

Koncept ciljnih stroškov kot orodje izboljševanja konkurenčnega položaja podjetja

avtorica **Maja ZAMAN**, Ekonomska fakulteta

Zaradi procesa globalizacije trgov so podjetja vse bolj izpostavljena neizprosni svetovni konkurenci, kar vse bolj odseva tudi v težnji k stalnemu zniževanju stroškov. Sodobni trendi zahtevajo od podjetij visoko raven fleksibilnosti tako na področju strateškega poslovanja kot na področju vseh izvajalnih funkcij. Ob tem se spreminja vloga računovodstva, ki mora slediti spremembam v podjetju in njegovem poslovnem okolju ter se jim prilagajati z namenom preskrbovanja pomembnih, zanesljivih in pravočasnih informacij za poslovodsko odločanje na vseh ravneh. Podjetja, ki so takšni konkurenci izpostavljena, med drugim opažajo, da je določanje prodajnih cen na podlagi stroškovnih cen postalo z vidika trga nedopustno in da dobiva večji pomen koncept ciljnih stroškov¹ kot element donosnosti poslovanja in strateško orodje za izboljševanje konkurenčnega položaja podjetja.

Opredelitev koncepta ciljnih stroškov

V slovenski literaturi najdemo več (sorodnih) definicij koncepta ciljnih stroškov. Najpogosteje je uporabljena definicija, po kateri so "ciljni stroški največji dovoljeni stroški v celotni dobi povpraševanja po izdelku in so ponavadi opredeljeni za vsako stopnjo v tem okviru posebej" (Turk, Kavčič, Ko-

kotec-Novak, 1998, str. 122). Podobno Tekavčičeva (1997, str. 172) pravi, da so "ciljni stroški razlika med prodajno vrednostjo proizvoda v njegovem življenjskem ciklu in pričakovanim dobičkom od njegove prodaje".

V tuji literaturi je več definicij, ki izpostavljajo pomen uvajanja tega koncepta v najzgodnejših fazah življenjskega cikla izdelkov. Horvath (1993, str. 4) s pojmom koncepta ciljnih stroškov razume "skupek inštrumentov za planiranje, nadzor in odločanje o stroških, ki nastopijo že v zgodnjih fazah načrtovanja proizvoda in proizvodnje, z namenom, da pravočasno oblikujejo stroškovne strukture glede na zahteve trga". Seidenschwarz (1992, str. 199) pa opredeljuje koncept ciljnih stroškov kot "inštrument strateškega stroškovnega managementa, ki pa ni usmerjen na proizvodnjo (kot je to značilno za tradicionalne stroškovne metode) temveč na zgodnje faze v integriranem življenjskem ciklu proizvoda". Fessler in Fischer (2000, str. 33) pa omenjata Katovo definicijo, ki pravi, da je "koncept ciljnih stroškov celoten program zniževanja stroškov, ki se prične še pred pripravo osnutkov in prvih skic novega izdelka. Je pristop, ki teži k zniževanju stroškov novih izdelkov skozi njihovo celotno življenjsko obdobje, ob tem pa upošteva zahteve kupcev po kvalitetnih in zanesljivih

izdelkih in išče uporabne ideje za zniževanje stroškov v fazi planiranja, razvojni fazi in fazi izdelave prototipa".

Kljub velikemu številu definicij koncepta ciljnih stroškov je večini definicij skupno, da opisujejo proces, ki se pojavlja v konkurenčnem tržnem okolju, za katerega je minimiziranje stroškov ključen element donosnosti.

Razvoj in pomen koncepta ciljnih stroškov

Čeprav so koncept ciljnih stroškov sistematično pričeli uporabljati in ga tako popularizirali Japonci, je bila ideja zasnovana in v preprosti obliki prvič uporabljena že v začetku 20. stoletja v podjetju Ford Motor Company (Shank, Fisher, 1999, str. 74). Na Japonskem pa mesto pionirja na področju uveljavljanja in razvijanja koncepta ciljnih stroškov pripada podjetju Toyota (Bellis-Jones, Oldman, Mills, 1999, str. 29), ki je pričelo razvijati koncept ciljnih stroškov sredi šestdesetih let, kmalu pa so mu sledila tudi druga japonska podjetja (npr. Nissan, Sony, NEC, Olympus, Daihatsu in Matsushita). Danes je metoda ciljnih stroškov pomembna tehnika na področju stroškovnega računovodstva tako v japonskih kot tudi v ameriških in evropskih podjetjih². Čeprav ji je v znanstveno-raziskovalnih krogih na-

