

CALCULAȚIA PREȚURILOR PRODUSELOR PRIN APLICAREA METODEI DE CALCULAȚIE A COSTURILOR-ȚINTĂ

***Lect. sup. dr. Galina BĂDICU, ASEM
Conf. univ. dr. Svetlana MIHAILA, ASEM***

This article enlarges upon the way of organizing the management accounting and the cost calculation based on the target-costing method. Apart from being a calculation method, it is also a modern management method, being regarded as a new trend in the field of cost management. Accepting and implementing such method, the entities will manage to enhance their internal manufacturing processes in order to deliver qualitative products and services tailored to the market requirements. In the meantime, such method will stimulate the accountants in the process of solving numerous problems related to the competitive business environment. The target-costing method is based on the idea that the selling prices of a product does not depend on the cost of sales. On the contrary, the cost of a product should be adjusted to the market price. The authors have adopted a theoretical and practical approach in regard to the stages of application of the target-costing method, as well as of the role of the managerial accountant in the process of implementation of such method. This investigation refers to the analysis of the possibilities of organizing the managerial accounting

and the cost calculation based on the target-costing method within entities from the Republic of Moldova.

Cuvinte-cheie: costuri, calculația costurilor, metode de calculație a costului, preț-țintă, profit-țintă, cost-țintă.

JEL: M-41

În ultimul timp, entitățile operează în situații de incertitudine și cu medii instabile. Odată cu aceasta, contabilitatea își demonstrează limitele în administrarea unei entități, creându-se astfel aria dezvoltării contabilității manageriale. În opinia noastră, organizarea contabilității manageriale, subordonată conducerii la toate nivelurile structurilor organizatorice, presupune un ansamblu de activități desfășurate de o entitate în vederea realizării unui sistem informațional eficient privind elaborarea, urmărirea și controlul bugetelor, evidența și calculul costurilor de producție, analiza eficienței activității desfășurate.

În acest sens, se ridică o serie de probleme, una fiind: *alegerea metodei celei mai corespunzătoare de organizare a costurilor și calculația costului de producție*. Este o problemă dependentă de o serie de factori, cum ar fi: *caracterul diferit al producției, aspectul sezonier, specificul procesului tehnologic, nomenclatura de fabricație, durata ciclului de producție, tendința de evoluție a unor factori, tendințele care se manifestă pe plan internațional în materie de costuri, precum și scopul urmărit de managementul unei entități*.

Potrivit prevederilor „Indicațiilor metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor”, calculația costurilor poate fi efectuată după una din următoarele metode: *globală, pe faze, pe comenzi, metoda costului standard sau alte metode stabilite în politicile contabile* [4, pct. 55-69]. În esența sa, trăsătura comună a metodelor de calculație, se caracterizează prin faptul că fiecare din acestea încearcă să calculeze costul de producție al unui produs sau serviciu plecând de la totalitatea costurilor realizate pe parcursul perioadei de gestiune. Procedura de calcul, în cadrul fiecărei metode, se desfășoară în etape succesive, folosind procedee de lucru specifice.

În conformitate cu politicile contabile, entitatea poate să utilizeze o *metodă distinctă de calculație, mai multe metode sau o combinație de metode de calculație a costurilor produselor fabricate/serviciilor prestate*, în funcție de particularitățile organizațional-tehnologice și necesitățile informațional-decizionale [4, pct. 56].

Alegerea unei metode de calculație a costurilor, consemnează un anumit tip de cost și depinde de o serie de limitări. Fiecare entitate are libertatea de a alege una sau alta dintre metodele de calculație enunțate și care, în individualitatea lor, prezintă avantaje și dezavantaje. Datorită acestui fapt, este necesar să se ia în considerare următoarele momente: *informația să se furnizeze într-un interval convenabil, să fie pertinentă, precisă și să aibă un cost rezonabil*. În altă ordine de idei, *trebuie înțeles faptul că metodele se pot completa, motiv pentru care tendința actuală pe plan internațional este de combinare a acestora*.

