

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

**TEORETIČNI IN PRAKTIČNI VIDIK
METODE CILJNIH STROŠKOV**

Ljubljana, marec 2002

MAJA ZAJC

IZJAVA

Študent/ka _____ izjavljam, da sem avtor/ica tega
diplomskega dela, ki sem ga napisal/a pod mentorstvom

_____ in dovolim objavo diplomskega
dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne _____.

Podpis:

KAZALO

1. UVOD	1
2. TRADICIONALNE KALKULACIJSKE METODE	3
2.1. POSTOPEK TRADICIONALNIH KALKULACIJSKIH METOD	3
2.2. VRSTE TRADICIONALNIH KALKULACIJSKIH METOD	4
2.3. SLABOSTI TRADICIONALNIH KALKULACIJSKIH METOD	5
3. METODA CILJNIH STROŠKOV	8
3.1. SPLOŠNI OPIS METODE CILJNIH STROŠKOV	8
3.2. ZGODOVINSKI RAZVOJ METODE	8
3.2.1. Zgodovinski razvoj metode ciljnih stroškov na Japonskem	8
3.3. RAZLIČNE DEFINICIJE METODE CILJNIH STROŠKOV	10
3.3.1. Opis definicij metode ciljnih stroškov	10
3.3.2. Skupne lastnosti definicij metode ciljnih stroškov	12
3.3.2.1. Določanje ciljnih stroškov na osnovi cene	12
3.3.2.2. Zgodnje načrtovanje stroškov	14
3.3.2.3. Križno sodelovanje oddelkov	16
3.4. VRSTE METOD CILJNIH STROŠKOV	17
3.4.1. Opredelitev metod ciljnih stroškov v domači literaturi	17
3.4.1.1. Odštevalna metoda	17
3.4.1.2. Metoda prištevanja	18
3.4.1.3. Integrirana metoda	20
3.4.2. Opredelitev metod ciljnih stroškov v tuji literaturi	20
3.5. PRIMERJAVA KORAKOV METODE CILJNIH STROŠKOV IN TRADICIONALNIH KALKULACIJSKIH METOD	21
3.6. SPECIFIČNA NAČELA METODE CILJNIH STROŠKOV	23
3.7. IZVEDBA POSTOPKA METODE CILJNIH STROŠKOV	24
3.7.1. Faza planiranja izdelka	26
3.7.2. Faza oblikovanja izdelka	27
3.7.3. Predproizvodna faza	28
3.7.4. Proizvodna faza	28
3.8. CILJI IN LASTNOSTI METODE CILJNIH STROŠKOV	28
3.8.1. Cilji metode ciljnih stroškov	28
3.8.2. Lastnosti metode ciljnih stroškov	29
3.9. POSTOPKI, KI SO V TESNI POVEZAVI Z UPORABO METODE CILJNIH STROŠKOV	32
3.9.1. Ocenjevanje trga	32
3.9.2. Analiziranje konkurence	33
3.9.3. Obratna tehnika	33
3.9.4. Analiza vrednost	34
3.9.5. "Simultaneous Engineering (SE)"	34

4. UPORABA METODE CILJNIH STROŠKOV PODJETJU	35
4.1. OPIS PODJETJA	35
4.2. OPIS DEJAVNOSTI PROIZVODNJE KABELSKIH SNOPOV	36
4.3. UPORABA METODE CILJNIH STROŠKOV V PODJETJU	37
4.4. PRIMER UPORABE CILJNIH STROŠKOV NA KONKRETNEM IZDELKU	38
5. SKLEP	42
LITERATURA	44
VIRI	45

1. UVOD

Metoda ciljnih stroškov je proces minimiziranja stroškov za doseganje želenega dobička. V diplomskem delu bo metoda predstavljena tako s teoretičnega kot praktičnega vidika. Teoretični vidik bom prikazala s predstavitvijo metode ciljnih stroškov, kot jo opredeljujejo različni avtorji, praktični vidik pa bom predstavila z uvedbo metode v proučevanem podjetju.

Pri prebiranju literature sem v večini primerov zasledila tuje gradivo, predvsem japonskih avtorjev, od koder metoda tudi izvira. Problem, na katerega sem naletela zaradi uporabe tuje literature je predvsem v različnosti okolja, v katerem se je metoda razvijala, od slovenskega okolja. Ker pri nas razvoj ni tekkel sočasno z japonskim oziroma ameriškim, je to povzročilo probleme pri iskanju slovenskega podjetja, ki metodo uporablja in hkrati prenaša metodo ciljnih stroškov na slovensko poslovno okolje.

Namen mojega diplomskega dela je bralcu predstaviti koncept metode ciljnih stroškov in mu vzbuditi zanimanje za ta sodoben način spremljanja stroškov po posameznih izdelkih oziroma storitvah. Le tako naj bi podjetja dobila prave informacije za sprejemanje poslovnih odločitev in se obdržala na domačem in svetovnem trgu.

Cilj tega diplomskega dela bo dosežen ob spoznanju metode ciljnih stroškov in ugotovitvi bralca o pomembnosti te metode v praktičnem primeru v konkretnem podjetju.

V prvem delu na kratko predstavljam tradicionalne metode kalkuliranja, ki so že dodobra poznane. Poleg postopka, vrst in nalog tradicionalnih metod kalkuliranja, so predstavljene tudi njihove slabosti, ki so bile tudi eden izmed poglavitnih razlogov za uvedbo novih metod spremljanja stroškov, med katere sodi tudi metoda ciljnih stroškov.

Sledi osrednji del diplomskega dela in sicer predstavitev metode ciljnih stroškov. Splošnemu opisu metode na začetku poglavja sledi zgodovinski razvoj metode na Japonskem. Za boljšo predstavo in razumevanje metode je poglavje dopolnjeno z različnimi definicijami tujih avtorjev in definicijami, kot jih zasledimo v slovenski literaturi. Posamezen opis različnih vrst metod pomaga pojasniti način razmišljanja, ki ga opredeljujejo predstavljene definicije. Glede na to, da so v prvem delu predstavljene tradicionalne kalkulacijske metode v drugem delu pa metoda ciljnih stroškov, je smiselno primerjati njune korake. V nadaljevanju se osredotočam na vprašanji: "Koliko nas izdelek sme stati?" in "Kakšne lastnosti mora imeti?". Da bi dobili odgovor na zastavljeni vprašanji, moramo upoštevati specifična načela metode ciljnih stroškov, šele potem se lahko posvetimo opisovanju izvedbe postopka ciljnih stroškov. Ob koncu osrednjega

poglavja na kratko predstavljam še nekaj postopkov, ki so v tesni povezavi z uporabo metode v praksi.

Zadnji del diplomskega dela namenjam opisu rabe metode ciljnih stroškov v konkretnem slovenskem podjetju, ki pa ni želelo biti imenovano. Poleg opisa podjetja in njegove dejavnosti je prikazana situacija podjetja, kakršno sem v smislu metode ciljnih stroškov zasledila pri njegovem proučevanju. Ker pa so določeni podatki v prikazanih konkretnih izračunih za opisan izdelek zaupni, so števila prirejena.

V zaključku podajam povzetek glavnih misli diplomskega dela in ugotovitve, povezane s predstavljenim praktičnim primerom.

2. TRADICIONALNE KALKULACIJSKE METODE

Namen metod kalkuliranja je spremljanje stroškov v podjetju in ugotavljanje stroškovne cene za ustvarjeni izdelek oziroma opravljeno storitev (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str. 88). Kalkulacija je pojem, ki pomeni le preračunavanje stroškov in ima kratkoročen značaj. Z njo ugotovimo, koliko posamezen izdelek oziroma storitev prispeva k dobičku podjetja.

2.1. POSTOPEK TRADICIONALNIH KALKULACIJSKIH METOD

Natančna opredelitev stroškovnih nosilcev pri posredovanju stroškov za posamezni izdelek oziroma storitev je prvi korak pri opredeljevanju stroškov izdelka oziroma storitve. Pri tem moramo ločiti med stroškovnim nosilcem in povzročiteljem stroškov. Stroškovni nosilec je namreč izdelek oziroma storitev, ki ga, ali jo moramo prodati in s tem pokriti stroške za njegov nastanek oziroma izvedbo storitve. Povzročitelj stroškov pa so sestavine dejavnosti, ki jih moramo opraviti, da lahko ustvarimo izdelek (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str. 88). V primeru, da se sestavina dejavnosti zaključi z izdelkom oziroma storitvijo, ki je namenjen notranjim potrebam, ga smatramo za začasni stroškovni nosilec, ki se v nadaljevanju poslovnega procesa spremeni v prvine pri nastajanju končnih stroškovnih nosilcev.

Namen proučevanja stroškov iz različnih zornih kotov, je kalkuliranje stroškovne cene izdelka oziroma storitve, ki je predmet prodaje. Končni cilj, ki ga skušamo doseči s proučevanjem stroškov iz različnih zornih kotov, pa je ugotoviti stroške za posamezen izdelek oziroma končno storitev, ki je predmet prodaje (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str. 88).

Kalkuliranje stroškov je lahko različno in je odvisno od cilja in namena proučevanja stroškov. Pri tem pa je treba poznati metodiko kalkuliranja in pogoje, ki morajo biti izpolnjeni, da z uporabo metode lahko ugotovimo polno lastno ceno, proizvajalno ceno, spremenljive stroške, neposredne stroške ter mejne stroške za posamezen izdelek oziroma storitev.

2.2. VRSTE TRADICIONALNIH KALKULACIJSKIH METOD

Metode kalkuliranja stroškov po stroškovnih nosilcih in glede na vrsto proizvodnje, kot jih določajo slovenski računovodski standardi, so razdeljene v dve večji skupini (Slovenski računovodski standardi 2001, 2002, str. 125).

Ti dve skupini kalkulacij sta delitvene kalkulacije stroškov in kalkulacije stroškov z dodatki in sta nadrobneje razdeljeni v spodnjem prikazu.

a) Delitvene kalkulacije stroškov:

- Enostavna delitvena kalkulacija, ki je lahko enostavna ali razčlenjena po stroškovnih mestih,
- Kalkulacija stroškov z enakovrednimi (ekvivalentnimi) števili, enostavna ali razčlenjena po stroškovnih vrstah in stroškovnih nosilcih,
- Kalkulacija lastne cene vezanih izdelkov z odvzemanjem,
- Kalkulacija lastne cene vezanih izdelkov z delitvijo na podlagi sodelovanja,
- Kalkulacija lastne cene vezanih izdelkov z delitvijo na podlagi enakovrednih števil.

Za delitvene kalkulacije je značilno, da zadostuje že poznavanje skupnih stroškov, katerih ni potrebno deliti na neposredne in posredne (splošne). Lastno ceno na enoto učinka lahko izračunamo že ob poznavanju skupnih stroškov in količine izdelkov oziroma opravljenih storitev in sicer tako, da skupne stroške delimo s proizvedeno količino (Kadoič, 1995, str. 127).

Uporaba delitvenih kalkulacij je primerna za podjetja, ki se ukvarjajo s homogeno masovno proizvodnjo ali pa izdelujejo istovrstne izdelke različnih kakovosti in dimenzij.

b) Kalkulacije stroškov z dodatki:

- Kalkulacija stroškov z enostavnim dodatkom splošnih (posrednih) stroškov,
- Kalkulacija stroškov z razčlenjenim dodatkom po vrstah splošnih (posrednih) stroškov,
- Kalkulacija stroškov z razčlenjenimi dodatki splošnih (posrednih) stroškov po stroškovnih mestih,
- Kalkulacija stroškov z razčlenjenimi dodatki splošnih (posrednih) stroškov po stroškovnih mestih in vrstah.

Kalkulacije z dodatki uporabljamo v primeru, če gre v podjetju za proizvodnjo več različnih vrst izdelkov. Lastno ceno različnih vrst izdelkov ugotavljamo tako, da neposredne stroške razdelimo na posamezne vrste stroškovnih nosilcev, nato pa s pomočjo ključa razporedimo še posredne stroške na posamezne vrste stroškovnih nosilcev. Tako ugotovimo vse stroške, ki bremenijo posamezno vrsto stroškovnih nosilcev, ki jih nato porazdelimo na proizvedene količine stroškovnih nosilcev posamezne vrste in s tem dobimo lastno ceno posamezne enote stroškovnega nosilca (Pučko, Rozman, 1993, str. 188).

Glavne naloge tradicionalnih metod kalkulacij so sledeče (Kavčič, 2000, str. 2):

- kalkulacija stroškov,
- kontrola gospodarnosti,
- zagotavljanje informacij za odločanje.

2.3. SLABOSTI TRADICIONALNIH KALKULACIJSKIH METOD

Z razvijanjem in spreminjanjem poslovnega okolja, uveljavljanjem novih tehnologij in nenehnih izboljšav, so nastale tudi spremembe med stroški in njihovimi povzročitelji. V preteklih obdobjih je veliko vlogo igral človeški faktor, ki je predstavljal tudi največji strošek v podjetju. S krepitvijo konkurence, izboljševanjem proizvodnih procesov in izdelkov, z razvojem proizvodnje brez zalog, z vse večjo kakovostjo proizvodnje in izdelkov, s krajšanjem cikla povpraševanja po izdelkih in z računalniško vodeno proizvodnjo se večja potreba za usmeritev podjetij v intenzivne raziskave in razvoj. Prav stroškov razvoja in raziskav ter naraščajočega deleža splošnih stroškov, klasične metode kalkuliranja ne opredeljujejo. To je eden od razlogov za iskanje novih, bolj učinkovitih metod spremljanja stroškov po posameznih izdelkih oziroma storitvah. Nove metode, med katerimi je tudi metoda ciljnih stroškov, naj bi podjetjem zagotavljale prave informacije za sprejemanje pomembnih poslovnih odločitev, kar bi pripomoglo k večji uspešnosti podjetja v današnjih konkurenčnih razmerah.

Bistvena razlika med klasičnimi metodami kalkuliranja stroškov in metodo ciljnih stroškov je v samem načinu kalkuliranja. Pri klasični metodi kalkuliranja stroškov ugotavljamo, koliko nas bo izdelek stal, pri metodi kalkuliranja na podlagi ciljnih stroškov pa, koliko največ nas izdelek sme stati (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str. 122; Ewert, Ernst, 1999, str. 23).