menjeno nekoliko manj pozornosti kot drugim inovativnim metodam na področju stroškov (med temi še posebej izstopa koncept stroškov po aktivnostih poslovnega procesa - t. i. ABC metoda), raziskave (Pierce, 2002, str. 30) kažejo, da je metoda v praksi zaživelja bolj kot mnoge druge sodobne stroškovne metode³.

Konkurenca zahteva od podjetij rigorozne spremembe na področju politike prodajnih cen. V preteklosti, ko so še prevladovali "trgi proizvajalcev", je bila politika prodajnih cen podjetij razmeroma preprosta. Ustrezen pribitek na stroškovno ceno proizvoda je ob odsotnosti konkurence zagotavljal zelen dobiček. Naraščajoča konkurenca je ob nespremenjeni politiki prodajnih cen neugodno vplivala na poslovanje podjetja. Ker so se kupci zaradi velikega števila ponudnikov lahko pričeli obnašati racionalno, trg visokih prodajnih cen, ki so bile posledica visokih stroškov in visokih marž proizvajalcev, ni več sprejemal. Proizvajalcem sta ostali le dve možnosti: zniževanje marž in/ali zniževanje stroškov. Zniževanje stroškov v kasnejših fazah življenjskega cikla izdelka se je sicer pogosto izkazalo za učinkovito, vendar so (pre)visoki začetni stroški in z njimi povezani stroški reinženiranja že neugodno vplivali na poslovni rezultat podjetja, kar je mnoga med njimi pripeljalo v propad. Razumljivo je, da so podjetja zaradi takšnih neugodnih izkušenj pričela namenjati večjo pozornost stroškom že v najbolj zgodnjih fazah razvoja novih izdelkov.

Osnovna logika koncepta ciljnih stroškov je razmeroma preprosta. Izračunani ciljni strošek je najvišja dopustna stroškovna cena, ki si jo sme podjetje privoščiti, če želi ob prevladujoči tržni ceni realizirati želeni dobiček. Ciljne stroške določa na eni strani konkurenčni trg, na katerem konkurenčni

ponudniki izpodrinejo nekonkurenčne, na drugi strani pa vrhne poslovodstvo, ki na osnovi postavljene strategije in finančnih ciljev določi želeno stopnjo dobička.

Ker je pomen koncepta ciljnih stroškov izredno velik ravno v začetnih fazah življenjskega cikla proizvoda in ne šele v kasnejših fazah, ko obstoječa tehnologija in že uveljavljeni procesni postopki v veliki meri zmanjšujejo fleksibilnost pri zniževanju stroškov, prevladujoča konkurenčna cena za proizvod pogosto (še) ne obstaja. V takšnih primerih je namesto konkurenčne tržne cene potrebno skrbno proučiti, kakšno ceno bo takšnemu (novemu) proizvodu priznal trg. Po mnenju nekaterih avtorjev (Shank, Fisher, 1999, str. 74, Hočevar, 2001, str. 176) je namreč kar 80 % stroškov določenih v obdobju oblikovanja proizvoda⁴, zato je najpomembnejše stroške obvladovati prav v fazi razvijanja in oblikovanja in v fazi določanja procesov za njegovo proizvodnjo. Namen določanja ciljnih stroškov je tudi v tem, da izberemo takšne proizvodne procese, ki v prihodnosti omogočajo dodatno zmanjševanje proizvodnih stroškov (s tem se kaže povezava med konceptom ciljnih stroškov in konceptom stalnega zniževanja stroškov). Raziskave kažejo, da se koncept ciljnih stroškov najpogosteje uporablja na področju razvitih industrijskih panog, za katere so značilni relativno kratki življenjski cikli proizvodov in pogoste spremembe modelov proizvodov.

