decontarea noului cost efectiv curent asupra noului rezultat țintă.*

6900000	951"Rezultat analitic"	=	904"Decontări interne privind vânzările"	6900000
---------	------------------------	---	---	---------

*11. Închiderea conturilor de cheltuieli (interfața cost-producție).*

7200000	901"Decontări interne privind cheltuielile"	=	935"Costul producției vândute"	7200000
---------	--	---	-----------------------------------	---------

În cadrul celorlalte două faze (*creștere și maturitate*) ale produsului se va proceda în același mod prin inginerie valorică pentru atingerea noului cost țintă, ținând cont de recomandările clienților. În contabilitatea de gestiune se vor parcurge etapele metodologice prezentate anterior.

## 7. Concluzii

Metoda *Target Costing* presupune o schimbare majoră a mentalității multor entități industriale din România, a managerilor și contabililor de gestiune, obișnuți să opereze într-un mediu de afaceri care accepta creșterea regulată a prețurilor în anii anteriori. Aceste entități industriale sunt cele mai afectate prin creșterea presiunilor la nivel mondial iar în acest timp mediul concurențial ar putea răspunde mai rapid abordării și beneficiilor oferite de metoda *Target Costing*. Aceste entități care aparent nu par afectate pot cădea sau pot reacționa cât mai repede, prin obținerea de beneficii prin planificări anterioare ale costurilor și mai ales ale costurilor manageriale, respectiv prin studierea impactului acestora asupra rentabilității și poziției pe piață. Motivul principal al adoptării metodei *Target Costing* constă în utilizarea acesteia în planificarea sau proiectarea costurilor produselor înainte de introducerea acestora în fabricație, și în asigurarea că produsele ale căror marje generează profituri insuficiente nu sunt introduse în fabricație. Alte beneficii identificate includ următoarele:

- identifică problemele apărute în domeniul achiziționării, axându-se pe un spectru mai larg de aprovizionare;
- îmbunătățește nivelul de înțelegere al costurilor produselor permițând identificarea din timp a problemelor ce pot apărea în procesul de reducere a costurilor;
- se concentrează asupra utilizatorilor finali ai produselor;
- în analiza costurilor este implicat personalul din toate departamentele, fiind încurajată responsabilitatea pentru gestionarea costurilor;

- se pot realiza analize de impact pe care le au noile produse asupra pieței și mediului concurențial. Prin luarea în considerare a ciclului de viață complet al produsului, costurile totale ale producătorului, dar și ale clientului se reduc simțitor;
- asigură performanțe financiare satisfăcătoare prin dezvoltarea de obiective specifice și reale.

Sperăm că cele prezentate și argumentate prin acest articol vor constitui un punct de plecare pentru specialiști și entități în înțelegerea și aplicarea corectă a principiilor metodei *Target Costing*. De asemenea, posibilitățile de adaptare al planului de conturi și avantajele oferite de această metodă constituie un atu pentru reflectarea specialiștilor în vederea practicării unui management performant ținând cont de posibilitățile de reducere continuă a costurilor, mai ales în condițiile actuale în care mediul de afaceri și concurențial devine din ce în ce mai acerb.

---

## Note

---

- (1) Consorțiul Internațional pentru Prelucrare Avansată
- (2) Idem.
- (3) Ebbeken, K., Possler, L., Ristea, M., (2000). *Calculația și managementul costurilor*, Editura Teora, București, pp. 159-162.

---

## Bibliografie

---

- Ansari, L.S., Bell, J.E., Cypher, J.H., Dears, P.H., Dutton, J.J., Ferguson, M.D., Hallin, K., Marx, C.A., Ross, C.G., Zampino, P.A. (1997). *Target Costing: The Next Frontier in Strategic Cost Management*, Chicago, Iwrin Professional Publishing
- Briciu, S., Căpușeanu, S., Rof, L.M., Topor, D. (2010). *Contabilitatea și controlul de gestiune. Instrumente pentru evaluarea performanței*, Editura Aeternitas, Alba-Iulia, 2010
- Briciu, S. (2006). *Contabilitate managerială. Aspecte teoretice și practice*, Editura Economică, București
- CAM-I (Consortium for Advanced Manufacturing–International) et SMAC (Society of Management Accounting of Canada) (1994), *Implementing Target Costing, Management Accounting Guideline*, April
- Horváth, P. (1993). *Target Costing: State of the Art Report*, Arlington, Texas, Computer Aided Manufacturing-International (CAM-I)
- Lorino, P., “Target costing ou gestion par coût-cible? (Target Costing or management by target cost?)”, *Révue Française de Comptabilité*, Vol. 255, 1994, pp. 35-45