Glavni razlog za uvedbo metode ciljnih stroškov je prav v pomanjkljivosti klasičnih kalkulacijskih metod, ki imajo poleg kratkoročnega gledanja, ki onemogoča strateške odločitve, še naslednje bistvene pomanjkljivosti (Kavčič, 2000, str. 3):

a) Omejena možnost uporabe

Bistvena pomanjkljivost tradicionalnih metod je v zanemarjanju dolgoročnih dejavnikov uspeha in s tem pomanjkanju strateškega mišljenja. Metode v danem položaju iščejo najboljše rešitve, le-te so optimalni stroški, namesto da bi iskale poti za izboljšanje položaja. Tako ugotovimo, da so tradicionalne metode usmerjene operativno in dajejo le kratkoročne izboljšave. Informacije, ki jih dobimo z uporabo tradicionalnih metod, niso usmerjene v prihodnost, kar ne omogoča odločanja za dolgoročno uspešnost.

b) Pomanjkljiva dinamika

Temelj klasičnih metod kalkuliranja je primerjava standardnih in dejanskih stroškov. S standardnimi stroški lahko razumemo stroške, ki so v prikazanem znesku teoretično upravičeni. Glede na okoliščine obstaja pet vrst standardnih stroškov (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak 1998, str. 81-82):

– Temeljni standardni stroški

V primeru, da za osnovo vzamemo temeljne standardne stroške, govorimo o pomanjkljivi dinamiki. Razlog za tako poimenovanje je v postavitvi temeljnih standardnih stroškov za daljše časovno obdobje, ne glede na konkretne okoliščine poslovanja podjetja v določenem obračunskem obdobju. Ti stroški ne prispevajo k stroškovni učinkovitosti podjetja, saj so postavljeni na podlagi preteklih izkušenj in niso postavljeni nižje od trenutno doseženih stroškov.

– Idealni standardni stroški

Podobno pomanjkljivost, kot temeljni standardni stroški, imajo tudi idealni standardni stroški, ki so postavljeni na podlagi idealnih okoliščin in ne upoštevajo morebitnih negativnih pojavov v obračunskem obdobju.

– Normirani standardni stroški

Delno ugotovitev, ki velja za idealne standardne stroške, velja tudi za normirane standardne stroške. Ti so postavljeni na podlagi okoliščin, katere je mogoče jemati kot normalne, sem pa sodijo okoliščine v preteklem obdobju z manj bistvenimi spremembami.

– Tekoči standardni stroški¹

Tekoči standardni stroški so določeni skladno z okoliščinami poslovanja podjetja v določenem obračunskem obdobju.

– Realni standardni stroški

Realni standardni stroški upoštevajo tako slabosti kot ugodnosti, ki se lahko predvidijo na podlagi preteklih izkušenj.

Z uporabo tekočih ali realnih standardnih stroškov se je moč izogniti pomanjkljivostim rabe temeljnih, idealnih in normiranih standardnih stroškov, ki ne omogočajo reagiranja na izredne dogodke ali okoliščine.

c) Pomanjkljivo upoštevanje trga

Tradicionalne metode kalkuliranja ne postavljajo mej dovoljenim stroškom, poleg tega pa se lotijo računanja stroškov šele po njihovem nastanku, kar tudi onemogoča njihovo naknadno zmanjšanje. Ko stroški že nastanejo, jim prištejejo dobiček in šele nato se v podjetjih začnejo spraševati, zakaj je njihova prodaja takšna, kakršna pač je. V veliko primerih imajo izdelki lastnosti, ki stroške njihove proizvodnje precej povišajo, vendar jih kupci niso pripravljeni plačati. Takšnemu nesmislu se podjetje s sodelovanjem raziskovalno-razvojne, tržne, računovodske in proizvodne funkcije že pri samem snovanju izdelka lahko izogne.

d) Časovni zamik

Delovni procesi si v podjetju sledijo zaporedno, kar pomeni, da se s končanjem predhodnega procesa začne naslednji. Sicer si v podjetjih pomagajo pri določanju stroškov s pomočjo predračunov, vendar v praksi pogosto sledijo zaporednosti procesov. To pomeni, da se najprej izdelajo predračuni, katerim sledi naloga trženja, kasneje načrtovanje izdelka in na koncu sama proizvodnja. Ko je proizvodni proces zaključen, se izvede kalkulacija stroškov in cene. Prav sekvenčnost in ločenost posameznih funkcij poslovnega procesa onemogoča sprotno prilagajanje trgu.

¹ Tekoči standardni stroški so imenovani tudi sprotni standardni stroški (Slovenski računovodski standard, 2002, str. 126).

3. METODA CILJNIH STROŠKOV

3.1. SPLOŠNI OPIS METODE CILJNIH STROŠKOV

Metoda ciljnih stroškov (angl. Target Costing) je v teoriji precej obsežno zastopana (Buggert, 1995, str. 89; Fessler, Fisher, 2000, str. 31-46; Rayburn, 1996, str. 361-393; Sakurai, 1996, str. 37-67, Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str. 121-127...), tega pa ne moremo trditi za njeno uporabo v praksi.

Metoda ciljnih stroškov je način zniževanja standardnih stroškov k ciljnim, ob tržno določeni ceni in zelenem dobičku podjetja. V svoji izvorni obliki to ni le metoda za ugotavljanje stroškov, temveč predstavlja filozofijo odločanja v podjetju. V praksi se metoda pogosto prepleta s podpornimi metodami za zniževanje stroškov, zato jo je od njih velikokrat težko ločiti. Podporne metode, ki pogosto spremljajo metodo ciljnih stroškov kot sestavino uspeha, upoštevajo čas, kakovost in stroške in so predstavljene v poglavju 3.9.

3.2. ZGODOVINSKI RAZVOJ METODE

Metodo v praksi najpogosteje uporabljajo na Japonskem, od koder izvirajo tudi njeni začetki. V zadnjem desetletju so jo začela uporabljati tudi podjetja v Združenih državah Amerike in v Evropi (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak 1998, str. 121).

Leta 1963 jo je najprej začelo uporabljati japonsko podjetje Toyota, v sedemdesetih letih pa se je začela uporabljati še v drugih japonskih podjetjih kot so Nissan, Canon, Sharp, Sony, NEC in drugih (Sakurai, 1996, str. 40). Podjetja, ki so začela uporabljati metodo ciljnih stroškov, so v tehničnem in organizacijskem pogledu visoko razvita. Po dosedanjih raziskavah² je metoda najbolj razširjena v podjetjih, vključenih v avtomobilsko industrijo. V zadnjem poglavju diplomskega dela bom predstavila uporabo metode v slovenskem proizvodnem podjetju, ki tudi proizvaja v sestavu avtomobilske industrije.

3.2.1. Zgodovinski razvoj metode ciljnih stroškov na Japonskem

V zgornji točki sem omenila izvor začetkov metode, zato se mi zdi smiselno predstaviti gospodarsko situacijo na Japonskem, ki je vzknila začetke metode in jo tudi razvijala do današnje oblike, kot jo vidi Sakurai (1996, str. 38-40).

² V letu 1992 se je na Japonskem koncept ciljnih stroškov uporabljal v celotni avtomobilski industriji (v 100 % podjetij iz dejavnosti), proizvodnji električne opreme (v 88,5 % podjetij iz dejavnosti) in proizvodnji strojne opreme (v 82,8 % podjetij iz dejavnosti) (Fessler, Fisher, 2000, str. 32).

Zaradi visokega povpraševanja in posledično razvoja proizvodne avtomatizacije, je prišlo v 60-tih letih na Japonskem do velikega porasta podjetij v proizvodni industriji (npr. kovinski, jeklarski, kemični industriji, industriji goriv in sorodnih industrijah). To obdobje je pogosto imenovano kot obdobje novih izdelkov ali celo "obdobje zapolnitve", saj se je v japonski zgodovini prvič zgodilo, da je kupna moč močno preseгла ponudbo na trgu. To obdobje je bilo hkrati obdobje zelo pomembnih socialnih in ekonomskih sprememb, ki so glavni razlog za razvoj današnjega gospodarskega okolja Japonske.

V tem času je masovna proizvodnja standardnih izdelkov na Japonskem postala najpogostejša dejavnost japonskih podjetij. V smislu stroškovnega managementa je to pomenilo, da se planiranju in oblikovanju končnega izdelka ni posvečalo največje pozornosti. Najpomembnejši je bil proizvodni proces. Iz tega sledi, da so zgodnja 60-ta leta v smislu nadzora stroškov zaznamovana kot obdobje tradicionalnega načina kalkuliranja.

V poznih 60-tih, kakor tudi 70-tih letih je prišlo do vidnega porasta japonskega standarda in s tem do razširitve potrošniške zavesti. To je pripeljalo do takšnega nivoja nasičenja trga z izdelki, da se je obdobje imenovalo "obdobje zasičenosti". Kasneje je širjenje trajnih potrošniških dobrin doseglo nivo večine visoko razvitih držav, zato so bila podjetja z namenom zadovoljevanja potrošniških želja prisiljena proizvajati veliko vrst različnih izdelkov. V poznih 70-tih letih se je pričela širiti raba računalnikov. Z dramatičnim prodiranjem različnih tehnologij (npr. robotov in NC-strojev³), so bila podjetja sposobna učinkovito proizvajati veliko različnih vrst izdelkov v majhnih količinah. Zaradi vseh teh posebnosti, danes to obdobje imenujemo "obdobje proizvodnje z visoko stopnjo avtomatizacije".

Zaradi različnih želja kupcev po novih in boljših proizvodih, so življenjski ciklusi izdelkov postali krajši. S tem sta planiranje in oblikovanje, kot fazi stroškovnega managementa, postala vse bolj pomembna.

Za to sta bistvena dva razloga:

- a) struktura stroškov se določa na osnovi predproizvodnih faz,
- b) daljša obdobja, v katerih bi lahko upoštevali zmanjševanje stroškov, ne obstajajo.

Pomembnost zgodnjih faz za proizvodnjo je prikazana v sliki 1.

³ NC (angl. Numeric Control) stroji so programsko vodeni stroji.

Slika 1: Različni življenjski ciklusi izdelkov glede na stopnjo razvitosti izdelkov

Standardna stopnja razvitosti izdelka (1960)	Razvoj in raziskave	Planiranje in oblikovanje	Proizvodnja
Visoka stopnja razvitosti izdelka (1990)	Razvoj in raziskave	Planiranje in oblikovanje	Proizvodnja

Vir: Sakurai, 1996, str. 39.

Podjetja so se že pred naftno krizo leta 1973 posluževala analize vrednosti⁴, kot orodja za doseganje ciljnih stroškov. Primer najdemo v podjetju Toyota, ki je metodo ciljnih stroškov uporabljalo že v letu 1963 in v podjetju Nissan, ki jo je za razvoj novega vozila uporabilo že v letu 1966. Kakorkoli, oblika metode ciljnih stroškov se je začela širiti po naftni krizi leta 1973.

3.3. RAZLIČNE DEFINICIJE METODE CILJNIH STROŠKOV

Obstaja veliko različnih definicij metode ciljnih stroškov, vsem pa je skupno, da opisujejo proces, ki se pojavlja v konkurenčnem tržnem okolju, za katerega je minimiziranje stroškov pomembna sestavina dobičkovnosti.

Za minimiziranje skupnih stroškov v življenjskem ciklu izdelka je nujno, da se načrtovanje, zniževanje stroškov in upravljanje z njimi prične že v fazah načrtovanja in razvoja izdelka in sicer že od samega začetka v okviru ciljnih stroškov. Splošno pravilo namreč pravi, da je kar 80 % stroškov določenih v obdobju oblikovanja izdelka (Hočevar, 2001, str. 176; Buggert, 1995, str. 51-52).

3.3.1. Opis definicij metode ciljnih stroškov

V slovenski literaturi je največkrat navedena sledeča definicija metode ciljnih stroškov: "Ciljni stroški so največji dovoljeni stroški v celotni dobi povpraševanja po izdelku in so ponavadi opredeljeni za vsako stopnjo v tem okviru posebej" (Turk, Kavčič, Kokotec-Novak, 1998, str. 122).

⁴ Analiza vrednosti je podrobneje opisana v poglavju 3.9.

Kljub temu, da v literaturi ne obstaja enotna definicija metode ciljnih stroškov, predstavljam še nekaj definicij, ki so v tuji literaturi najpogostejše. Povzemam jih po Fesslerju in Fisherju, (2000, str. 32-33):

- Cooper preprosto navaja: "Namen metode ciljnih stroškov je ugotavljanje proizvodnih stroškov za izbran izdelek na način, ki bo po njegovi prodaji zagotavljal želen dobiček".
- Horvath v imenu CAM-I konzorcija (CAM-I - Consortium for Advanced Manufacturing International - Mednarodni konzorcij za visoko razvito proizvodnjo): "Metoda ciljnih stroškov je niz managerskih metod in orodij za usmerjanje stroškov in ciljev v okviru oblikovanja in planiranja novih izdelkov, za zagotavljanje osnove za nadzor v nižjih fazah delovanja ter za zagotavljanje, da bodo ti izdelki dosegali profitne cilje, zadane za dobo življenjskega ciklusa izdelka".
- Kato definira metodo: "V realnosti metoda ciljnih stroškov ni tehnika kvantificiranja stroškov, ampak 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 izdelavi prototipa. Metoda ciljnih stroškov ni preprosta tehnika zniževanja stroškov, pač pa celovit, strateško usmerjen in profiten upravljalni sistem".
- "Metodo ciljnih stroškov lahko definiramo kot orodje stroškovnega managementa, ki nam s pomočjo oddelkov kot so proizvodnja, načrtovanje, raziskovanje in razvoj, trženje ter finance omogoča zniževanje skupnih stroškov izdelka skozi njegovo celotno življenjsko dobo" (Sakurai, 1989, str. 40-41).

3.3.2. Skupne lastnosti definicij metode ciljnih stroškov

Definicije opisujejo različne poglede na ciljne stroške, v glavnem pa imajo skupne tri lastnosti⁵:

- 1) poudarjajo določitev tržne cene in zelenega dobička pred izračunavanjem ciljnih stroškov (določanje ciljnih stroškov na osnovi cene),
- 2) poudarjajo pomen zgodnjega načrtovanja stroškov in s tem zmanjševanje stroškov skozi celotno življenjsko dobo izdelka (zgodnje načrtovanje stroškov),
- 3) kot pogoj za uspešno izvedbo metode ciljnih stroškov narekujejo križno sodelovanje različnih oddelkov v podjetju z nenehno izmenjavo informacij (križno sodelovanje oddelkov).

Vsako izmed navedenih skupnih lastnosti bom bolj podrobno predstavila v nadaljevanju, saj je vsaka izmed komponent izredno pomembna za razumevanje koncepta ciljnih stroškov.

3.3.2.1. Določanje ciljnih stroškov na osnovi cene

Nekateri avtorji, med njimi tudi Cooper in Chew, so prepričani v preprosto logiko koncepta ciljnih stroškov (Fessler, Fisher, 2000, str. 33). Prvi korak, ki ga izvede podjetje je predvidevanje prihodnjega tržišča. Podjetje skuša izdelati načrt segmentov potencialnih kupcev in tržno najbolj zanimivih segmentov⁶. Nato se podjetje osredotoči na izbrane tržne segmente z namenom, da bi določilo, kakšna raven kvalitete in funkcionalnosti izdelka bi zadovoljevala posamezen segment in kakšno ceno bi bili kupci pripravljeni plačati za posamezen izdelek (angl. Target Price).