Koncept ciljnih stroškov torej zahteva spremembo tradicionalnega koncepta razmišljanja, po katerem je dobiček funkcija prihodkov in stroškov (odhodkov). V konceptu ciljnih stroškov povezava namreč teče v nasprotni smeri, saj stroški postajajo funkcija prihodkov in ciljne stopnje dobička⁵.

Proces vpeljevanja metode ciljnih stroškov in analiza vrednosti

Proces vpeljevanja metode ciljnih stroškov se prične z ugotavljanjem ali predvidevanjem tržne cene, s katero bi podjetje lahko doseglo želeni tržni delež. Glede na postavljene finančne cilje je potrebno določiti ciljni dobiček in tako določiti ciljne stroške. Tako izračunane ciljne stroške je potrebno primerjati s predvidenimi stroški (oziroma z dejanskimi stroški v primeru, da se koncept ciljnih stroškov uvaja v kasnejših fazah življenjskega cikla).

Če se izkaže, da predvideni stroški presegajo ciljne stroške, ki vodijo k zelenemu dobičku, je potrebno poiskati načine za zniževanje stroškov. Predvidene stroške je potrebno zniževati toliko časa, da dosežejo raven ciljnih stroškov. Tekavčičeva (1995, str. 124), ki možnosti za zniževanje stroškov v podjetju išče z vidika aktivnosti⁶, priporoča predvsem iskanje rešitev v dveh smereh:

1. podjetja se morajo osredotočiti predvsem na zaželeno in potrebne aktivnosti in zmanjšati ali povsem odpraviti tiste aktivnosti, ki v ničemer ne prispevajo k vrednosti z vidika kupca ali k nemotenemu poslovanju v podjetju⁷ ter
2. vsako od zaželenih in potrebnih aktivnosti morajo podjetja opraviti brezhibno v prvem poskusu - tako znižujejo stroške, povezane z opravljanjem posameznih aktivnosti, s tem pa tudi celotne stroške poslovanja.

Analiza vrednosti je proces, v katerem je potrebno pregledati vsak sestavni del proizvoda in vsako njegovo funkcijo. Gre za sistematičen postopek, katerega namen je ugotavljanje, ali je posamezen sestavni del ali posamezna funkcija proizvoda mogoče proizvajati z

nižjimi stroški. Pri tem je potrebno posebno pozornost nameniti funkcionalnosti, kakovosti in privlačnosti proizvodov, ki bi se utegnili znižati zaradi pretiranega zniževanja stroškov⁸.

Namen analize vrednosti je tudi ugotavljanje, ali je mogoče zmanjšati število delov, ki vstopajo v proizvodnjo končnega proizvoda. Zmanjševanje števila delov in njihova standardizacija vodita k večji kakovosti in zanesljivosti proizvoda ter znižujeta stroške pridobivanja in skladiščenja delov, stroške dela in poprodajnih storitev⁹.

Ker kupljeni materiali, deli in polproizvodi pogosto pomenijo pomemben delež stroškovne cene proizvoda, je potrebno pozornost nameniti še dvema vprašanjem:

1. odločanju med možnostjo nabave delov od dobaviteljev in lastno proizvodnjo le-teh ter
2. do kolikšne mere je smiselno težnjo po zniževanju stroškov razširiti na dobaviteljsko verigo.

Uvajanje koncepta ciljnih stroškov v podjetje namreč ne zahteva le izboljšane učinkovitosti v procesih, ki potekajo v podjetju, temveč tudi zunaj njega - predvsem pri dobaviteljih. Celovit program na področju obvladovanja stroškov zahteva oblikovanje delovnih teamov, v katere so vključeni tudi inženirji strateških dobaviteljev podjetja, katerih skupni cilj je doseganje ciljnih stroškov za proizvodnjo izdelka z natančno opredeljeno funkcionalnostjo, kakovostjo in privlačnostjo¹⁰.

Primer uporabe ciljnih stroškov na konkretnem izdelku

Primer uporabe ciljnih stroškov bo prikazan na zniževanju stroškov pri izdelavi kableskega snopa¹¹. Po posebnem kablskem snopu je povpraševalo podjetje iz Nove Zelandije, ki je bilo

pripravljeno za proizvod plačati 123,23 denarnih enot.

