

**CONTABILITATEA ȘI CONTROLUL DE GESTIUNE ÎN CONDIȚIILE APLICĂRII  
METODEI TARGET-COSTING  
ACCOUNTING AND CONTROL OF THE MANAGEMENT IN THE TERMS OF THE  
TARGET-COSTING APPLICATION**

**Maia BAJAN, dr., conf. univ., ASEM,**

e-mail: [bajan.maia@ase.md](mailto:bajan.maia@ase.md)

**Valeria SÎRBU, student, ASEM,**

e-mail: [sirbuvaleria96@gmail.com](mailto:sirbuvaleria96@gmail.com)

**Dana MARDARI, student, ASEM,**

e-mail: [oxana-mardari@mail.ru](mailto:oxana-mardari@mail.ru)

**Abstract:** *Through accounting and management control, methods of calculating production costs have been outlined, covering the totality of the processes used for their numerical quantification and the possibility of measuring the entity's economic performance. The analysis of the possibility of organizing accounting and controlling of management and costing by the target-costing method within the entities aims at the correct understanding of the methodology of applying the principles of the target-costing method, starting from the various theoretical approaches of the specialists in the field of accounting management and approaching information to determine the target cost proposed by the economic entity. The focus is on trying to adapt each activity to the specificity of the target-costing method and to highlight the benefits of using it.*

**Cuvinte cheie:** contabilitate de gestiune, control de gestiune, metoda target-costing, decizie economică

**Cod JEL.** M11, M21, M41.

**Introducere.** În condițiile de concurență impuse de economia de piață, complexitatea activităților economice ale entităților determină creșterea rolului informației economico-financiare în luarea deciziilor manageriale. De calitatea informației oferite de contabilitate depinde și calitatea deciziilor curente și cele pe termen lung, și, implicit, rezultatele previzionate ale entității. Informațiile aferente costurilor de producție servesc în calitate de fundament în luarea deciziilor manageriale, sunt utilizate în evaluarea bunurilor și măsurarea performanțelor entității, prin care se constituie rezultatul colectării datelor în sistemul contabilității și controlului de gestiune.

Misiunea managerilor este de a înțelege viitorul și dezvoltarea entității, precum și de a face față concurenței acerbe actuale. În acest context, contabilitatea de gestiune este construită pentru a identifica legăturile dintre obiectivele urmărite și resursele angajate pentru realizarea acestora, ajută la cunoașterea costurilor de producere ce realizează consumul resurselor materiale și umane, precum și a etapelor procesului tehnologic pe care urmează să le parcurgă în dependență de particularitățile fiecărei activități economice.

Procesele de producție se adaptează în funcție de particularitățile tehnologice, cerințele pieței și determină modernizarea modului de organizare și conducere a entității economice. Piața de consum este supusă unor modificări ale preferințelor consumatorilor finali, într-un ritm destul de alert, iar menținerea pe piață se poate realiza prin dobândirea și aplicarea cunoștințelor de management modern, deschiderea către tehnici novatoare din domeniul contabilității și tehnologiilor informaționale.

Informațiile furnizate de contabilitate ajută managerii entității și influențează comportamentele acestora prin modelarea relațiilor dintre resursele alocate și consumate cu

finalitățile urmărite de entitate. Optimizarea activității entităților este condiționată de un proces continuu de culegere și prelucrare a informațiilor economice în general și a celor contabile în particular, menit să contribuie la asistarea procesului decizional la diferite niveluri ierarhice ale procesului de management.

Conducerea modernă a oricărei entități presupune stabilirea unei strategii, care-i permite acesteia să obțină, pe termen lung, maximizarea avantajelor în urma acțiunii ei într-un anumit mediu economico-social. Controlul de gestiune în aplicarea metodei target-costing are scopul de a verifica dacă acțiunile întreprinse pe termen scurt se înscriu în sensul orientărilor strategice. Altfel spus, controlul de gestiune este destinat facilitării pilotajului entității de către manageri în deciziile lor operaționale în vederea realizării obiectivelor strategice ale entității.