Podjetje nato načrtuje izdelek in z njim povezan proizvodni proces, ki mu bo omogočil doseči željen dobiček pri vnaprej določeni ciljni ceni.

Podjetje torej izhaja iz potreb stranke ter njene želje po plačilu, kar je v nasprotju s pomanjkljivo, a pogosto uporabljeno metodo stroški-plus⁷. Metoda ciljnih stroškov

⁵ Tako kot definicije tujih avtorjev, se tudi skupne lastnosti nanašajo le na odštevalno metodo, katero avtorji smatrajo za edino pravo metodo ciljnih stroškov.

⁶ Kako ponudbo čim bolje prilagoditi potrebam potrošnikom: razdeliti potrošnike na posamezne skupine tako, da so si znotraj njih potrošniki razmeroma podobni, kar zadeva nekatere vidike zadovoljevanja potreb. Takšne skupine imenujemo tržne segmente (Rojšek, 1993, str. 21).

⁷ Metoda stroški-plus je eden izmed tradicionalnih pristopov načrtovanja dobička. Ceno pri omenjeni metodi oblikujemo tako, da stroškom proizvodnje dodamo dobiček. V primeru, da tako oblikovana cena ni konkurenčna na trgu, podjetje skuša poiskati rešitev z znižanjem stroškov (Kavčič, 2000, str. 8).

zagotavlja ekonomski uspeh podjetja na osnovi uspeha pri strankah. Skratka, metoda ciljnih stroškov je proces, ki za določanje cene proizvoda uporablja obratni vrstni red, kot tradicionalne metode kalkuliranja. Najprej je na podlagi vrednosti oz. zadovoljstva, katerega potrošnikom prinaša izdelek in so zanj tudi pripravljene plačati, postavljena ciljna prodajna cena (angl. Target Selling Price), za tem pa se določi ciljni dobiček.

Yukato Kato (Fessler, Fisher, 2000, str. 35) npr. pravi: "Ciljni dobiček, še posebej tisti, ki se nanaša na izdelke, mora biti izpeljan iz strateških planov dobička podjetja, temeljiti pa mora na srednjeročnem planiranju dobička (od 3 do 5 let). Prav zato je nujno, da si že vnaprej predstavljamo portfelj izdelka v prihodnosti."

Ciljni strošek je strošek, ki podjetju dovoljuje doseganje ciljnega dobička, ob prodaji izdelka po ciljni ceni. Posledično so ciljni stroški včasih opisani kot dovoljeni stroški (angl. Allowable Cost) oziroma kot stroški, ob katerih podjetje zasluži zeleni dobiček. Gre za stroške, ki so določeni na podlagi zahtev kupcev in obstoječe konkurence za izdelek določene kakovosti.

Bistvene lastnosti ciljnih stroškov, ki pa niso odvisne od načina njihovega določanja so (Buggert, 1995, str. 89):

- motiviranje razvijalcev izdelka,
- možnost doseganja ciljnih stroškov z dodatnimi naporami razvojnega oddelka,
- zagotavljanje rentabilnosti izdelka,
- postavitve zgornje meje proizvodjalnih stroškov,
- utemeljenost njihove velikosti.

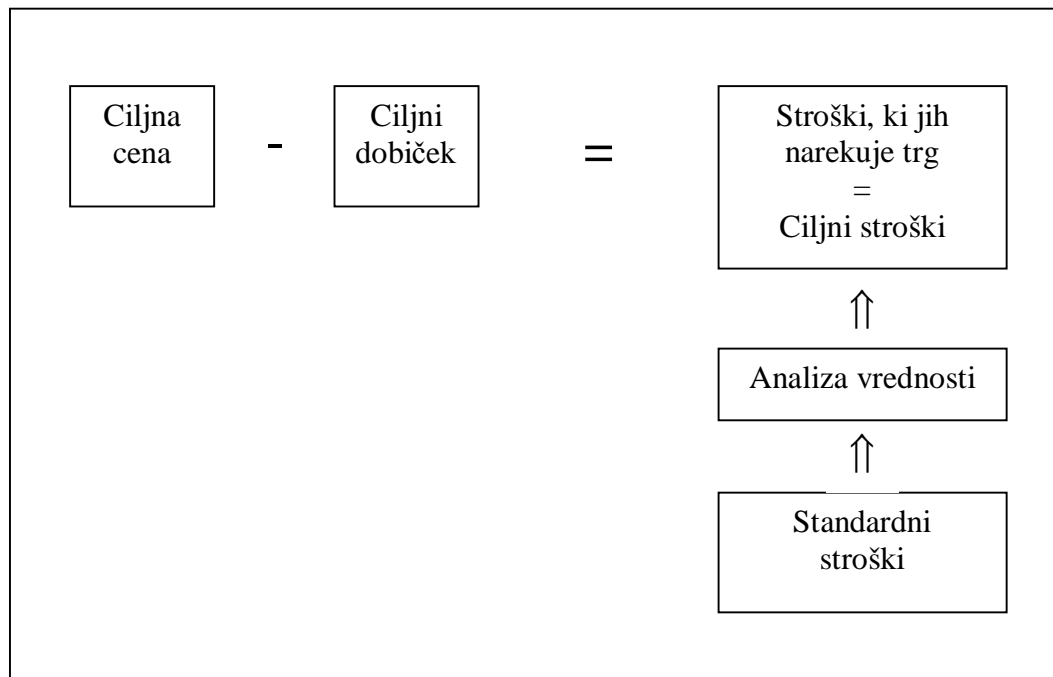
Standardni stroški (angl. Estimated Cost) izdelka nam povedo, koliko bi nas stala proizvodnja enega izdelka z uporabo obstoječe tehnologije in proizvodnega procesa. Standardni stroški so običajno višji od ciljnih stroškov. Razlog za takšno situacijo so tržne razmere, ki v konkurenčnem okolju silijo podjetje k zniževanju stroškov oz. zmanjševanju dobička. Za približevanje (zniževanje) standardnih stroškov ciljnim stroškom, se izvaja sprememba izdelka ali pa analiza vrednosti⁸. Nekateri avtorji standardne stroške zaradi njihovega stalnega zniževanja v okviru metode ciljnih stroškov k dovoljenim stroškom (angl. Allowable (Target) Cost) imenujejo celo nakopičeni stroški⁹ (angl. Drifting Cost) (Fessler, Fisher, 2000, str. 35).

⁸ Analiza vrednosti je podrobneje opisana v poglavju 3.9.

⁹ Nakopičeni stroški (angl. Drifting Cost)-lastni prevod.

Opisani primer ciljnih stroškov je grafično prikazan v sliki 2.

Slika 2: Primer metode ciljnih stroškov



Vir: Fessler, Fisher, 2000, str. 35.

3.3.2.2. Zgodnje načrtovanje stroškov

Uporaba koncepta ciljnih stroškov sili podjetje v načrtovanje cene, dobička in stroškov za posamezen izdelek bolj zgodaj, kot je to tipično za večino drugih podjetij. Zgodnje načrtovanje predstavlja tudi glavno prednost koncepta ciljnih stroškov. Metoda ciljnih stroškov temelji na želji po izdelavi večine stroškovnih kalkulacij še pred vpeljavo in predstavitvijo izdelka. Potem, ko je sistem ciljnih stroškov že vzpostavljen, je stroške potrebno razporediti na dele posameznih izdelkov.

Stroške je potrebno razporejati v dveh smereh. V primeru, da je nov izdelek oziroma njegova sestava podobna izdelkom, katere podjetje že proizvaja, se stroški razporedijo na posamezne dele izdelka. V primeru, ko pa je nov izdelek vsaj deloma drugačen od predhodno proizvedenih izdelkov, se stroški razporedijo v smislu funkcionalne razdelitve. Na ta način se skuša stroške razdeliti na lastnosti izdelka, ki so neposredno povezane z zahtevami strank.

Obstajata torej dva načina razporeditve zgodnjega načrtovanja stroškov:

- 1) Razporejanje na posamezne dele izdelka
- 2) Razporejanje glede na funkcionalnost izdelka

K točki 1) Razporejanje na posamezne dele izdelka

Takšen način razporeditve je prikazan v tabeli 1. V petih stolpcih je prikazana uskladitev ocenjenih stroškov izdelka z njegovimi ciljnimi stroški. Vrstice prikazujejo spisek stroškov po delih izdelka. Primer, ki je sicer povzet iz japonskega podjetja Matsushita Electric (Fessler, Fisher, 2000, str. 35-36) je potrebno izvajati v vsaki izmed treh faz življenjskega ciklusa izdelka in sicer:

- med planiranjem proizvodnje,
- pred naročanjem vzorcev in matric izdelka,
- tik pred polnim začetkom proizvodnje.

Tabela 1: Razporeditev stroškov na posamezne dele izdelka

Deli izdelka	Stroški trenutno proizvajane izdelka	+	Stroški zaradi spremembe izdelka	=	Ocenjeni stroški novega izdelka	-	Ciljni stroški	=	Zniževanje stroškov
Ohišje	A ₁		B ₁		C ₁		D ₁		E ₁
Baterija	A ₂		B ₂		C ₂		D ₂		E ₂
Mehanizem	A ₃		B ₃		C ₃		D ₃		E ₃
Neposredno delo	A ₄		B ₄		C ₄		D ₄		E ₄
Posredno delo	A ₅		B ₅		C ₅		D ₅		E ₅
Mat. za pakiranje	A ₆		B ₆		C ₆		D ₆		E ₆
-	-		-		-		-		-
-	-		-		-		-		-
-	-		-		-		-		-
Amortizacija	A _{s-2}		B _{s-2}		C _{s-2}		D _{s-1}		E _{s-2}
Splošni stroški	A _{s-1}		B _{s-1}		C _{s-1}		D _{s-2}		E _{s-1}
Skupaj	A _s		B _s		C _s		D _s		E _s

Vir: Fessler, Fisher, 2000, str. 36.

V stolpcu A so prikazani podatki starega izdelka, ki so osnova ocene stroškov za nov izdelek zaradi:

- lažjega računanja,
- zmanjševanja potrebe po še natančnejši specifikaciji,
- ker je star izdelek vedno zamenjan z novim,
- dodatnega zniževanja stroškov.

Zaradi sprememb in lastnosti novega izdelka nastanejo dodatni stroški, ki so ocenjeni s strani inženirskega oddelka ter oddelka za ciljne stroške (stolpec B). Kot vsota obeh so v stolpcu C prikazani ocenjeni stroški novega izdelka. Skupni ciljni stroški D_s so izračunani preden so razporejeni med posamezne dele izdelka. Z razliko med stolpcema C in D pa dobimo znižanje stroškov, ki ga je potrebno doseči v okviru analize vrednosti za doseganje ciljnih stroškov. Ciljni stroški so praviloma postavljeni na težko dosegljiv nivo, zato

morata inženirski oddelek ter oddelek za upravljanje s stroški natančno opredeljevati vrednosti, ki se razporejajo posameznim delom izdelka.

K točki 2) Razporejanje glede na funkcionalnost izdelka

Razporejanje stroškov glede na funkcionalnost izdelka je v uporabi takrat, kadar podjetje pričinja proizvajati izdelek, ki je funkcionalno drugačen od starega. Takšen način razporejanja stroškov je pomemben tudi zaradi usmerjanja oblikovalcev v funkcionalnost izdelka in ne na njegove materialne dele.

Pri inovativnih - drugačnih izdelkih gre za določanje ciljnih stroškov glede na funkcionalna področja novega izdelka in sicer na tiste lastnosti izdelka, ki so direktno povezane z zadovoljstvom kupcev. Razlika, glede na prikaz razporeditve stroškov na dele izdelka, je v določitvi funkcijskih področij izdelka, namesto delov izdelka.

Poleg obeh opisanih načinov razporejanja ciljnih stroškov na izdelek, je v literaturi večkrat omenjena tudi metoda WBS¹⁰. Namen njene uporabe je nadrobna razporeditev ciljnih stroškov, ki je tudi pogoj za njihovo kasnejše spremljanje in ugotavljanje odmikov ter vzrokov zanje (Yoshikawa et al., 1993, str. 118).

3.3.2.3. Križno sodelovanje oddelkov

Horvath (Fessler, Fisher, 2000, str. 38) pravi: "Ukvarjanje s ciljnimi stroški je bistvena multi-funkcionalna aktivnost. Osnovna zahteva je uporaba interdisciplinarnih skupin".

Za ugotavljanje ciljnih stroškov mora podjetje nujno vključevati oddelke s tržnim, tehničnim in ekonomskim znanjem. To lahko doseže z zagotavljanjem organizacijskih povezav med njimi in drugimi oddelki. Vsi, ki so neposredno vključeni v proizvodni proces, morajo med seboj neprestano sodelovati (npr. povezovanje oblikovalnih inženirjev z managerji ter zaposlenimi) in sicer od faze zasnove izdelka, do začetka proizvodnje.

"Če oblikovalni inženirji ne vključujejo popolnoma proizvodnih tehnologij, so v procesu odveč. Velikokrat jim manjka konkretnih izkušenj iz proizvodnje, zato morajo z oddelki proizvodnje tesno sodelovati" (Fessler, Fisher, 2000, str. 38).

Prve odločitve skupine so lahko najodločilnejše in hkrati najtežje popravljive. Paradoksalno je, da je začetek procesa ciljnih stroškov takrat, ko je razpoložljiva

¹⁰ WBS (angl. Work Breakdown Structure) - metoda za dodeljevanje ciljnih stroškov na posamezni izdelek. Metoda WBS torej ciljne stroške dodeli: funkcijam in funkcijskim področjem, blokom sestavin, posameznim sestavinam, dejavnostim in posameznim projektom oz. projektnim skupinam.

informacija najbolj omejena, torej takrat, ko sta sodelovanje in sprejemanje odločitev najpomembnejša.

Skupina za upravljanje stroškov je v splošnem sestavljena iz predstavnikov oddelkov in sicer:

- proizvodne tehnologije,
- oblikovanja,
- nabave,
- razvoja,
- trženja,
- proizvodnje,
- načrtovanja izdelka,
- financ in računovodstva.

V mnogih podjetjih je skupina odgovorna vodji razvoja izdelka.

3.4. VRSTE METOD CILJNIH STROŠKOV

V literaturi s področja ciljnih stroškov je glede na njen izvor možno zaznati različne vrste metod ciljnih stroškov. Predstavila jih bom v tem poglavju.

3.4.1. Opredelitev metod ciljnih stroškov v domači literaturi

V domači literaturi zasledimo tri glavne metode določanja ciljnih stroškov in sicer metodo odštevanja, metodo prištevanja in integrirano metodo. Vsaka ima svoje značilnosti in poudarke. Predstavitve so povzete po Turk, Kavčič, Kokotec-Novak (1998, str. 122-125).