Na osnovi strateških ciljev je podjetje določilo ciljni dobiček 16,00 denarnih enot na proizvod in si tako postavilo ciljne stroške v višini 107,23 denarnih enot na proizvod. Izračunu ciljnih stroškov sta sledila dva koraka: 1) izračunavanje predvidenih stroškov in 2) zniževanje predvidenih stroškov oziroma približevanje ciljnim stroškom.

V preglednici 1 je prikazana razčlenitev kableskega snopa po kosovnici na posamezne komponente s pripadajočimi predvidenimi stroški, ki vključujejo stroške materiala, dela in amortizacije. Posamezni deli kosovnice, ki jo je pripravil kupec, so bili že v procesu priprave prve stroškovne ocene v soglasju s kupcem nadomeščeni s primerljivimi deli, ki jih je bilo mogoče kupiti pri obstoječih dobaviteljih, pri katerih je podjetje dosegalo bistveno nižje cene.

Ker so bili izračunani predvideni stroški višji od ciljnih stroškov, možnost nadomestitve posameznih delov s primerljivimi pa je bila že izkoriščena, je bilo potrebno poiskati alternativne načine za zniževanje stroškov. Med deli, ki se vgrajujejo v končni proizvod, so stroškovno izstopali predvsem deli D1, D4 in D6. Medtem ko

sta bila stroška pri D1 in D4 utemeljena, je analiza vrednosti pokazala, da je strošek D6, glede na njegove lastnosti, previsok. Ob dejstvu, da ta del dobavlja proizvajalec z monopolnim položajem, se je podjetje v soglasju s kupcem dogovorilo, da bo del proizvajalo samo. V novem izračunu stroškovne cene je bilo potrebno upoštevati dodatne stroške, ki jih bo povzročila lastna proizvodnja novega dela (dodatni stroški materiala, dela in amortizacije).

Lastna proizvodnja dela D6 je povzročila, da so se standardni stroški spustili pod raven ciljnih stroškov (107,23 denarne enote) in tako omogočila podjetju preseganje zelenega dobička. Zaradi lastne proizvodnje so sicer nekoliko narasli stroški materiala (D9), dela (O7) ter amortizacije (PO3), vendar je bilo povišanje stroškov bistveno manjše od prihranka.

Sklep

Sodobni pristopi k obvladovanju stroškov postajajo v pogojih naraščajoče konkurence pomembno orodje izboljševanja konkurenčnega položaja podjetja. V prispevku smo prikazali značilnosti koncepta ciljnih stroškov, ki so ga po japonskem vzoru v veliki meri že "posvojila" ameriška, v manjši pa tudi evropska podjetja. Zaradi opisanih

□ **Preglednica 1. Predvideni stroški materiala, dela in amortizacije za proizvodnjo kableskega snopa**

STROŠKI MATERIALA IN DELOV		STROŠKI DELASTROŠKI AMORTIZACIJE			
Del	stroški/proizvod	Opravo			
stroški/proizvod	Amort. opreme	stroški/proizvod			
D1	12,56	O1	2,73	A1	0,91
D2	7,44	O2	4,54	A2	0,91
D3	7,25	O3	1,14	-	-
D4	40,69	O4	1,14	-	-
D5	3,98	O5	3,64	-	-
D6	12,51	O6	3,41	-	-
D7	4,47	-	-	-	-
D8	2,67	-	-	-	-
Skupaj	91,57	Skupaj	16,6	Skupaj	1,82
Skupaj stroški/proizvod	109,99				

značilnosti koncepta ciljnih stroškov ga v večjem obsegu vpeljujejo predvsem podjetja s področja razvitih industrijskih panog, za katere so značilni relativno kratki življenjski cikli proizvodov.