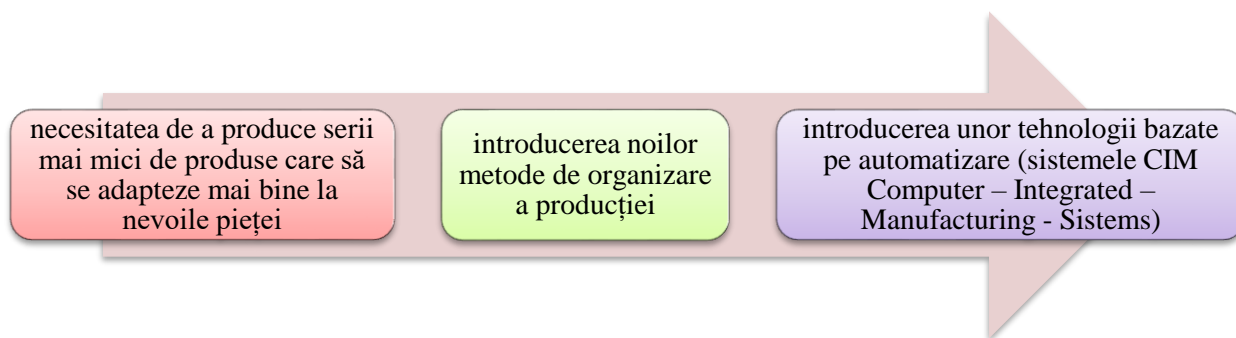
**Metodologia de cercetare.** Această cercetare s-a bazat pe un vast material pornind de la evoluția metodei target-costing până la necesitatea utilizării acesteia în cadrul entităților. Analiza și revizuirea literaturii de specialitate ce interferează această metodă de calculație a costului de producție, am apelat la metoda deductivă, prezentând noțiunile generale, principiile care guvernează această metodă.

Cercetarea dată tratează etapele de derulare ale metodei costurilor țintă, respectiv rolul contabilității și controlului de gestiune în derularea și implementarea acestei metode în cadrul entităților economice de producere. Din perspectiva metodelor de cercetare utilizate în demersul științific realizat se îmbină cercetarea calitativă cu cea cantitativă. Pentru aprofundarea problematicilor de interes, cercetarea are un caracter preponderant calitativ, care se bazează pe analiza cauzelor care au stat la baza adaptării principiilor metodei costurilor țintă la particularitățile tehnologice ale fiecărei activități în parte. Totodată, în această cercetare sunt tratate din punct de vedere teoretic și aplicativ etapele metodologice care se parcurg în contabilitatea și controlul de gestiune, precum și în calculația costurilor de producție.

Printre metodele specifice științelor economice, care au fost folosite în cadrul cercetării calitative întreprinse menționăm: observarea, analiza, sinteza etc. Abordarea temei propuse spre investigare se datorează naturii domeniului de cercetare și a stadiului actual de cunoaștere în domeniul dat, prin comparațiile realizate, opiniile proprii exprimate și concluziile formulate se evidențiază aspectele cercetării și relevanța informațiilor transmise.

**Analiza literaturii de specialitate.** Metoda target-costing a apărut începând cu anul 1965 ca un concept al managementului costului, care a fost imaginat și dezvoltat de compania japoneză constructoare de autovehicule Toyota. Ulterior, datorită avantajelor pe care le oferă această metodă managerilor, și anume adaptarea prețului produselor la cerințele pieței și preferințele consumatorilor, această metodă a cunoscut un mare succes în diverse domenii de activitate din SUA.

Studierea literaturii de specialitate aferente metodei target-costing se bazează pe trei schimbări majore prezentate în figura 1.



**Figura 1. Schimbările majore la baza metodei target-costing**

Sursa: elaborat de autori în baza [9]

În literatura de specialitate, majoritatea savanților și cercetătorilor din domeniu au abordat metoda target-costing sub diferite aspecte menite a-i reliefa avantajele sau dezavantajele utilizării sale. La nivel mondial, după cum menționează savanții români Căpușeanu S. și BriciuS., „metoda target-costing a fost cercetată de savanții din diferite țări ale căror rezultate au fost publicate și demonstrează reala utilitate a acestei metode pe linia de reducere continuă a costurilor de producție [1, p.52].