Datorită preocupărilor comune ale specialiștilor din domeniul contabilității și calculației costurilor cu cei din marketing și nu numai, s-a înregistrat o adevărată revoluție în calculația costurilor. În acest context, se pot examina deficiențe reclamate de abordările tradiționale ale metodelor de calculație a costurilor: *utilizarea procedeelelor de repartizare a costurilor indirecte, bazate pe coeficienții de absorbție dependenți de volumul producției; clasificarea costurilor indirecte în variabile și constante, în funcție de volumul producției; informațiile furnizate de contabilitatea managerială tradițională oferă date pentru evaluarea performanțelor pe termen scurt, obținute însă la finele perioadei de gestiune etc.* [3, pp. 129-130]. În consecință, se poate afirma că procesul de producție bazat pe tehnologiile avansate impun sisteme de calculație moderne, care să poată răspunde nevoilor de informare într-un mediu concurențial acerb.

Informațiile despre costuri, deși necesare pentru hotărârea entității referitoare la prețul oferit, nu constituie singurul factor în luarea deciziei. Este necesar să se facă o analiză din punct de vedere strategic și să se ia în calcul posibilele oferte ale concurenților. Entitățile care își desfășoară activitatea pe piețe concurențiale și adoptă o orientare spre client, folosesc, tot mai des, abordarea bazată pe piață și anume calculația prețurilor-țintă. În cadrul investigațiilor noastre, ne vom axa pe analiza informațiilor conținute în literatura de specialitate. Pentru a elucida esența și importanța metodei

Target-Costing, vom încerca să analizăm etapele desfășurării, iar în cadrul acestora vom determina anumiți indicatori.

Un **preț-țintă** este prețul estimativ pentru un produs sau serviciu pe care clienții potențiali îl vor plăti [1, p. 458]. Înțelegerea valorii percepute de clienți este un aspect-cheie al orientării către clienți. Este știut faptul că o entitate are mai puțin acces la activitatea concurenților săi. De obicei, entitatea poate obține informații cu privire la concurenții săi de la clienți, furnizori și angajați ai concurenților. Studiul denotă și o altă sursă de informații, practică de entitățile producătoare din RM, dezasamblarea și analiza produselor concurenților pentru a determina designul și componentele produsului și a cunoaște tehnologiile folosite de concurenți. Astfel, prețul-țintă, calculat cu ajutorul informației de la clienți și concurenți, formează baza pentru calculația costurilor-țintă. Ce costuri relevante ar trebui de inclus în calculele costurilor-țintă? De obicei, se includ toate costurile, atât variabile, cât și constante, deoarece prețul (inclusiv, veniturile din vânzări) unei entități trebuie să recupereze toate costurile.

Scopul metodei costului-țintă constă în identificarea costului de producție pentru produsul urmărit, astfel încât, la vânzare, acesta să genereze marja de profit dorită. Logica metodei e foarte simplă. Privind în viitor, entitatea mapează segmentele de clienți și le pune în vizor pe cele mai atractive. Apoi, determină ce nivel de calitate și de funcționalitate va atinge produsul în fiecare segment, dat fiind un preț-țintă determinat. În consecință, entitatea proiectează procesele de aprovizionare, producție și de distribuție, care vor permite obținerea profitului dorit la această țintă. Ca rezultat al utilizării metodei costului-țintă, entitatea pleacă de la cerințele clienților și posibilitatea lor de plată, în schimb, practica tradițională de calculație a prețurilor pleacă de la costurile de producție.

În acest context, cercetarea literaturii de specialitate arată că, în procesul de calcul al prețurilor produselor prin aplicarea metodei de calculație a costurilor-țintă, este necesar să se parcurgă anumite etape cu privire la determinarea prețului și costului-țintă [1, pp. 459-464], [3, pp. 141-152].

I. Dezvoltarea unui produs care satisface nevoile clienților potențiali. Timpul necesar pentru dezvoltarea unui produs nou ajută la definirea beneficiilor ce derivă din metoda Target-costing. Cu cât este mai mare durata proiectării, cu atât este mai mare probabilitatea ca condițiile de piață folosite pentru validarea proiectului noului produs să se schimbe. Astfel, în cazul produselor cu ciclu lung de dezvoltare, cum ar fi automobilele, metoda Target-costing trebuie să conțină câteva faze, în care condițiile de piață sunt reverificate. Pentru produsele cu ciclu scurt de fabricație, precum electrocasnicele, sunt necesare mai puține reverificări.