3.4.1.1. Odštevalna metoda

V praksi največkrat uporabljena je metoda odštevanja, ki temelji na ceni konkurenčnih izdelkov. Metoda izhaja iz trga, zato jo nekateri avtorji smatrajo za edino pravo metodo ciljnih stroškov. Na podlagi tržne cene dosežemo ciljni strošek tako, da od nje odštejemo želeni poslovni izid podjetja. Izračun, v katerem so stroški odvisna spremenljivka oziroma ostanek, lahko strnemo v sledečem obrazcu:

$$\text{Prihodki} - \text{Poslovni izid} = \text{Stroški}$$

Za poslovni izid lahko vzamemo čisti dobiček, kosmati dobiček, dobiček, ali prispevek za kritje. Glede na zgoraj navedeno enačbo je jasno, da je opredelitev ciljnih stroškov odvisna od opredelitve poslovnega izida. V teoriji največkrat zasledimo opredelitev poslovnega izida kot dobička in ne kot prispevka za kritje in prav tako ne kot kosmatega dobička.

V primeru, da kot opredelitev poslovnega izida upoštevamo prispevek za kritje, ciljni stroški ne vsebujejo prizadevanj za zmanjšanje stalnih oziroma splošnih stroškov. V praksi največkrat upoštevamo želeni dobiček, ki je izračunan iz svojega deleža v prodajni ceni izdelka, zato se ciljni strošek na enoto učinka največkrat izračuna po obrazcu:

$$\text{Ciljni strošek na enoto učinka} = \text{Prodajna cena} - \frac{\text{Prodajna cena} \times \text{Poslovni izid}}{\text{Prodajna cena}}$$

Podjetje izdelku (Turk, Kavčič, Kokotec, 1998, str. 122):

- postavi ceno, ki mu omogoča dobiti želen tržni delež in želen obseg prodaje,
- določi želen dobiček in
- ugotovi, kakšni so lahko stroški pri tako določeni prodajni ceni, da bo lahko dosegalo želen dobiček.

Velik vpliv na postavljanje ciljnih stroškov imajo zaposleni posamezniki v podjetju. Zato je treba pri določanju stroškov le-te deliti glede na obvladljivost in jih kasneje tako tudi spremljati. To pomeni, da je za nedoseganje ciljnih stroškov odgovoren tisti, ki je pristojen za odločanje o stroških.

Ciljni stroški so praviloma postavljeni zelo ostro in jih v veliko primerih ni mogoče dosegati z obstoječo tehnologijo. Zato uporaba metode odštevanja pogosto pripelje podjetje do sprememb v samem tehnološkem procesu podjetja. Druga možnost, ki se podjetju ponuja pri doseganju ciljnih stroškov z uporabo metode odštevanja, pa so pogodbe s konkurenti.

3.4.1.2. Metoda prištevanja

Za razliko od odštevalne metode, ki v večini primerov zahteva spremembe tehnološkega procesa, metoda prištevanja temelji na obstoječi tehnologiji in podatkih o preteklem dogajanju v podjetju. Prav naslanjanje na podatke o preteklem dogajanju v podjetju je možen vzrok za različne neracionalnosti, ki se lahko prenašajo iz prejšnjih obdobj. Gre za določanje standardnih stroškov ob neupoštevanju tržnih razmer. Namesto tržnih razmer so upoštevane možnosti podjetja glede zmanjševanja stroškov.

Metoda prištevanja ima tri različice, ki temeljijo na:

- a) podobnem izdelku,
- b) lastnostih oblike izdelka in
- c) novi zamisli.

Metoda prištevanja, ki temelji na **podobnem izdelku**, temelji na predpostavki, da lahko dosežemo ciljni strošek s ponavljanjem oziroma izboljšanjem prejšnje izvedbe izdelka. Ciljni strošek dosežemo s sledečimi stopnjami:

- Najprej je treba izključiti vse nenavadne stroške in ob tem upoštevati obseg proizvodnje in inflacijo.
- Upoštevati je potrebno prihodnje gospodarske in tržne okoliščine, ob upoštevanju ostalih vplivov okolja.
- Stroški morajo biti zasnovani tako, da vključujejo tudi motivacijo zaposlenih za izboljšavo prejšnje izvedbe izdelka.

Metoda prištevanja, ki temelji na **lastnostih oblike** izdelka (npr. prostorninska kapaciteta motorja, površina transportnega traku...) uporablja statistične metode, ki se nanašajo na podatke iz prejšnjega obdobja. Taka metoda je npr. regresijska analiza, kjer določanje ciljnih stroškov temelji na regresijski enačbi:

$$\text{Ciljni strošek} = a + bX$$

a = običajen resničen strošek enak vsem izdelkom (konstanta)

b = običajen resničen strošek, ki ga določa X lastnost oblikovanega izdelka

Poznano je tudi tako imenovano "pravilo na palec", ki temelji na številu posebnih funkcij izdelka. Obrazec, ki prikazuje izračun ciljnih stroškov s pomočjo omenjenega pravila je:

$$\text{Ciljni strošek} = \text{Strošek glavne funkcije} \times \frac{(1 + \text{Število posebnih funkcij})}{\text{Število obstoječih funkcij}}$$

- strošek glavne funkcije predstavljajo stroški, ki so enaki tako pri novem podobnem izdelku, kot pri že proizvajanjem izdelku
- število posebnih funkcij je število funkcij, katere bo imel le nov podoben izdelek
- število obstoječih funkcij predstavlja število funkcij, ki jih imata tako nov, kot že proizvajani izdelek

Pravilo na palec sem v literaturi zasledila pri prištevalni metodi ciljnih stroškov, vendar je pri dveh različnih avtorjih omenjeno pri različnih vrstah metode prištevanja. V gradivu za

podiplomski študij (Kavčič, 2000, str. 14) je pravilo navedeno pri različici, ki temelji na lastnostih oblike izdelka, medtem ko je v diplomskem delu (Panič, 1996, str. 41) navedeno pri prištevalni metodi, ki temelji na podobnem izdelku. Zato sklepam, da pravilo ni vezano le na eno izmed vrst metode prištevanja.

Tretja metoda prištevanja je metodo, ki temelji na **novi zamisli**. Ta se uporablja takrat, ko niti oblikovanje, niti proizvodnja v podjetju še nista bila uporabljena. V tem primeru gre za novo izvedbo izdelka, katere posledice so nova oblika, novi sestavni deli, nova tehnologija in nove proizvodjalne metode izdelka. Bolj ko je nova zamisel izdelka različna od že uveljavljene poti ustvarjanja obstoječega izdelka, bolj je metoda v praksi uspešna, kar pomeni, da podjetje pripelje do večjih prihrankov.

3.4.1.3. Integrirana metoda

Zadnja metoda, omenjena v slovenski literaturi, je integrirana metoda, ki je kombinacija odštevalne in prištevalne metode. Njena posebnost je pomemben vpliv vodstvenih delavcev na opredelitev ciljnih stroškov, ki so sočasno tudi osnova za njihovo vodenje. Prav zaradi velikega vpliva vodstva obstaja nevarnost, da se podjetje oddalji od trga. Metoda združuje zmožnosti podjetja in zahteve trga, ter išče kompromise med njima.

3.4.2. Opredelitev metod ciljnih stroškov v tuji literaturi

V tuji literaturi so navedene enake metode ciljnih stroškov kot v domači literaturi. Razlika je le v grobi razdelitvi oziroma uvrščanju posameznih metod na dva dela - prištevalne in odštevalne (v domači literaturi je dodana integrirana metoda). Tako so, po podatkih iz tuje literature, med prištevalne metode uvrščene metoda, ki temelji na podobnem izdelku, metoda, ki temelji na lastnostih oblike izdelka in integrirana metoda, med odštevalne pa uvrščajo odštevalno metodo in zoženo prištevalno metodo na osnovi novih zamisli, kar je prikazano v tabeli 2 (Mertelj, 1998, str. 16).

Tabela 2: Razdelitev metod glede na tujo in domačo literaturo

Metode v tuji literaturi	⇒	Aplikacija tujih metod v slovensko delitev
"Market into Company"	⇒	Odštevalna metoda
"Out of Company"	⇒	Prištevalna metoda na osnovi podobnega izdelka
"Into and out of Company"	⇒	Integrirana metoda
"Out of Competitor"	⇒	Zožena prištevalna metoda na osnovi novih zamisli
"Out of Standard Costs"	⇒	Prištevalna metoda na osnovi lastnosti oblike izdelka

Vir: Mertelj, 1998, str. 16.

Metoda na temelju novih zamisli je v tuji literaturi zožena le na posnemanje konkurentov in ne upošteva tudi lastnih razvojnih aktivnosti. Zato jo je avtorica v zgornji razdelitvi poimenovala "zožena prištevalna metoda".

3.5. PRIMERJAVA KORAKOV METODE CILJNIH STROŠKOV IN TRADICIONALNIH KALKULACIJSKIH METOD

Na podlagi definicij metode ciljnih stroškov v poglavju 3.3., bo v nadaljevanju zaporedje korakov metode ciljnih stroškov in tradicionalnega načina kalkuliranja opisno in grafično primerjano v sliki 3.

Slika 3: Primerjava zaporedij korakov med metodo ciljnih stroškov in klasično metodo kalkuliranja

Metoda ciljnih stroškov	Tradicionalni način kalkuliranja
Določanje izdelka	Določanje izdelka
⇓	⇓
Ciljna cena in obseg	Načrt izdelka
⇓	⇓
Ciljni dobiček	Ocenjeni stroški
⇓	⇓
Ciljni stroški	Ciljni dobiček
⇓	⇓
Načrt izdelka	Ciljna cena

Vir: Fessler, Fisher, 2000, str. 33.

Pri metodi ciljnih stroškov se proces prične z razvojem osnovnega načrta izdelka. Postopek se nadaljuje z določitvijo ciljne cene in obsega proizvodnje, ki sta pogojena z željami oz. potrebami kupcev. Ciljna donosnost izdelka je izpeljana iz dolgoročnega dobičkonosnega plana podjetja, ki v mnogih podjetjih temelji na osnovi dobičkonosnosti prihodkov (angl. ROS- Return on Sales¹¹).

Cena, katero so kupci pripravljeni plačati, zmanjšana za dolgoročni dobiček, predstavlja ciljne stroške oziroma stroške, ki jih dovoljuje trg. Oblikovalci izdelka morajo na osnovi danih ciljnih stroškov iskati rešitve v oblikovanju izdelka.

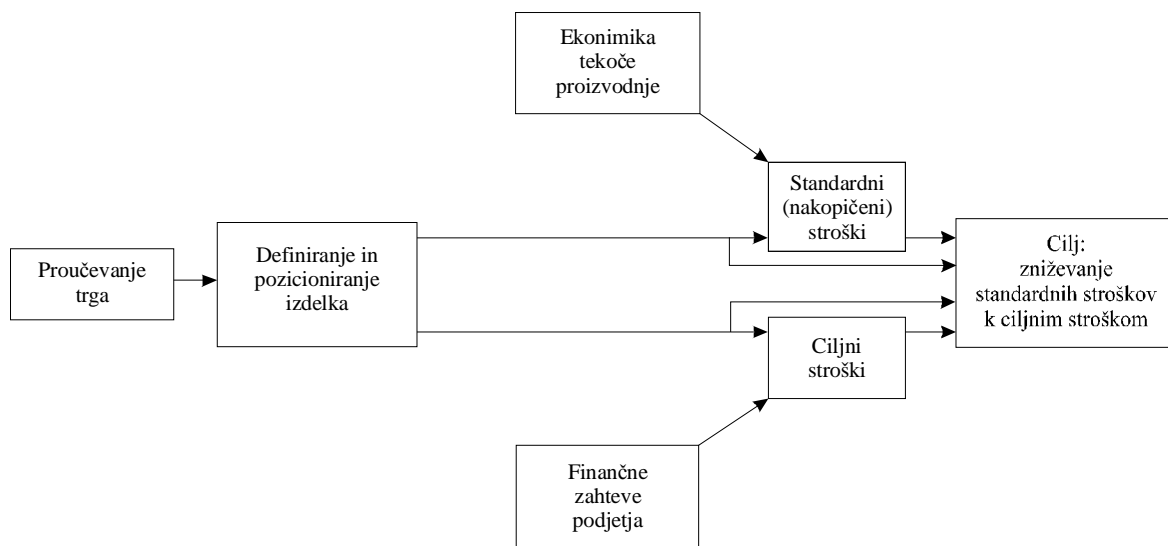
¹¹ ROS matrika je opisana pod opombo v poglavju 3.7.1., opomba št. 15.

Podobno kot pri metodi ciljnih stroškov, se tudi pri tradicionalnih metodah postopek kalkuliranja začne z definiranjem izdelka, kateremu sledi priprava njegovega načrta. Stroški izdelka še ne igrajo glavne vloge, ocenjujejo se šele po izdelavi načrta izdelka. V fazi načrta izdelka je poudarek na določanju in načrtovanju izdelka. Cena se določa v smislu določanja prekomerno ovrednotenih stroškov in z upoštevanjem tega (v upanju podjetja) povračilo zadovoljivega dobička.

Največja pomanjkljivost tradicionalnih metod kalkuliranja je v relativno poznem upoštevanju proizvodnih stroškov v življenjskem ciklu izdelka.

Grafični prikaz v sliki 4 nam nazorno približa tipične korake procesa ciljnih stroškov.

Slika 4: Tipični koraki procesa ciljnih stroškov



Vir: Fessler, Fisher, 2000, str. 34.

Slika prikazuje proces definiranja izdelka, ki je tržno zanimiv za potrošnike (angl. Market Mapping¹²). Pred proučitvijo proizvodnih stroškov je potrebno proučiti funkcijske in cenovne cilje. Rezultat procesa ciljnih stroškov je znižanje ocenjenih stroškov izdelka tako, da se izenačijo s ciljnimi stroški izdelka.

¹² (angl. Market Mapping) - proučevanje trga

3.6. SPECIFIČNA NAČELA METODE CILJNIH STROŠKOV

Iz definicij metode ciljnih stroškov lahko povzamemo njeno bistveno značilnost pri notranjem določanju cen izdelkov v podjetju. Aktualno klasično vprašanje "Koliko nas bo izdelek stal", nadomesti odgovor na vprašanje "Koliko nas izdelek sme stati" in "Kakšne lastnosti mora imeti", da bo tržno zanimiv za potencialne kupce.