Metoda target-costing devine o metodă de stabilire a prețurilor de entități în funcție de cerințele pieții de desfacere. Această metodă, după cum prevede Horváth & Partners, „se consideră un instrument de management al costurilor, pentru reducerea costului total de producție, pe tot parcursul ciclului de viață cu ajutorul departamentelor de producție, tehnic, cercetare și proiectare [6]. De aceeași părere sunt și economiștii Iacob C. și Drăcea R.M., care specifică că „ metoda target-costing se axează în special pe noile produse care sunt expuse în privința prețurilor și vândute pe o piață extrem de competitivă [7].

#### **Contabilitatea de gestiune în aplicarea metodei target-costing.**

În contextul economic actual, piața a evoluat datorită unei concurențe din ce în ce mai intense și unei săturări progresive a nevoilor elementare de consumație. Aceste schimbări evolutive ale contabilității de gestiune au condiționat modernizarea metodelor de calculație a costurilor și apariție a unor noi metode mai performante și integrate în sistemul de management. Astfel, putem menționa că contabilitatea de gestiune nu este doar o contabilitate a costurilor cu funcții de asigurare cu informații privind activitatea economică, ci o contabilitate a performanțelor în cadrul managementului care are obiectiv de a gestiona dezvoltarea strategică a entității.

În acest context, progresele realizate în perfecționarea calculației costurilor de producție au făcut să devină din ce în ce mai evidente aspectele tradiționale și conservatisme aferente calculației costurilor de producere. Ca o reacție la acestea s-a căutat perfecționarea continuă a procedurilor și tehnicilor de calculație prin formularea unor metode de calculație adecvate stadiului de perfecționare a tehnologiei producției.

Având în vedere că perioada actuală este traversată de schimbări radicale la nivel mondial și într-un mediu de afaceri competitiv, unde prețurile sunt fixate de piață, de presiunile concurenței și/sau de politica practică de managementul unei entități în privința penetrării unui anumit segment de piață, metoda target-costing vine ca un suflu pentru managementul costurilor, oferindu-i contabilității de gestiune posibilitatea de a adopta și implementa această metodă în cadrul fiecărei activități economice pentru rezolvarea problemelor menționate [1, p.54].

Metoda target-costing constituie un set cuprinzător de instrumente ce țin de planificarea costului de producție. Metoda target-costing se consideră nu doar o metodă de calcul a costurilor

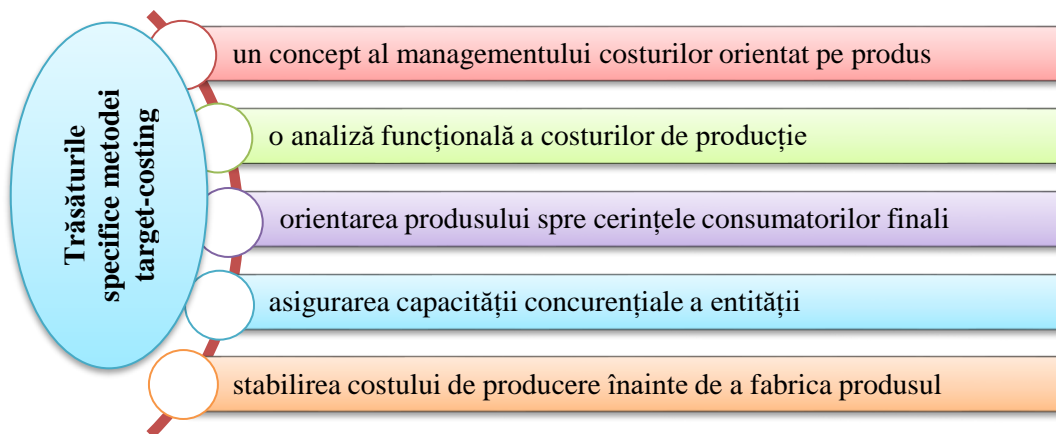
de producție, dar și o metodă de gestiune modernă care utilizează tehnici evaluate cu privire la cercetarea pieței de desfacere, analiza și reducerea diversității asortimentului, tehnologia de fabricație, parteneriat cu furnizorii. Această metodă are ca obiectiv reducerea costurilor de producere printr-un proces de îmbunătățire continuă a tehnologiilor și proceselor de fabricație.