Cilj koncepta ciljnih stroškov ni minimiziranje, pač pa obvladovanje stroškov. Ta cilj pa je mogoče dosegati le s spremembo tradicionalnega koncepta razmišljanja, po katerem je dobiček funkcija prihodkov in stroškov (odhodkov). Prikazali smo, da v konceptu ciljnih stroškov povezava teče v nasprotni smeri, saj stroški postajajo funkcija prihodkov in ciljne stopnje dobička. Koncept ciljnih stroškov je tesno povezan z drugimi sodobnimi koncepti na področju obvladovanja stroškov, s katerimi podjetje izboljšuje ne le svoj trenutni konkurenčni položaj temveč si zagotavlja tudi možnost nenehnega izboljševanja poslovanja. □

Opombe

- 1 V slovenski literaturi kot prevod angleškega izraza "target costing" zasledimo tudi izraze metoda ciljnih stroškov, ciljno obračunavanje stroškov, ciljno določanje stroškov in druge.
- 2 Pierce (2002, str. 30) omenja raziskavo, ki je pokazala, da vsi japonski proizvajalci avtomobilov že uporabljajo metodo ciljnih stroškov, medtem ko delež takšnih podjetij v ZDA še narašča in trenutno dosega 40 %. Ker je v evropskih podjetjih metoda ciljnih stroškov trenutno še nekoliko manj zastopana, imajo evropska podjetja na tem področju še potencial za zniževanje stroškov in izboljšanje konkurenčnega položaja.
- 3 Več o drugih novejših pristopih v obvladovanju stroškov (koncept stroškov po aktivnostih poslovnega procesa, predračunavanje na podlagi aktivnosti, poslovanje na temelju analize aktivnosti, koncept stroškov življenjskega cikla poslovnega učinka, koncept ravno ob pravem času, celovito obvladovanje kakovosti, koncept nenehnih izboljšav poslovanja, prenova poslovnih procesov in drugih) glej Šink, 2001.
- 4 To je pomemben razlog proti uvajanju koncepta ciljnih stroškov v kasnejših fazah življenjskega cikla proizvoda in relativno kratkim življenjskim cikli. Na drugi strani pa podjetja z višjim deležem spremenljivih stroškov in daljšimi življenjskimi cikli proizvodov lahko koncept uspešno uvajajo tudi v kasnejših fazah.
- 5 Prav v dejstvu, da so ciljni stroški funkcija prihodkov in ciljne stopnje dobička, se metoda ciljnih stroškov razlikuje od koncepta nenehnega zniževanja stroškov (tako imenovan kaizen costing). Po tem konceptu stroški niso neposredno povezani s prodajno ceno, temveč s težnjo po nenehnem izboljševanju stroškovne učinkovitosti. Oba koncepta pa sta si sorodna v tem, da se odmikata od tradicionalnih sistemov

□ Preglednica 2. Predvideni stroški materiala, dela in amortizacije za proizvodnjo kablanskega snopa (pri lastni proizvodnji dela D6)

STROŠKI MATERIALA IN DELOV	STROŠKI DELASTROŠKI	AMORTIZACIJE			
Deli in material	stroški/proizvod	Opravilo	stroški/proizvod		
Amort. opreme	stroški/proizvod				
D1	12,56	O1	2,73	A1	0,91
D2	7,44	O2	4,54	A2	0,91
D3	7,25	O3	1,14	A3***	2,22
D4	40,69	O4	1,14	-	-
D5	3,98	O5	3,64	-	-
D6	0,00	O6	3,41	-	-
D7	4,47	O7**	2,22	-	-
D8	2,67	-	-	-	-
D9*	1,87	-	-	-	-
Skupaj	80,93	Skupaj	18,82	Skupaj	4,04
Skupaj stroški/proizvod	103,79				

stroškov in da na stroške gledata kot na dinamično kategorijo, na katero pomembno vplivajo dejavniki zunaj podjetja, predvsem konkurenca.