To je razlog za nekaj specifičnih načel, ki jih mora upoštevati metoda ciljnih stroškov (Kavčič, 2000, str. 6):

- a) Prodajna cena je osnova za določitev stroškov
Cena novih izdelkov, ki jih bo podjetje vključilo v svoj asortiman, je postavljena v takšni višini, da bo podjetje dosegalo zelen dobiček, istočasno pa bo dobilo začrtan tržni delež na trgu in predviden obseg prodaje.
- b) Usmerjenost na kupca
Ciljni stroški izvirajo iz tržnih razmer in želja ter potreb kupcev. Vodilo stroškovni analizi, izdelku in procesu odločitev podjetja so želje kupcev glede cene, kvalitete in časa, ki se upoštevajo pri izdelku in odločitvah. Šele ko dodatna lastnost ali funkcija izdelka izpolnjuje bistvena pogoja, jo izdelku tudi dodamo. Ta dva pogoja sta:
 - da dopolnitev izdelka poveča tržni delež ali poveča prodajo,
 - da jo kupec odobrava in jo je tudi pripravljen plačati.
- c) Usmerjenost na načrt izdelka in proizvodne procese
Načrt izdelka in procesa ima pri metodi ciljnih stroškov velik pomen, saj se z dobrim načrtom izognemo morebitnim stroškom, ki bi se v kasnejšem obdobju lahko pojavili zaradi slabega načrta. Poleg tega ima izredno velik pomen tudi prihranek dodatnega časa in njegova stroškovna vrednost, ki bi ju porabili pri dopolnjevanju načrta. Zaradi preprečevanja nastajanja kasnejših stroškov je izdelava načrta izdelka in proizvodnega procesa osnovna naloga stroškovnega managementa.

Metoda ciljnih stroškov se začne s stroški ukvarjati že na samem začetku načrtovanja izdelka in ne šele v fazi njihovega nastanka v proizvodnem procesu. Namen računanja vseh stroškov (od razvojno raziskovalnih pa do stroškov odstranitve izdelka) že v fazi načrtovanja, je zmanjševanje stroškov izdelka skozi njegovo celotno življenjsko dobo.

d) Timsko delo

Metoda ciljnih stroškov zahteva že pri analizi načrta sodelovanje vseh funkcij podjetja, tako da naredimo spremembe izdelka še pred samim začetkom proizvodnje. Spodbuja sprotne načrtovanja izdelkov in procesov, saj se na ta način skrajšajo razvojni časi, znižajo stroški in s timskim delom hitreje odkrivajo problemi.

V timsko delo se poleg predstavnikov načrtovanja, proizvodnje, prodaje, trženja, financ, storitev in drugih funkcij vključujejo tudi zunanji člani, med katerimi so najpomembnejši dobavitelji, kupci, posredniki in drugi. Timi so odgovorni za izdelek od samega začetka koncepta, pa vse do proizvodnje.

Tak način dela daje boljše rezultate in ima prednosti pred tradicionalnimi metodami kalkuliranja, saj se večina le-teh začne ukvarjati z izvajanjem sprememb šele, ko se je proizvodnja že začela odvijati.

e) Zniževanje stroškov skozi vso življenjsko dobo izdelka

Metoda ciljnih stroškov upošteva stroške skozi celotno življenjsko dobo izdelka pri dobaviteljih (nabavna cena, stroški uporabe izdelka, stroški vzdrževanja in popravil, stroški odstranitve) in kupcih, saj je njen cilj minimizirati stroške celotnega življenjskega ciklusa tako za kupca, kot za dobavitelja. Za kupca to pomeni minimiziranje stroškov lastnine nad izdelkom, v kar vključujemo zniževanje stroškov uporabe, popravil in odstranitve. S proizvajalčeve strani pa to pomeni minimiziranje stroškov razvoja, proizvodnje, trženja, distribucije, podpore, storitev in odstranitve.

f) Upoštevanje celotne verige vrednosti

Pri uporabi metode ciljnih stroškov so vključeni vsi člani verige vrednosti in sicer dobavitelji, trgovci, distributerji in ponudniki storitev. Prednost take povezanosti članov predstavlja razpršitev naporov za zniževanje stroškov med vse udeležence v verigi. To je tudi temelj za razvoj dolgoročnega sodelovanja vseh članov razširjene organizacije.

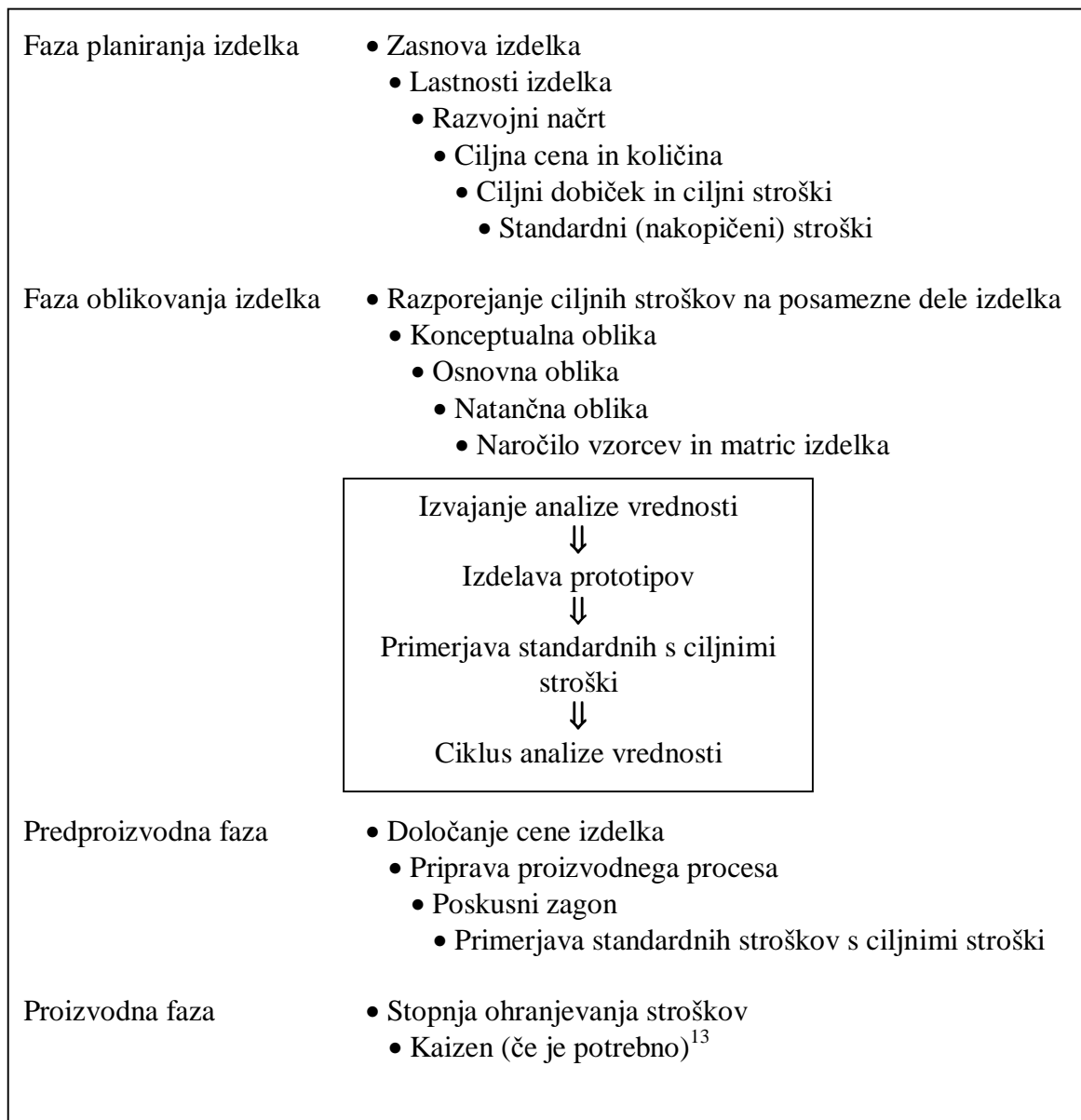
3.7. IZVEDBA POSTOPKA METODE CILJNIH STROŠKOV

Obstajajo različne točke v življenjskem ciklusu izdelka, pri katerih se ciljni stroški formalno izračunajo in ovrednotijo:

- 1) faza planiranja izdelka
- 2) faza oblikovanja izdelka
- 3) predproizvodna faza
- 4) proizvodna faza

V primerjavi z osnovanjem obravnavanja ciljnih stroškov sta fazi izvedbe in uporabe metode lahko zelo dolgi in težki. V sliki 5 je prikazano značilno zaporedje razvoja izdelka skozi različne faze z uporabo ciljnih stroškov.

Slika 5: Zaporedje razvoja izdelka in ciljni stroški



Vir: Fessler, Fisher, 2000, str. 39.

¹³ "Kaizen" je postopek, ki podpira proces zmanjševanja stroškov v proizvodni fazi. Beseda kaizen je japonskega izvora in poudarja pomembnost nenehnega kopičenja majhnih izboljšav pred inovativnimi izboljšavami (Rayburn, 1996, str. 361-362).

3.7.1. Faza planiranja izdelka

V praksi se uporaba metode ciljnih stroškov prične z zasnovo novega izdelka. Predlog poda glavni razvojni inženir s pomočjo komisije za nove izdelke. V japonskih podjetjih so člani komisije zaposleni, ki so predhodno delali na različnih področjih v podjetju. Predlog novega izdelka vsebuje njegovo zasnovo, lastnosti, razvojni načrt in zunanjo obliko.

Med pripravo predloga novega izdelka komisija ocenjuje prilagojenost lastnosti izdelka zahtevam kupcev in jih povzame s pomočjo naslednjih korakov: pregledi kupcev, tržne napovedi, raziskovalne študije, primerjava s konkurenco in analizo "primerjava z najboljšimi"¹⁴.

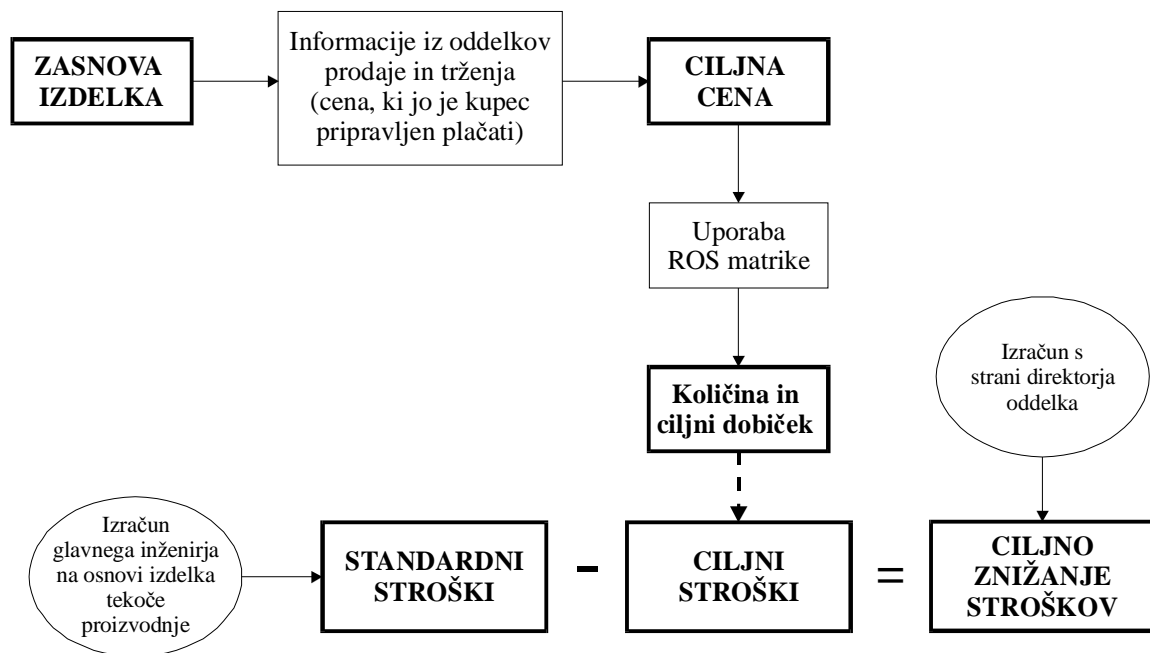
Potrditvi zasnove novega izdelka sledi določanje cene, želenega dobička ter količine.

Slika 6 prikazuje potek korakov za nastanek osnove za izračun ciljnih stroškov, ki so pogoj za naknadno zniževanje stroškov. V fazi planiranja izdelka v okviru izračuna potrebnega zniževanja stroškov je pomembno dvoje:

- na ciljno ceno imajo stroški izdelka bistveno manjši vpliv kot cena, katero je kupec pripravljen plačati za izdelek,
- izračun standardnih stroškov mora nastajati v drugem oddelku, kot izračun znižanja stroškov.

¹⁴ Z drugo besedo analizo imenujemo "Benchmarking" in se uporablja kot sredstvo za pridobivanje informacij, potrebnih za podporo procesu stalnega izboljševanja in pridobivanja konkurenčnih prednosti (Pučko, 1996, str. 191).

Slika 6: Prikaz izračuna znižanja stroškov v fazi planiranja izdelka¹⁵



Vir: Lastna slika.

3.7.2. Faza oblikovanja izdelka

V tej fazi gre za razvoj delovnega prototipa izdelka na osnovi lastnosti izdelka, določenih v fazi njegovega planiranja. Tehnike ciljnih stroškov se naslanjajo na analizo vrednosti, kjer se za doseganje ciljnih stroškov uporablja metode oblikovanja in proizvodnje. Analiza stroškov se lahko uporablja kadarkoli v času proizvodnje, mnoga podjetja, kot npr. Toyota in Matsushita, pa jih uporabljajo v fazi oblikovanja izdelka.

Ovrednotenje ciljnih stroškov je možno le ob ocenah stroškov izdelka v različnih fazah nastajanja končnega izdelka. Prototipi izdelka, kot eden izmed vmesnih členov, imajo velik pomen, saj je zniževanje stroškov direktno vključeno v oblikovanje izdelka in je z izdelavo prototipov celo preverjeno.

Faza oblikovanja vsebuje konceptualno obliko izdelka, kjer se določi predhodna oblika izdelka na osnovi podatkov iz faze planiranja izdelka ter osnovno in končno obliko izdelka, kjer se dokončno definira oblika, zrela za redno proizvodnjo.

¹⁵ Vključena je uporaba ROS matrice, ki se za izračun ciljnega dobička v večini uporablja v Japonskih podjetjih. ROS (angl. Return on Sales Ratio) - dobičkovnost prihodkov, ki mora biti skladna z dolgoročnim načrtom dobička.

V fazi oblikovanja se primerjajo ocenjeni in ciljni stroški. Oblikovalci morajo pri posameznih fazah dosegati stroške v skladu z določeno vrednostjo v okviru zniževanja stroškov, zaključek faze pa je izdelava prototipa.