Astfel, contabilitatea de gestiune are rolul de a realiza obiectivele financiare pe termen lung ale entității, prin implementarea metodei target-costing. Astfel, contabilitatea de gestiune trebuie să furnizeze suportul de informații necesar managementului entității pentru luarea deciziilor eficiente. Printr-un proiect pilot de implementare, managementul entității devine un pilon al implementării corecte și asigurării unei profitabilități, care îi va determina poziția ulterioară pe piețele concurențiale. De asemenea, prin informațiile furnizate de contabilitatea de gestiune trebuie să se scoată în evidență modul în care metoda target-costing afectează funcțiile entității și felul în care managerii entității trebuie să facă față schimbărilor din mediul concurențial, experimentând modul de derulare a metodei date și a avantajelor oferite de aceasta.

Oportunitatea și responsabilitatea redactării proiectului pilot de implementare al metodei target-costing revine contabilității 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 doar modul de organizare internă, ci și modul de gândire viitor al tuturor persoanelor implicate.

Ca orice metodă de calculație recunoscută, acceptată și implementată în practică, metoda target-costing se bazează pe un *concept* format din anumite trăsături specifice (figura 2), principii de aplicare (figura 3) și etape de derulare (figura 4).

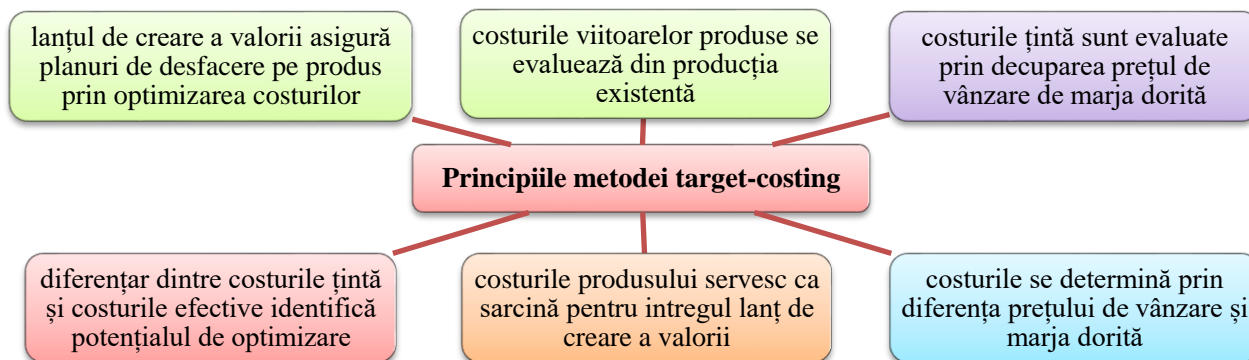
În literatura de specialitate sunt descrise mai multe trăsături specifice metodei target-costing, care sunt prezentate în figura 2.



**Figura 2. Trăsăturile specifice metodei target-costing**

Sursa: elaborat de autori în baza[2, p. 162]

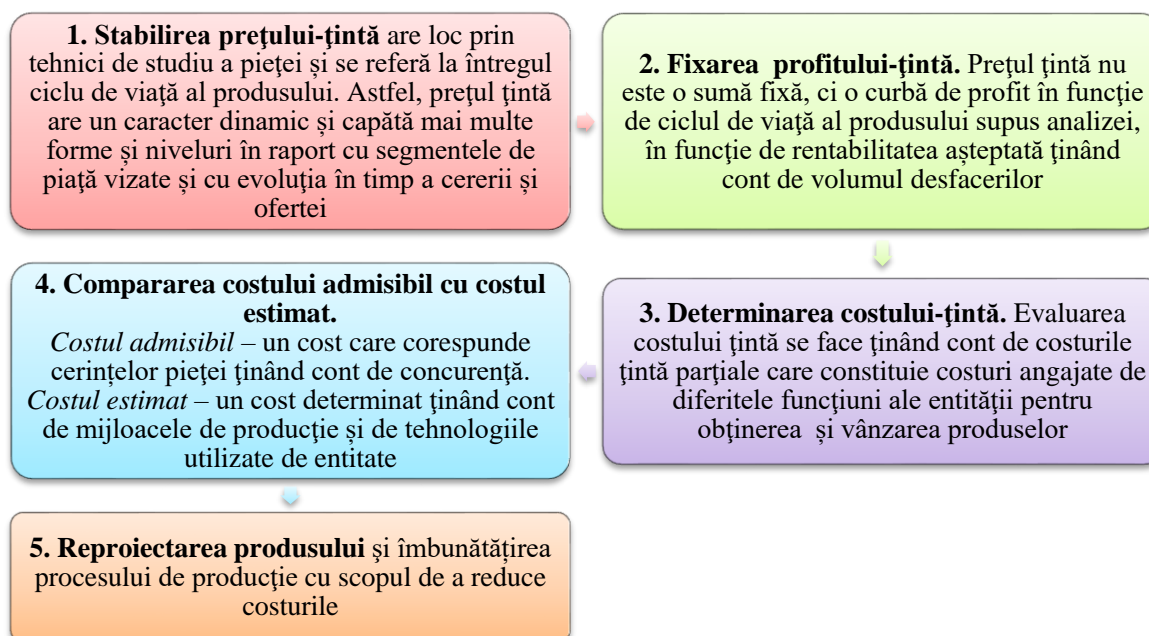
Din punct de vedere teoretic, metoda target-costing se fundamentează pe șase principii, prezentate în figura 3.