II. Fixarea prețului-țintă. În principiu, prețul-țintă este stabilit prin tehnici de studiu și vizează întreaga durată de viață a produsului. În consecință, aceasta are o determinare strategică, un caracter dinamic și capătă mai multe forme și niveluri în raport cu segmentele de piață și evoluția în timp a cererii și ofertei. Stabilirea prețului-țintă este întotdeauna nesigură, nu poate fi controlat [2, p. 385], având în vedere modul cum evoluează piața, felul în care se comportă concurența și relațiile monetare.

Pentru a cerceta esența metodei Target-Costing și a etapelor acesteia, vom utiliza un exemplu convențional, în vederea elucidării semnificației metodei în cauză, nu doar prin prisma caracteristicii, ci și prin prisma aplicării acesteia în practică.

Exemplul 1. O entitate studiază proiectul unui nou model de produs – „Modelul 2015”. Cercetările și estimările inițiale arată că ciclul de viață al produsului va fi de 5 ani, după care inovațiile tehnice ar obliga înlocuirea produsului „Modelul 2015” cu unul modern. Prețul ar putea fi fixat la valoarea de 8200 de lei pentru primii 3 ani. Din anul 4, prețul va fi ajustat la valoarea de 6500 de lei. Previiziunile vânzărilor sunt estimate astfel: primii 3 ani – 500 de bucăți/anual, iar pentru ani 4 și 5 – 300 de bucăți/anual.

O primă impresie asupra succeselor entității poate fi furnizată de nivelul vânzărilor. În acest context, autorii propun algoritmul determinării valorii vânzărilor pe 5 ani de viață ai produsului „Modelul 2015”, fapt prezentat în tabelul 1.

Luând în considerare calculul prezentat în tabel, menționăm faptul că cantitatea prognozată pe durata ciclului de viață al produsului „Modelul 2015” va constitui 2100 de bucăți, care în rezultatul livrării prognozate cumpărătorilor va genera o valoare a vânzărilor de 16200000 de lei. Astfel, raportând valoarea totală a vânzărilor la cantitatea totală prognozată, putem determina prețul-țintă de vânzare mediu. Așadar, prețul-țintă de vânzare mediu va constitui **7714,29 de lei** (16200000 / 2100).

Din punctul nostru de vedere, prețu-țintă de vânzare mediu este extrem de util atunci când se încearcă să se analizeze dacă se va obține profitul dorit la această țintă.

Tabelul 1

Previțiunea vânzărilor pe cinci ani

Indicatorii	Ciclul de viață al produsului					Total
	Anul I	Anul II	Anul III	Anul IV	Anul V	
A	1	2	3	4	5	6 = Σ (col. 1..5)
Cantitatea prognozată, bucăți	500	500	500	300	300	2100
Prețul de vânzare, lei/bucata	8200	8200	8200	6500	6500	X
Valoarea vânzărilor, mii lei (1×2)	4100	4100	4100	1950	1950	16200,00

Sursa: Elaborat de autori

III. Fixarea profitului-țintă. Determinarea decurge din planificarea strategică a entității pe termen mediu și din portofoliul ei de produse la acel orizont. De aceea, mărimea prețului-țintă nu este o sumă fixată, ci o curbă de profit în funcție de ciclul de viață al produsului care simulează cu ajutorul analizei financiare, ținând cont de ipotezele privind volumul desfacerilor, rentabilitatea așteptată a produsului. Studiile demonstrează că procesul de elaborare a estimărilor are un caracter interactiv și, în consecință, nu trebuie perceput drept unic și linear. Datorită acestui fapt, la începutul proceselor, estimările profitului sunt globale și aproximative, ulterior, ele devin mai precise și mai fiabile, dacă caracteristicile viitorului produs sunt clar definite.

Continuând în baza datelor exemplului 1 și luând în considerare faptul că entitatea are ca obiectiv o rată a profitului brut, calculată diferențiat la valoarea vânzărilor, prezentăm în tabelul 2, calculul ratei medii a profitului-țintă și a profitului brut. În practica analitică, în cele mai dese cazuri, se analizează rentabilitatea vânzărilor calculată în baza profitului brut, deoarece nivelul acestei rate denotă cât de efectiv entitatea gestionează vânzările, costurile și prețurile de vânzare a produselor vândute. Astfel, rentabilitatea apare ca instrumentul hotărâtor în orientarea produselor în raport cu cerințele consumatorilor.