3.7.3. Predproizvodna faza

Predproizvodna faza, katero imenujemo tudi pripravljalna faza za izdelavo izdelka, je sestavljena iz definiranja konfiguracije proizvodne linije ter izvajanja testnih zagonov. Ker se prototipi izdelujejo v končno definiranem in postavljenem procesu, enakem, kot kasneje izdelki redne proizvodnje, je mogoče zelo natančno oceniti dejanske stroške. Zato se v tej fazi izvede končni izračun ciljnih stroškov pred fiksiranjem prodajne cene. V primeru, da so ocenjeni stroški višji od ciljnih, je naloga oddelka za analizo vrednosti izvajanje takih sprememb na izdelku ali v proizvodnem procesu, da se vzpostavi želeno stanje stroškov. Potrditev modela za redno proizvodnjo je možna šele potem, ko so doseženi ciljni stroški.

3.7.4. Proizvodna faza

S pričetkom redne proizvodnje se zaključi formalni del metode ciljnih stroškov in hkrati prične faza ohranjanja stroškov. V tej točki so ciljni stroški navadno doseženi, saj se preverjajo že v fazah planiranja in oblikovanja.

V mnogih podjetjih se kot osnova za ohranjanje stroškov v proizvodni fazi uporablja tradicionalni način kalkuliranja stroškov. V proizvodni fazi pa je metoda ciljnih stroškov še vedno zelo pomembna, saj standardi, ki se uporabljajo v tradicionalnem načinu kalkuliranja stroškov, bazirajo na ocenah ciljnih stroškov. Poleg tega pa so dejanski stroški proizvajanih izdelkov izhodišče za ocenjevanje stroškov naslednjih generacij izdelkov.

3.8. CILJI IN LASTNOSTI METODE CILJNIH STROŠKOV

3.8.1. Cilji metode ciljnih stroškov

Obstajata dva glavna cilja uporabe ciljnih stroškov. To sta zmanjševanje stroškov in strateško načrtovanje dobička. Slednji se največ uporablja v japonskih podjetjih (Sakurai, 1996, str. 44):

- 1) Zmanjševanje stroškov pomeni zmanjševanje skupnih stroškov, kar vključuje stroške proizvodnje, stroške trženja in druge stroške, ob istočasnem vzdrževanju nivoja visoke kvalitete.
- 2) Strateško načrtovanje dobička pomeni oblikovanje strateških planov dobička z združevanjem tržnih informacij s proizvodnimi in razvojnimi faktorji.

Različna podjetja imajo različne specifične vzroke za uporabo metode ciljnih stroškov:

- 1) primer: Cilj novih oddelkov podjetja Daihatsu je bil ustvarjanje učinkovitih tovarn. Njihovi ciljni stroški so bili tesno povezani z avtomatizacijo proizvodnje in sicer zaradi ustvarjanja tovarne, ki poudarja strategijo stroškov za doseganje dobička, kakor tudi zaradi pospeševanja učinkovite uporabe avtomatizacije in fleksibilnosti.
- 2) primer: Podjetje Isuzu si je že leta 1966 za primarni cilj postavilo zniževanje variabilnih stroškov. Danes je glavni namen njihovega 60 članskega oddelka za ciljne stroške upravljanje variabilnih stroškov v vsem podjetju, vključno s področjem proizvodnje in trženja.
- 3) primer: Razvoj nizkocenovnih izdelkov, ki so funkcionalno boljši od konkurenčnih izdelkov, kar je že leta 1960 poskusilo podjetje Canon.

Razlage pomena, usmerjenosti ter implementacije metod ciljnih stroškov se med vodstvi različnih podjetij razlikujejo.

3.8.2. Lastnosti metode ciljnih stroškov

Podjetja se razlikujejo glede na različno predstavo o metodi ciljnih stroškov. Večinoma jo obravnavajo kot orodje. Tudi klasične metode kalkuliranja predstavljajo le orodje, ki je namenjeno uporabi stroškovnega managementa.

Z vidika obravnavanja različnih metod kalkuliranja kot orodij stroškovnega managementa, je lastnosti metode ciljnih stroškov mogoče najbolje predstaviti v primerjavi z lastnostmi klasičnih metod kalkuliranja. Sakurai je to strnil v sedmih primerjavah (Sakurai, 1996, str. 45 - 47):

- 1) Metoda ciljnih stroškov ter stopnje planiranja in oblikovanja
Metoda ciljnih stroškov in klasične metode kalkuliranja se pojavljajo v različnih fazah življenjskega cikla izdelka, kar ponazarja slika 7. Klasične metode se za razliko od metod ciljnih stroškov pojavljajo šele v proizvodni fazi.

Slika 7: Uporaba ciljnih stroškov



Vir: Sakurai, 1996, str. 45.

2) Metoda ciljnih stroškov je orodje za zniževanje stroškov

Konceptualno jo stroškovni management deli na:

- zniževanje stroškov oz. načrtovanje stroškov,
- kontroliranje stroškov.

Klasične metode kalkuliranja se večinoma uporabljajo za kontroliranje stroškov, metoda ciljnih stroškov pa je sredstvo za načrtovanje stroškov (angl. Cost Planning).

3) Metoda ciljnih stroškov je metoda, ki jo narekuje tržišče

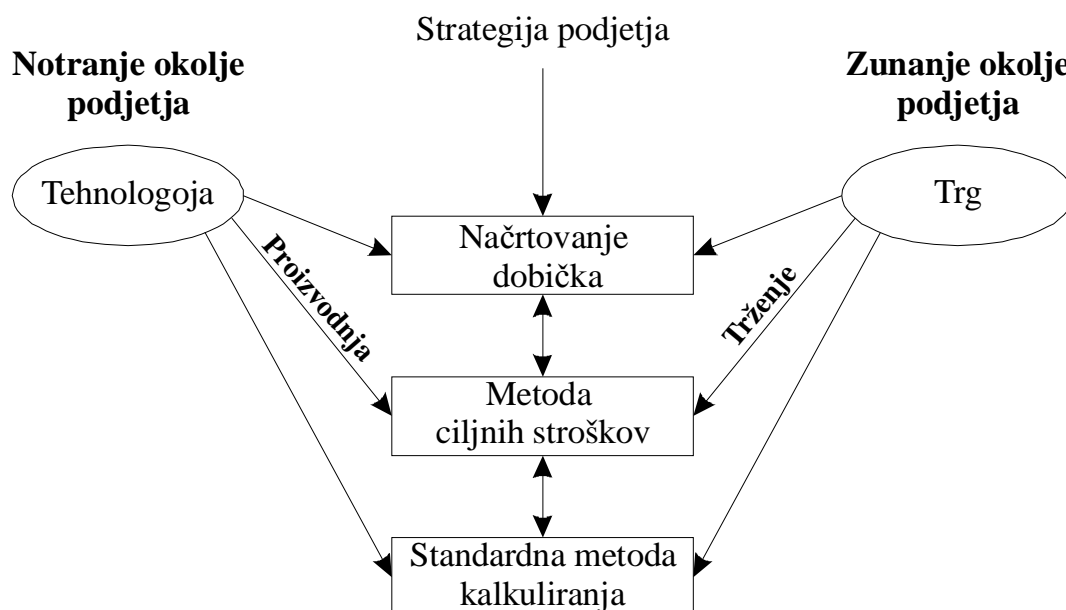
Na klasične metode kalkuliranja imata vpliv predvsem proizvodnja in tehnologija podjetja, na metodo ciljnih stroškov pa vpliva predvsem tržišče. Seveda pa je metoda ciljnih stroškov lahko usmerjena izključno s strani tehnologije podjetja. Jasno je, da je brez upoštevanja strateške politike podjetja nemogoče iztržiti maksimalne prednosti metode. Ta razmerja prikazuje slika 8.

4) Metoda ciljnih stroškov je del strateškega načrtovanja dobička

V metodi ciljnih stroškov strateški poslovni plani upoštevajo konkurenčnost in potrebe kupcev. Metoda je, ob upoštevanju celovite strategije podjetja za zagotavljanje s strani najvišjih managerjev postavljenih ciljnih dobičkov, pogosto uporabljena kot orodje "od spodaj navzgor". Tako je program zniževanja stroškov tesno povezan s strateško načrtovanimi ciljnimi dobički.

Klasične metode kalkuliranja, za razliko od metode ciljnih stroškov, omogočajo nadzor stroškov na osnovi nestrateških inženirskih domnev.

Slika 8: Primerjava metode ciljnih stroškov in standardnih metod kalkuliranja



Vir: Sakurai, 1996, str. 46.

- 5) Metoda ciljnih stroškov je odvisna od povezanosti med oddelki podjetja in to povezanost hkrati zagotavlja
 Pri uporabi metode ciljnih stroškov ima računovodstvo vlogo koordinatorja in informatorja, medtem ko oddelki trženja, inženiringa (načrtovanje in oblikovanje) ter proizvodni oddelki določijo uspeh oziroma izgubo. V tem trenutku postane jasna povezava med metodo ciljnih stroškov in CIM¹⁶, kakor tudi rezultati povezave med tržnim, inženirskim in proizvodnim oddelkom.

- 6) Metoda ciljnih stroškov je bolj uspešna v podjetjih z velikim asortimanom izdelkov / z manjšo količino proizvodnje
 Klasične metode kalkuliranja so bolj učinkovite v standardizirani množični proizvodnji za razliko od metode ciljnih stroškov, ki v takšni proizvodnji ni tako uspešno uporabljena.

¹⁶ CIM (angl. Computer Integrated Management) - upravljanje z uporabo računalnikov.

7) Metoda ciljnih stroškov je v načrtovanje usmerjena tehnika

Metoda ciljnih stroškov se uporablja kot orodje za usmerjanje procesa odločanja, za določanje oblikovanja izdelka ter načrtovanje proizvodnje.

Finančno računovodski izračuni v metodi ciljnih stroškov niso poudarjeni, v njej se odražajo bolj inženirske lastnosti. Metoda se dopolnjuje z drugimi postopki oziroma tehnikami, kot so na primer VE¹⁷, TQC¹⁸ in JIT¹⁹.

3.9. POSTOPKI, KI SO V TESNI POVEZAVI Z UPORABO METODE CILJNIH STROŠKOV

Koncept ciljnih stroškov ni preprost skupek orodij oziroma metod, pač pa je ambiciozen managerski pristop strateške usklajenosti. Ob uporabi metode ciljnih stroškov je pogosto uporabljenih precej podpornih metod, kot so ocenjevanje trga, analiziranje konkurence, obratna tehnika, analiza vrednosti in "Simultaneous Engineering (SE)"²⁰. Vse te metode so usmerjene na pridobivanje informacij zunaj podjetja, medtem ko je ABC metoda²¹ usmerjena na informacije v samem podjetju.

3.9.1. Ocenjevanje trga (angl. Market Assessment)

Metoda ciljnih stroškov se prične z oceno trga in sicer kot z orodjem, ki ga podjetja lahko uporabijo za pridobitev odgovora na vprašanje: "Kaj želijo naše stranke?". Ta odgovor morajo podjetja poznati, še preden lahko strankam ponudijo predlog novega izdelka. Mnenje kupcev in bodočih kupcev o izdelku, katero podjetje pridobi na osnovi postavljenih vprašanj o tem, kaj kupci želijo in česa ne, kaj si želijo pri novih izdelkih in koliko so za zelene lastnosti pripravljeni plačati, so zelo pomembne informacije za podjetje. Za pridobivanje teh podatkov se podjetja poslužujejo različnih vprašalnikov, intervjujev in skupinskih intervjujev (Fessler, Fisher, 2000, str. 41).

Podobna metoda je v nekaterih virih opisana kot "Conjoint analiza" (Kavčič, 2000, str. 20). Pogoj za učinkovito uporabo te metode je predhodna določitev tržnega segmenta

¹⁷ VE (angl. Value Engineering) - Analiza vrednosti je podrobneje opisana v poglavju 3.9.

¹⁸ TQC (angl. Total Quality Control) - Po Feigenbaumu je TQC definiran kot učinkovit sistem za združevanje razvoja kvalitete, vzdrževanja kvalitete ter izboljševanja kvalitete v podjetju, z namenom vzdrževanja proizvodnje in storitev na gospodarnem in ekonomskem nivoju ter doseganja zadovoljstva strank (Ishikawa, 1985, str. 90).

¹⁹ JIT (angl. Just in Time) - V slovenski literaturi je JIT najbolj poznan kot koncept poslovanja brez zalog, poleg njega pa vsebuje številne tehnike, katerih cilj ni zgolj zmanjševanje zalog, temveč neprenehno izboljševanje poslovanja (Rusjan, 1997, str. 146). JIT je filozofija in enoten sistem upravljanja (Rayburn, 1996, str. 713).

²⁰ "Simultaneous Engineering (SE)". Ker v slovenski literaturi nisem našla primerne prevoda, sem se odločila v diplomski delu uporabljati kar angleški izraz. Metodo SE bom podrobneje opisala v poglavju 3.9.5.

²¹ ABC metoda (angl. Activity Based Costing) je metoda kalkuliranja stroškov na podlagi sestavin dejavnosti.

podjetja. Conjoint analizo podjetja uporabljajo kot orodje za identifikacijo celotnih in funkcijskih zahtev kupcev za novi izdelek. Njena prednost je v merjenju subjektivnih zaznav lastnosti izdelka v očeh kupca in njihovih aplikacij na izdelek. Podjetje izbere testno skupino ljudi, kateri predstavi celovite različice izdelka v različnih oblikah in z različnimi kombinacijami lastnosti. Testne osebe različice ocenijo, podjetje pa rezultate rangira in iz njih razbere glavne želene lastnosti izdelka. Namen analize je ugotavljanje pomembnosti posameznih lastnosti izdelka pri odločitvi in koristi za posameznega kupca. Končni rezultat pa so ugotovljene pomembnosti posameznih lastnosti za celotno odločitev, na podlagi katerih je možno predvideti tudi želje za alternativne izdelke in nanje tudi vplivati.

Problem analize lahko predstavlja čas, saj se želje potrošnikov sčasoma spreminjajo in na nakupno odločitev lahko vplivajo drugi dejavniki kot so bili prisotni ob testiranju. Rešitev za podjetje predstavlja čimhitrejši vstop novega izdelka na trg, za to pa je pogoj kratek razvojni čas.

Analiza ne daje postopkov za tehnološke izboljšave, saj gre za odkrivanje novih možnosti in ne za njihovo uresničevanje.

3.9.2. Analiziranje konkurence (angl. Competitive Analysis)

Poznavanje konkurentov je zelo pomembno za preživetje podjetja, še posebej v primeru, ko posamezen konkurent ali skupina konkurentov povečuje tržni delež, prodaja svoje izdelke po nižjih cenah oziroma izvaja konkurenčni pritisk na kakšen drugačen način. Za analiziranje konkurenčnih podjetij lahko podjetje določi skupino za njihovo preučevanje ali v konkurenčne proizvodne obrate celo pošlje skupino svojih predstavnikov. Informacije o tam uporabljenih postopkih so lahko zelo koristne pri določanju izdelka in njegove ciljne cene v lastnem podjetju ²² (Fessler, Fisher, 2000, str. 41).