**Figura 3. Principiile metodei target-costing**

Sursa: elaborat de autori în baza [2, p. 163]

Derularea metodei target-costing impune parcurgerea mai multor etape prezentate în figura 4.



**Figura 4. Etapele de derulare a metodei target-costing**

Sursa: elaborat de autori în baza [1, p. 53]

### **Controlul de gestiune în aplicarea metodei target-costing.**

În condițiile economice actuale, problematica controlului de gestiune devine esențială, deoarece managerii își asigură informațiile necesare care ridică valoarea concluziilor și calitatea deciziilor luate pentru o dezvoltare eficientă a entității.

Controlul de gestiune se poate petrece la toate nivelurile organizatorice ale entității, și devine un factor esențial al funcționării și evoluției acesteia. Pivotal procesului de control, care-și asumă un rol de liant care asigură luarea în considerare a factorilor cheie de succes, strategici ai gestiunii curente și furnizează managerilor entității mijloacele de adaptare a obiectivelor la realitățile și tendințele actuale.

Pentru realizarea obiectivelor sale, controlul de gestiune poate folosi sistemul de planificare pe termen scurt, sistemul informațional și procedura de măsurare a performanțelor

economice. Privit din această perspectivă, controlul de gestiune, ca sistem informațional, influențează atât deciziile tactice cât și pe cele strategice ale entității.

Ca parte integrantă a sistemului informațional, controlul de gestiune intervine în procesul de luare a deciziilor eficiente. Astfel, bazându-se pe anumite particularități ale activității economice, controlul de gestiune derivă din caracteristicile sale, și formează:

- ✓ un proces sistematic și permanent, format din mai multe secvențe ce pot fi descrise separate și țin de stabilirea obiectivelor, realizarea și evaluarea acestora;
- ✓ un echilibru între diferite niveluri organizatorice ale entității având drept scop coordonarea și menținerea acestuia;
- ✓ criterii de apreciere a performanțelor economice, precum eficiența și eficacitatea;
- ✓ un sistem prin care se stabilesc limitele resurselor de care dispune și contribuie la stabilirea acțiunilor de planificare strategică;
- ✓ gradului de realizare a obiectivelor, prin măsurarea performanțelor economice și rapiditatea obținerii informațiilor necesare;
- ✓ un instrument care ajută la pilotarea nivelului de gestiune, având ca responsabilitate obiectivele stabilite și rezultatul obținut;
- ✓ particularități de organizare a controlului de gestiune luând în considerare specificul activității fiecărei entități;

Conform metodei target-costing viabilitatea unui produs poate fi măsurată în raport cu piața care tinde să-și satisfacă clientela și practică un preț competitiv. Astfel prețul de vânzare nu va reprezenta suma dintre costul produsului fabricat și a marjei de profit, ci reprezintă o limită peste care nu se poate trece datorită concurenței. În baza celor expuse, dacă acest obiectiv nu poate fi realizat, atunci produsul se consideră neviabil.