Tabelul 2

Determinarea ratei medii a profitului-țintă și a profitului brut

Indicatorii	Ciclul de viață al produsului					Total
	Anul I	Anul II	Anul III	Anul IV	Anul V	
A	1	2	3	4	5	6 = Σ (col. 1..5)
Valoarea vânzărilor, mii lei	4100	4100	4100	1950	1950	16200,00
Rata profitului brut, %	15	15	15	10	10	13,80 (1907 / 16200 x 100)
Profitul brut, mii lei (1×2/100)	615	615	615	195	195	2235,00

Sursa: Elaborat de autori

După cum se observă din tabel, rată medie a profitului-țintă în funcție de valoarea vânzărilor constituie 13,80%, mărime relativă, care exprimă cantitatea de profit brut ce se va obține la 100 de lei venit. Dinamica variată a ratei profitului, în perioada analizată, a făcut ca mărimea totală a profitului brut să se estimeze la 2235 mii de lei.

IV. Stabilirea costului-țintă. Costul-țintă este dedus din calculele precedente prin simpla scădere. Evaluarea nu se face la nivel global, ci, în mod analitic, pe feluri de costuri-țintă parțiale în funcție de componentele și subansamblele produsului. Respectiv, din calculele efectuate, reiese că ponderea costului-țintă în preț va constitui: **86,20%** = 100% - 13,80% sau **6650,00 de lei** [(7714,29 × 86,20%) sau ((16200000 - 2235000) / 2100)]. În acest stadiu, se optimizează relația valoare-cost

tradusă prin capacitatea entității de a realiza produsul cerut, cu funcționalitățile precise, ținând seama de costurile-țintă. În contextul celor expuse, costul global este descompus în funcție de componentele și subansamblele produsului, după importanța relativă a articolelor de costuri ce constituie produsul, fapt prezentat în tabelul 3.

Tabelul 3

Calculul costului-țintă pe articole de costuri

Articole de costuri	Pondere articolelor în costul produsului	Costuri țintă pe articole, lei
A	1	2 = 2 total × 1
Articolul 1	55%	3657,50
Articolul 2	25%	1662,50
Articolul 3	12%	798,00
Articolul 4	5%	332,50
Articolul 5	3%	199,50
Total	100%	6650,00

Sursa: Elaborat de autori

Din informațiile prezentate, rezultă că costul-țintă de **6650,00 de lei** constituie un cost-plafon, care nu trebuie depășit. Pentru fiecare articol, s-a determinat costul de producție aferent, înmulțind ponderile stabilite cu costul-țintă – 6650,00 de lei. Respectiv, profitul brut per unitate de produs va alcătui **1064,29 de lei** [(7714,29 – 6650,00) sau ((2235000) / 2100)].

Concluzii. Finalizând investigarea, ținem să menționăm următoarele caracteristici de bază ale metodei Target-costing, care disting metoda în cauză, de metodele tradiționale:

- ✓ *este o metodă de calculație a costurilor condusă de piață*, unde costurile-țintă se stabilesc determinând mai întâi prețul competitiv al pieței, din care se diminuează rata profitului de obținut. Uneori costul-țintă nu este obținut. În acest caz, managerii trebuie să reprojecțeze produsul sau să activeze, în continuare, la o rată de profit redusă;
- ✓ *este o metodă de calculație a costurilor orientată spre clienți*, ceea ce înseamnă că cercetarea costurilor este efectuată pe baza preferințelor clienților și a reacțiilor așteptate din partea concurenților, în vederea calității și prețului de vânzare al produsului, precum și a termenului de livrare;
- ✓ *este o metodă de calculație a costurilor orientată pe ciclul de viață al produsului*. Rolul costului pe ciclul de viață al produsului este de a reduce cheltuielile de posesie (ulterioare) pentru client.

Bibliografie:

1. HORNGREN Charles T., DATAR Srikant M., FOSTER George. *Contabilitatea costurilor, o abordare managerială*. Editura ARC, Chișinău: 2006. 940 p.
2. *Contabilitatea de gestiune & Control de gestiune*. Coordonatori: Caraiani Chirița, Dumitrana Mihaela. Ediția a II-a, Editura InfoMega, București: 2005. 464 p.
3. SGÂRDEA Florinel Marian. *Contabilitatea managerială aprofundată*. Editura ASE, București: 2009. 277 p.
4. *Indicații metodice privind contabilitatea costurilor de producție și calculația costului produselor și serviciilor*. În: Monitorul Oficial al RM, 2013, nr. 233-237 (4551-4555) din 22.10.2013.