3.9.3. Obratna tehnika (angl. Reverse Engineering)

Obratna tehnika ali tehnika razkosanja (angl. Teardown Analysis) vsebuje pridobitev konkurenčnega izdelka, njegovo razčlenitev in analiziranje podatkov o uporabljenih materialih, obliki izdelka, možnih uporabljenih postopkih, kvaliteti izdelka ter njegovi ceni. Takšne informacije so skupini za določanje ciljnih stroškov lahko v pomoč pri analizi vrednosti in postopkih za zniževanje stroškov.

²² Kot primer lahko navedem podjetje Olympus, ki v okviru takšnih analiz raziskuje zmožnosti konkurenčnega podjetja, podatke o cenah ter njihovih patentih.

3.9.4. Analiza vrednost (angl. Value Engineering-VE)

Metoda se navadno uporablja v procesu oblikovanja izdelka z namenom znižanja stroškov še pred samim začetkom proizvodnje, namen njene uporabe pa je izboljšanje koristi izdelka za potrošnika.

"Ne tako dobro kot je le možno, temveč tako dobro, kot je potrebno!", je vodilo vseh sodelujočih v procesu (Horvath, 1993, str. 181).

Analiza vrednosti je proces, v katerem se pregleda vsak sestavni del izdelka, da bi ugotovili, kako znižati stroške, pri tem pa se ne sme zmanjšati funkcionalnost, kvaliteta in spremeniti oblika izdelka. Analiza vrednosti torej določa ali je možno zmanjšati število sestavnih delov izdelka oziroma ali je možno poenostaviti proizvodni proces.

Spremembe, ki temeljijo na uporabi analize vrednosti so:

- sprememba kvalitete oziroma vrste materiala,
- sprememba načina proizvodnje,
- uporaba standardnih polizdelkov namesto posebnih,
- zmanjševanje števila sestavnih delov izdelka.

3.9.5. "Simultaneous Engineering (SE)"

Je podporna metoda koncepta ciljnih stroškov, s katero odpravljamo napako sekvenčne metodike tradicionalnih metod kalkuliranja v opisanem poglavju 2.4.d. Zanj je značilna hitra in intenzivna izmenjava informacij vseh udeležencev in s tem celovito obravnavanje rešitve problema. Zaradi pretoka informacij in stroge kontrole stroškov je pomembno imeti tudi možnost vpliva na cene, ki jih postavljajo dobavitelji. Le-te namreč predstavljajo velik delež proizvodnih stroškov.

Metoda se uporablja večinoma na Japonskem in je odgovor na slabosti zahodnoevropskega managementa. Za japonska podjetja je značilno, da sodelujejo z majhnim številom dobaviteljev, vendar se njihovo sodelovanje pogosto začne že v fazi procesa načrtovanja in se nadaljuje preko analize vrednosti vse do kasnejše proizvodnje.

Glavni cilji metode so (Kavčič, 2000, str. 22):

- zavedanje, da je za uspeh podjetja odgovoren vsak zaposlen,
- aktiviranje obsežnega strokovnega "know-how"-a z intenziviranjem pretoka in izmenjave informacij,
- integriranje različnih interesov, idej in sposobnosti v projektne cilje in njihovo izvedbo,
- celotni razvoj izdelka z upoštevanjem želja kupcev s pomočjo inovativnih postopkov.

4. UPORABA METODE CILJNIH STROŠKOV PODJETJU

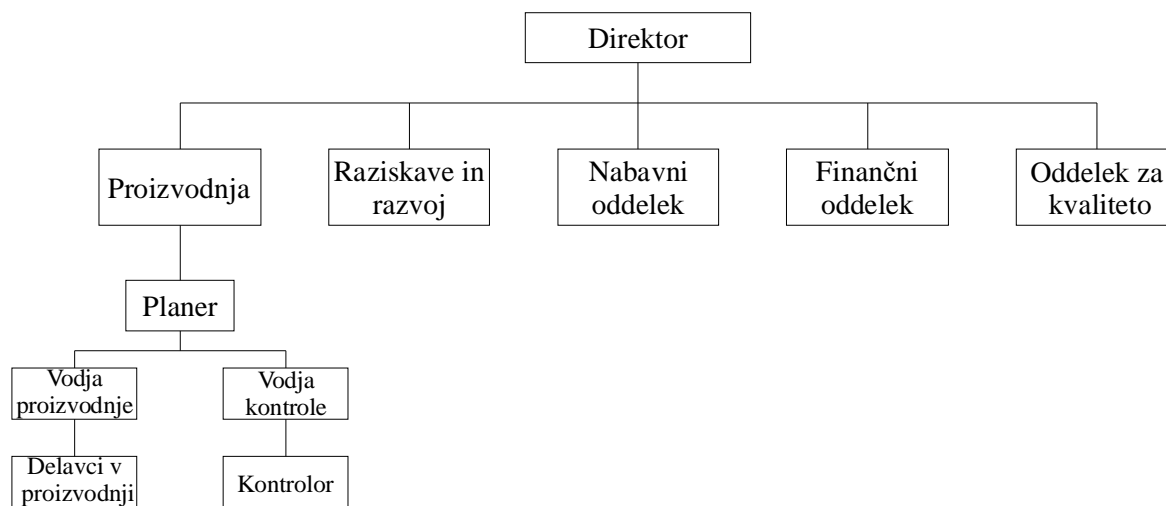
Metoda ciljnih stroškov se najpogosteje uporablja v proizvodnih podjetjih v avtomobilski industriji, od koder izhajajo njeni začetki, zato bom praktičen primer njene uporabe prikazala v tovrstnem podjetju.

4.1. OPIS PODJETJA

Podjetje²³, katerega lastnik je tudi direktor sam, ima sedež v Ljubljani, je proizvodno in komercialno podjetje, v katerem je zaposlenih 40 ljudi. Glavna dejavnost podjetja je proizvodnja kablinskih snopov z največjim poudarkom na snopih za prenos telekomunikacijskih signalov. Ta dejavnost podjetju zagotavlja 80% skupnih prihodkov. Proizvodno dejavnost opravlja v lastnih prostorih, vanjo pa vključuje številne zunanje sodelavce in kooperante. Poleg prostorov v Ljubljani, ima tudi lastne skladiščne prostore v tujini, kar omogoča prihranek časa in nižje prevozne in carinske stroške ter redno dobavo svojim strankam.

Visoko izobražen in usposobljen kader zagotavlja kontinuirano delovanje podjetja v okviru notranjih oddelkov, grafično prikazanih v sliki 9.

Slika 9: Organizacijska struktura podjetja



Vir: Interno gradivo podjetja, 2001

²³ Podjetje ne želi biti imenovano.

Poleg proizvodne dejavnosti se podjetje ukvarja še z zastopanjem in prodajo pnevmatskih industrijskih manipulatorjev ter z veleprodajo kablov - zastopajo enega izmed pomembnejših svetovnih proizvajalcev.

4.2. OPIS DEJAVNOSTI PROIZVODNJE KABELSKIH SNOPOV

Podjetje je vključeno v verigo dobaviteljev v avtomobilski industriji. Ni proizvajalec končnega izdelka (avtomobila), ampak je proizvajalec določenega sklopa avtomobila (kabelskega snopa). Takšen snop je kompleksen izdelek, saj je sestavljen iz ogromnega števila polizdelkov, ki razen iz Slovenije prihajajo iz razvitih evropskih držav. Za njegov nastanek je potrebno veliko strojnega (lastna izdelava določenih polizdelkov ter obdelovalni postopki) in ročnega dela²⁴ (sestavljanje, električna in vizualna kontrola²⁵ in drugo), končni izdelek pa se dobavlja praktično direktno na proizvodni trak za izdelavo avtomobilov.

V širšem smislu je glavni izdelek podjetja kabelski snop. Proizvodna paleta obsega različne snope, ki se med seboj razlikujejo glede na uporabljene proizvodne tehnologije ter različne polizdelke. Zaradi obsežnega ročnega dela (sestavljanje, dodajanje različnih polizdelkov), se izdelava končnega izdelka imenuje konfekcioniranje kablov. Vsak snop ima specifično funkcijo v avtomobilu, večinoma pa se uporabljajo za prenos telekomunikacijskih signalov. Ker to pogojuje uporabo posebnih polizdelkov (npr. koaksialnih kablov²⁶), je podjetje temu primerno opremljeno s tehnologijo oz. napravami, ki omogočajo njihovo obdelavo in pripravo.

Kot dobavitelj v avtomobilski industriji, je podjetje certificirano s certifikatom QS-9000²⁷, ki je formalna podlaga za zagotavljanje ustrezne kvalitete izdelkov. V okviru certifikata so predpisani postopki pri razvoju izdelkov, izdelavi in pošiljanju vzorcev, ustreznem testiranju izdelkov, vzdrževanju urejenosti proizvodnih prostorov ter izdelavi in arhiviranju različnih dokumentov. Vse to omogoča poenotenje podjetij po celem svetu, ki so vključena v avtomobilsko industrijo in s tem direktno zniževanje različnih stroškov ter zagotavljanje kvalitete dobavljenih izdelkov. Gre za sukcesiven²⁸ odjem končnih izdelkov, kar narekuje natančno in redno dobavo. Za sprotno komuniciranje med dobavitelji in kupci, za zmanjševanje zalog ter omogočanje sprotne nabave polizdelkov, se podjetje poslužuje

²⁴ Podjetje v glavnini proizvaja kabelske snope, kjer je vključeno veliko ročnega dela, saj s cenami delovne sile v Sloveniji zelo dobro konkurira podjetjem iz drugih držav.

²⁵ Podjetje uporablja več vrst različnih postopkov ročnega dela, katerih na željo lastnika nisem natančneje opisovala.

²⁶ Koaksialni kabel - poseben kabel, ki se uporablja za prenos telekomunikacijskih signalov.

²⁷ QS-9000 - certifikat kakovosti v avtomobilski industriji.

²⁸ Sukcesiven odjem - odjem vnaprej določenih količin izdelkov v relativno rednih časovnih intervalih.

sistema za elektronsko pošiljanje dokumentov, kar pomeni, da je v celoten proces logistike direktno vključen tudi proizvodni proces.

Za izdelavo kabelskega snopa podjetje uporablja različne tehnologije (brizganje in ulivanje plastike, razrez in priprava kablov, stiskanje kontaktov, vgrajevanje elektronskih komponent, sestavljanje ohišij in drugo), kar pa zahteva veliko ročnega dela. Zaradi velikih količin izdelkov, kar je značilnost avtomobilske industrije, obstaja velika možnost napak, zaradi česar je potrebna posebna kontrola posameznih opravil.

4.3. UPORABA METODE CILJNIH STROŠKOV V PODJETJU

Zaradi velike konkurence v avtomobilski industriji je podjetje prisiljeno sprejemati zelo nizke ciljne cene, katere narekujejo avtomobilski giganti, ki nastopajo kot kupci. Podjetje uporablja različne načine za zniževanje standardnih stroškov k ciljnim stroškom. Te načine uporablja na sledečih področjih:

a) Delovna sila

Podjetje znižuje stroške delovne sile pri nezahtevnih ročnih delih in sicer z izvajanjem dela izven lokacije podjetja. To izvaja z delom na domu oziroma v zadnjem času vse pogosteje s sodelovanjem z rehabilitacijskimi ustanovami, ki takšno delo koristijo za urjenje ročnih spretnosti invalidov. S tem je možna proizvodnja velikega števila izdelkov brez dodatnih stroškov, ki bi nastali z lastnim zaposlovanjem (npr. stroški zaposlenih in stroški proizvodnih obratov).

b) Transport in logistika

Podjetje večino izdelkov izvažja v države Zahodne Evrope, od koder tudi kupuje večino surovin in materiala. V ta namen ima na geografsko logični lokaciji svoje skladišče, kar omogoča, da s kompletiranjem pošiljk iz cele Evrope ter lastnim prevozom do matičnega podjetja (kakor tudi v obratni smeri) dosega najnižje prevozne in carinske stroške.

c) Proizvodna tehnologija

Podjetje se zaveda prednosti raznolikosti strojnega parka kot pogoja za pridobivanje številnih novih izdelkov, z izvajanjem novih tehnoloških postopkov v svojih obratih pa dosega nižje stroške dela kot jih povzročajo kooperanti.

d) Izbira materialov in polizdelkov

Podjetje ima zaradi kupovanja polizdelkov po nižjih cenah interes kupovati pri svojih stalnih dobaviteljih, ki v primeru večjih količin in ponavljajočega kupovanja nudijo nižjo nabavno ceno. Če je količina posameznega izdelka dovolj velika, podjetje po potrebi celo uvede novo tehnologijo, ki omogoča lastno izdelavo takšnega izdelka.

e) Kvaliteta

Z vlaganjem v dodatna delovna mesta v kontroli in z uporabo modernih testirnih naprav podjetje zagotavlja visok delež dobrih izdelkov. S tem minimizira možnost reklamacij in reklamacijskih stroškov. Uporaba najmodernejših testirnih naprav²⁹ podjetju omogoča najvišji nivo kvalitete, s katero dosega višje prodajne cene izdelkov kot bi jih sicer.

4.4. PRIMER UPORABE CILJNIH STROŠKOV NA KONKRETNEM IZDELKU

Podjetje nastopa kot člen v verigi dobaviteljev v avtomobilski industriji. Zato se teoretično opisanih faz metode ciljnih stroškov, katere sem preučila v prejšnjih poglavjih, ne poslužuje v celoti, saj končni izdelki v osnovi niso zasnovani v lastni režiji. Proučevano podjetje v celoten proces metode ciljnih stroškov z vidika končnega izdelka vstopa v predproizvodni fazi. Faza planiranja in faza oblikovanja sta predhodno izvedeni že na strani kupca.

Glavni cilj podjetja je proizvodnja izdelka z za kupca sprejemljivo ceno in ob doseganju želenega dobička ter količine prodanih izdelkov. Končno ceno si podjetje postavi samo na podlagi analize trga. Na podlagi strateških ciljev si podjetje določi ciljni dobiček in za njegovo zagotovitev skuša standardne stroške približati ciljnim stroškom, izračunanim kot razliko med postavljeno ceno in želenim dobičkom.

Primer bom prikazala na zniževanju stroškov pri izdelavi kableskega snopa, pri čemer je cilj podjetja doseganje ciljnih stroškov z uporabo metode razporejanja stroškov na posamezne dele izdelka.