**Rezultate și concluzii.** Prin contabilitatea și controlul de gestiune, actualmente, s-au conturat metodele de calculație a costurilor de producție, care cuprind totalitatea procedeele utilizate pentru cuantificarea numerică a acestora și oferă posibilitatea măsurării performanțelor economice ale entității. Analiza posibilității de organizare a contabilității și controlului de gestiune și calculației costurilor prin metoda target-costing în cadrul entităților are în vedere înțelegerea corectă a metodologiei de aplicare a principiilor metodei target-costing, plecând de la diversele abordări teoretice ale specialiștilor din domeniul contabilității de gestiune și a retratării informațiilor în vederea determinării costului țintă propus de entitatea economică. Accentul este pus pe încercarea de adaptare a fiecărei activități la specificul metodei target-costing și a evidențierii avantajelor utilizării acesteia.

Printre avantajele aplicării metodei target-costing la entitățile producătoare se pot enumera următoarele:

- urmărește costurile produsului pe parcursul ciclului de viață a acestuia;
- evidențiază o corelare a contabilității de gestiune cu marketingul și managementul strategic, bazându-se pe o orientare spre client și piața de desfacere;
- stabilește o reducere a costurilor de producere la etapa proiectării, fapt ce dovedește că produsul este orientat spre vânzări asigurate.

Controlul operațiilor economice, proceselor economice și centrelor de activitate și implicit a costurilor de producție este o prioritate pentru managerii entității. Este important ca aceștia să privească produsul, de-a lungul vieții sale și să adapteze deciziile în mod continuu având drept scop creșterea performanțelor economice. Practica entităților de succes care utilizează acesta

metodă demonstrează că au o structură organizațională foarte eficace, care se adaptează cerințelor clientului și răspunde „vocii consumatorului final”.

### **Bibliografie:**

1. CĂPUȘNEANU S., BRICIU S. Analiza posibilității de organizare a contabilității de gestiune prin metoda Target Costing (TC) în cadrul entităților din România. În: Economie teoretică și aplicată. Volumul XVIII (2011), No. 9(562), pp. 51-68. Disponibil: [http://store.ectap.ro/articole/638\\_ro.pdf](http://store.ectap.ro/articole/638_ro.pdf)
2. CEAUSESCU A. I., VADUVA C. Utilizarea metodei costurilor țintă în stabilirea prețurilor. În: Analele Universității “Constantin Brâncuși” din Târgu Jiu, Seria Economie, Nr. 4/2010, pp. 160-167.
3. DIACONU P. ș.a. Contabilitate managerială aprofundată. București: Editura Economică, 2003.
4. EKER M., EKER S. The Effects of Interactions between Management Control Systems and Strategy on Firm Performance: An Empirical Study, Business and Economics Research Journal, nr. 4/7, 2016, pp. 123-141.
5. GEORGESCU I., BÎRCĂ A., Caracteristici definitorii cu privire la controlul de gestiune. În: Conferința Științifică Internațională „25 de ani de reformă economică în Republica Moldova: prin Inovare și Competitivitate spre Progres Economic”, 23-24 septembrie 2016, ASEM, Chișinău, pp. 356-360.
6. Horváth & Partners. Controlling, sisteme eficiente de creștere a performanțelor firmei. Ediția a II-a. București: Editura C.H. Beck, 2009.
7. IACOB C., DRĂCEA R.M., Contabilitate analitică și de gestiune, Editura Tribuna Economică, București, 1998.
8. NEEDLES Jr. ș.a. Principiile de bază ale contabilității. Chișinău: Editura ARC, 2000.
9. SCORȚE C., FRACAȘ M. Target-costingul, o nouă posibilitate de calculație a costurilor. Disponibil: <http://steconomiceuoradea.ro/anale/volume/2006/finante-contabilitate-si-banci/49.pdf>
10. TABĂRĂ N. Modernizarea contabilității și controlului de gestiune. Iași: Tipografia Moldovei, 2006.
11. TABĂRĂ, N., BÎRCĂ, A., Evaluarea performanțelor financiare - etapă esențială în controlul de gestiune. În: Contabilitatea și profesia contabilă în era provocărilor: Conferința Științifică Internațională 5-6 aprilie 2017, Ediția a VI-a, Chișinău, Culegere de articole științifice, Chișinău: ASEM, 2017, pp. 281-286.