- 6 Aktivnost je definirana kot vsako delovanje, ki v procesu ustvarjanja poslovnih učinkov troši prvine poslovnega procesa - delovna sredstva, predmete dela, delo in tuje storitve, pri čemer logična zaporedja določenih aktivnosti tvorijo posamezne poslovne procese.
- 7 Oblikovalci novega proizvoda se bodo tako odločili za tiste aktivnosti, ki se bodo odražale v čim nižjih stroških. Ta postopek se imenuje predvidevanje stroškov (angl. *cost estimation*), saj nadzor nad stroški temelji na predvidenih stroških, torej stroških, ki se ugotavljajo v fazi načrtovanja in oblikovanja proizvoda (Šink, 2001, str. 32).
- 8 V procesu analize vrednosti pa ni potrebno zasledovati cilja maksimalne kvalitete ob najnižjih stroških. Maksimalne kvalitete kupci ne želijo, saj je običajno (pre)draga. Zato sodelujoči v procesu analize vrednosti običajno sledijo načelu "ne tako dobro, kot je možno, temveč tako dobro, kot je potrebno" (Horvath, 1993, str. 181).
- 9 Poznan je primer visoko avtomatiziranega obrata podjetja Hitachi (Radebaugh, Gray, 1997, str. 582), katerega poslovodstvo želi znižati število delov, ki jih je potrebno vgraditi v končni proizvod, in iz proizvodnje eliminirati nestandardne dele. S tem ciljem je bila kot osnova za razporejanje splošnih stroškov izbrano število delov, na proizvodnjo nestandardnih delov pa se obračuna še pribitek k razporejenim splošnim stroškom.
- 10 Kljub temu, da je delovanje omenjenih teamov omejeno zaradi nepripravljenosti njihovih članov do razkrivanja s stroški povezanih informacij, so v praksi (predvsem japonskih in ameriških podjetij) poznani primeri uspešnih stroškovnih projektov v sodelovanju s predstavniki dobaviteljske verige. Primer takšnega projekta je podjetje Chrysler, ki je v začetku devetdesetih let izvedlo projekt SCORE (Supplier Cost Reduction Effort), s katerim je v sodelovanju z dobavitelji prek vzpostavljanja tesnejših dobaviteljskih povezav (podobno japonskemu keiretsu) uspelo močno znižati proizvodne stroške (Pierce, 2002, str. 31).
- 11 Gre za testirno napravo, ki jo izdeluje slovensko podjetje v verigi dobaviteljev v avtomobilski industriji (podjetje ne želi biti imenovano, zahvaljujem pa se Maji Zajc za dovoljenje za objavo podatkov). Podjetje je proizvodno in komercialno podjetje, ki zaposluje 40 ljudi. Njegova glavna dejavnost je proizvodnja kablaskih snopov s poudarkom na snopih za prenos telekomunikacijskih signalov. Ta dejavnost podjetju zagotavlja 80 % skupnih prihodkov.

literatura

- 1 **Bellis-Jones, R.; Oldman, A.; Mills R.:** Trends in Cost Management Practice. London, Management Accounting, 77(1999), 7, str. 28-30.
- 2 **Fessler Nicholas, J.; Fischer, J.:** Target Costing. V: Binker Barry J. (ured): Guide to Cost Management. New York: John Wiley & Sons, Inc., 2000, str. 31-49.
- 3 **Hočvar, M.:** Sodobne rešitve pri obvladovanju stroškov. Zbornik referatov 33. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji. Portorož, 21.-23. marca 2001, str. 167-182.
- 4 **Horvath, P.:** Target costing - marktorientierte Zielkosten in der deutschen Praxis. Stuttgart: Schaefer-Poeschel Verlag, 1993, 232 str.
- 5 **Pierce, B.:** Target cost management: Comprehensive benchmarking for a competitive market. Dublin, Accountancy Ireland, 34(2002), 2, str. 30-32.
- 6 **Radebaugh Lee, H.; Gray Sidney, J.:** International Accounting and Multinational Enterprises. New York: John Wiley & Sons, 1997, 696 str.
- 7 **Seidenschwarz, W.:** Target Costing - marktorientiertes Zielkostenmanagement, München: Verlag Franz Vahlen, 1992, 278 str.
- 8 **Shank John, K.; Fisher J.:** Target Costing as a Strategic Tool. Cambridge, Sloan Management Review, 41 (1999), 1, str. 73-82.
- 9 **Šink, D.:** Poznavanje in uporaba novejših pristopov v obvladovanju stroškov v slovenskih podjetjih. Magistrsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2001, 124 str.
- 10 **Tekavčič, M.:** Koncept stroškov po aktivnostih poslovnega procesa. Doktorska disertacija. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1995, 202 str.
- 11 **Tekavčič, M.:** Obvladovanje stroškov. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1997, 193 str.
- 12 **Turk, I.; Kavčič, S.; Kokotec Novak, M.:** Poslovodno računovodstvo. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1998, 620 str.
- 13 **Zajc, M.:** Teoretični in praktični vidiki metode ciljnih stroškov. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2002, 45 str.