Podjetje je dobilo povpraševanje po proizvodu od kupca iz Nove Zelandije. Glede na trende v avtomobilski industriji, ki govorijo o teritorialni razporeditvi svetovnega trga, je bil to nenavaden primer. Vodstvo podjetja je bilo presenečeno nad povpraševanjem iz novega kontinenta, saj je do sedaj kot dobavitelj poslovalo le z evropskimi državami. Kupec je jasno navedel razlog in sicer priporočilo s strani dosedanjega partnerja (kupca) iz Evrope.

Kupec dejansko ni bil končni kupec, pač pa posrednik med končnim kupcem (avtomobilskim gigantom) in obravnavanim podjetjem. Poleg tega ne smemo spregledati dejstva, da je omenjeni avtomobilski gigant že kupoval isti proizvod pri podjetju iz Indije.

²⁹ Testirna naprava, ki po razrezu stisnjene kontakta na kablju omogoča računalniški prikaz mikroskopskega pogleda o kvaliteti stiska oz. preverjanja zračnih prostorov med posameznimi žicami.

Ker kupec iz Nove Zelandije sam ni bil sposoben izdelati zelenega produkta, se je obrnil na obravnavano podjetje.

V povpraševanju so bili definirani:

- načrt izdelka (risba) in kosovnica izdelka z imeni predlaganih dobaviteljev polizdelkov,
- predvidena letna količina naročila
- odjemna količina (okvirna mesečna naročila) in
- minimalen čas trajanja posla v letih.

Podjetje si je na osnovi analize trga določilo ciljno ceno v višini 123,23 enot na izdelek³⁰. Na osnovi lastnih strateških ciljev si je določilo ciljni dobiček 16,00 enot na izdelek, ki je bil uporabljen kot osnova za izračun ciljnih stroškov. Izračun je prikazan v sledeči enačbi:

$$\text{Ciljna cena} - \text{Dobiček} = \text{Ciljni stroški}$$

$$123,23 \text{ enot / izdelek} - 16,00 \text{ enot / izdelek} = 107,23 \text{ enot / izdelek}$$

V podjetju so tako s pomočjo odštevalne metode ugotovili višino ciljnih stroškov za posamezen izdelek, ki znašajo 107,23 enot na izdelek.

Izračunu ciljnih stroškov sta v podjetju sledila dva koraka:

- a) določanje standardnih stroškov ter,
- b) zniževanje standardnih stroškov oziroma približevanje ciljnim stroškov.

a) Določanje standardnih stroškov

V tabeli 3 je prikazana razčlenitev kableskega snopa po kosovnici na posamezne komponente s pripadajočimi standardnimi stroški, ki vključujejo stroške dela, stroške materiala in amortizacijo orodij.

Čprav še ni šlo za doseganje ciljnih stroškov, se je podjetje že v tej fazi poslužilo določenega dela metode ciljnih stroškov. Nekatere polizdelke je zamenjalo s takšnimi, ki se razlikujejo od navedenih v kosovnici kupca. To je povsem običajen postopek, saj pred določanjem standardnih stroškov podjetje vedno predlaga alternativne polizdelke, dobavljive pri standardnih dobaviteljih, pri katerih dosega bistvene nižje cene. V bistvu se je podjetje poslužilo metode analize vrednosti.

³⁰ Vse vrednosti, omenjene v tem primeru so na željo podjetja izmišljene.

Vse modifikacije so izvedene z vednostjo kupca in šele po njegovi odobritvi. To pomeni, da se je na osnovi nove kosovnice določila konfiguracija proizvodnega procesa, kar je omogočilo zelo natančno določitev standardnih stroškov. Istočasno se je pričelo z izdelavo vzorčnih izdelkov.

Tabela 3: Razporeditev stroškov na posamezne dele izdelka

MATERIAL		DELO		ORODJA	
Polizdelek	Stroški/izdelek	Vrsta	Stroški/izdelek	Orodje	Stroški/izdelek
P1	12,56	D1	2,73	O1	0,91
P2	7,44	D2	4,54	O2	0,91
P3	7,25	D3	1,14		
P4	40,69	D4	1,14		
P5	3,98	D5	3,64		
P6	12,51	D6	3,41		
P7	4,47				
P8	2,67				
Skupaj:	91,57	Skupaj:	16,60	Skupaj:	1,82

Skupni stroški izdelka:	109,99 enot/izdelek
--------------------------------	----------------------------

Vir: Interno gradivo podjetja, 2001

Izračunani ciljni stroški podjetja 107,23 enot na izdelek, so torej nižji od standardnih, ki so 109,99 enot na izdelek in so prikazani v tabeli 3. Prav to je vodilo v naslednji korak - zniževanje standardnih stroškov.

b) Zniževanje standardnih stroškov oziroma približevanje ciljnim stroškov

Podjetje se ni želelo odpovedati postavljenemu dobičku, zato je takoj pričelo z ugotavljanjem možnosti, ki bi omogočile proizvodnjanje izdelka pri nižjih stroških. Tabela 3 kaže, da stroškovno izstopajo polizdelki P1, P4 in P6. Medtem ko je strošek pri P1 in P4 zaradi lastnosti obeh izdelkov upravičen, je strošek P6, glede na njegove lastnosti, zelo visok. Razlog je v tem, da ga proizvaja en sam proizvajalec na celem svetu. Ob dejstvu, da na trgu ni mogoče kupovati podobnih polizdelkov, saj zanje ni alternativnih proizvajalcev, se je podjetje odločilo, da ga proizvede samo (kupec je namero seveda odobril).

Izdelal se je nov izračun stroškov za posamezne dele izdelka, ki je upošteval možnost, da bi polizdelek proizvedli sami. Izračun je prikazan v tabeli 4.

Tabela 4: Dejanski stroški za posamezne dele izdelka pri lastni proizvodnji polizdelka P6

MATERIAL		DELO		ORODJA	
Polizdelek	Stroški/izdelek	Vrsta	Stroški/izdelek	Orodje	Stroški/izdelek
P1	12,56	D1	2,73	O1	0,91
P2	7,44	D2	4,54	O2	0,91
P3	7,25	D3	1,14	O3***	2,22
P4	40,69	D4	1,14		
P5	3,98	D5	3,64		
P6	0,00	D6	3,41		
P7	4,47	D7**	2,22		
P8	2,67				
P9*	1,87				
Skupaj:	80,93	Skupaj:	18,82		Skupaj:

Skupni stroški izdelka:	103,79 enot/izdelek
--------------------------------	----------------------------

- * strošek materiala, ki je bil dodan zaradi lastne proizvodnje polizdelka P6
- ** strošek dela, ki je bil dodan zaradi lastne proizvodnje polizdelka P6
- *** strošek orodja, ki je bil dodan zaradi lastne proizvodnje polizdelka P6

Z izdelavo polizdelka P6 v lastni režiji so se standardni stroški iz prvotnih 109,99 enot na izdelek znižali na 103,79 enot na izdelek. Ker je vrednost standardnih stroškov padla pod vrednost ciljnih stroškov, katero je podjetje postavilo v višini 107,23 enot na izdelek, izdelava konkretnega izdelka za podjetje pomeni doseganje zelenega dobička.

Za približevanje standardnih stroškov k ciljnim so v podjetju uporabili metodo razporeditve stroškov na posamezne dele izdelka. Čeprav je podjetje to metodo uporabilo zaradi izjemno visoke cene določenega polizdelka, je takšno ravnanje povsem v skladu s teoretičnimi razlagami o načinu dodeljevanja ciljnih stroškov. Izdelek je namreč glede na svoje lastnosti zelo podoben ostalim izdelkom podjetja, zato je bila lastna izdelava polizdelka P6 možna z uporabo podjetju razpoložljivih tehnologij.

Za lastno proizvodnjo polizdelka P6 je bilo potrebnega sicer nekaj dodatnega dela (D7), vendar je skupen strošek, ki vključuje še strošek porabljenega materiala za izdelavo (P9) ter amortizacijo orodja za izdelavo (O3), bistveno manjši od cene polizdelka P6 pri edinem dobavitelju. Podjetje je ugotovilo, da bi z lastno proizvodnjo polizdelka P6 pri nespremenjeni ciljni ceni dosegalo celo večji dobiček od načrtovanega.

5. SKLEP

Podjetja, ki uporabljajo ideje v okviru metod ciljnih stroškov, svoje sisteme prirejajo na zelo različne načine. To je razvidno že iz veliko različnih definicij metod ciljnih stroškov ter iz razlik med samimi postopki njihovega izvajanja. Glede na to bi bilo napačno vsako postavljanje zaključka, da obstaja en sam "pravi" način implementacije metode ciljnih stroškov. Uporaba vrste metode je odvisna od narave produktov, ki jih podjetje proizvaja in od poslovnega okolja, v katerem podjetje deluje. Konec koncev je končna uporaba metode ciljnih stroškov odvisna od vodstva podjetja, ki poleg vsega odločitve sprejema tudi na osnovi strateških ciljev.

Čeprav se metoda ciljnih stroškov začne že v fazi planiranja novega izdelka, se njene prednosti in koristi kažejo skozi celotno fazo življenjskega ciklusa proizvoda. To ni tehnika obračunavanja stroškov v določenih časovnih intervalih, ampak je plansko orodje, katerega je potrebno uporabljati že pri določanju in oblikovanju izdelka. Vse to govori o velikem pomenu upoštevanja takšnih metod, saj je s tem direktno povezan uspeh podjetja. Ker je metodo težko osvojiti oziroma še težje izvajati po planu, je osnovni pogoj, da je o izvajanju in s cilji metode seznanjen najširši krog zaposlenih. Najboljša podlaga za ugotavljanje inovativnih postopkov je kar največja povezanost med oddelki in med zaposlenimi v podjetju, dobro medsebojno osebno poznavanje in poznavanje čim širšega področja samega podjetja s strani posameznikov in dobra organizacija podjetja. Vse to je osnova za uspešno implementacijo metode. Zato je pravilna izbira metode oziroma prava ugotovitev metode šele prvi korak, ki pa ga mnoga podjetja ne izvedejo uspešno. Drugi korak je izvedba metode v praksi, katerega zaradi pogojene discipliniranosti uporabe ne izvede še dodaten del podjetij. Prisotnost metode ciljnih stroškov v razmišljanju vseh zaposlenih je enostavno pogoj za njeno uspešno uporabo v podjetju.

Glede na primere uporabe metode ciljnih stroškov, katere sem zasledila v času pisanja tega diplomskega dela opažam, da se metode ciljnih stroškov poslužujejo le največja proizvodna podjetja. Prvi razlog je v velikem številu pogojev, ki jih mora izpolnjevati podjetje, preden metodo lahko uporabi. Takšne pogoje lahko izpolnjuje le organizacija, ki je predhodno urejena na že omenjen način, nikakor pa ne organizacija, ki si je uporabo metode zadala kot enostavno pot do uspeha. Drugi razlog pa je v tem, da se velikost podjetja, proizvodnje velikega števila različnih proizvodov in potreba po načrtnem in natančnem izračunavanju zniževanja stroškov glede na posamezen izdelek, med seboj pogojujejo. To pa je v manjših podjetjih, kjer so strukture cen povsem drugačne ter odzivni časi podjetja pri novih produktih bistveno krajši, praktično nemogoče.

Glede na relativno majhnost slovenskih proizvodnih podjetij v primerjavi z velikimi svetovnimi avtomobilskimi koncerni sem že pred pisanjem diplomskega dela pričakovala redko uporabo metod ciljnih stroškov. Natančneje sem preučila eno podjetje, kjer sem bila

ob ugotovitvi nad uporabo metode ciljnih stroškov s strani vodstva prijetno presenečena. Prisotnost v verigi dobaviteljev v avtomobilski industriji podjetju enostavno narekuje uporabo metode ciljnih stroškov. Po pogovoru z direktorjem podjetja sem ugotovila, da se njegova načela o zniževanju stroškov precej ujemajo s teoretičnimi.

Poleg že v diplomski razčlenjenega primera, so se pri nekem drugem izdelku poslužili metode Simultaneous Engineering, ko so z aktiviranjem obsežnega strokovnega know-how-a izvedli spremembo oblike polizdelka, katerega izdelava je ob zagotavljanju potrebne funkcionalnosti zahtevala bistveno manjšo količino materiala. To je seveda direktno vplivalo na znižanje standardnih stroškov.

V diplomskem delu sem razčlenila konkreten primer, ki dokazuje, da je s pravilno uporabo metode ciljnih stroškov standardne stroške mogoče znižati celo pod ciljne stroške in tako še dodatno povečati dobiček. V praksi pa sem ugotovila slabost in sicer v raziskovanju trga oziroma seznanjanju s cenami konkurenčnih izdelkov. Podjetje bi ob pravilni postavitvi ciljnih cen isti izdelek lahko prodajalo po bistveno višji ceni. Ker je trenutno sodelovanje med obravnavanim podjetjem in kupcem iz Nove Zelandije bolj "utrjeno", lahko to ugotovitev navedem kot dejstvo.

LITERATURA

1. Buggert Will: Target costing: Grundlagen und Umsetzung des Zielkostenmanagements. Munchen : Carl Hanser Verlag, 1995. 229 str.
2. Ewert Ralf, Ernst Christian: Target Costing, Co-ordination and Strategic Cost Management. The European Accounting Review, London, 8(1999), 1, str. 23-49.
3. Hočevar Marko: 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 Peter: Target costing: - marktorientirtr Zielkosten in der deutschen Praxis. Stuttgart : Schafer - Poeschel Verlag, 1993. 232 str.
5. Ishikawa Kaoru: What is Total Quality Control?: The Japanese Way. Englewood Cliffs: Prentice - Hall, 1985. 215 str.
6. Fessler Nicholas J., Fisher Joseph: Target Costing. Barry J. Binker, ed., Guide to Cost Management. New York: John Wiley & Sonss, Inc., 2000, str. 31- 49.
7. Kadoič Štefan: Ekonomika poslovnega sistema. Kranj : Moderna organizacija, 1995. 238 str.
8. Kavčič Slavka: Računovodstvo za poslovodenje. Gradivo za slušatelje z ekonomsko izobrazbo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2000. 25 str.
9. Martelj Nataša: Odločanje s ciljnim stroški. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1998. 49 str.
10. Panič Igor: Koncept ciljnih stroškov. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1996. 54 str.
11. Pučko Danijel: Analiza in načrtovanje poslovanja. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1996. 196 str.
12. Pučko Danijel, Rozman Rudi: Ekonomika podjetja. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1993. 344 str.
13. Rayburn L. Gayle: Cost Accounting: Using a Cost Management Approach. Chicago: Irwin, Cop., 1996. 876 str.

14. Rojšek Iča, Starman Danijel: Temelji trženja, vodič po predmetu, 1. del. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1993. 50 str.
15. Rusjan Borut: Management proizvodnje. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1997. 185 str.
16. Sakurai Michiharu: Integrated Cost Management. Portland, Oregon. Productivity Press, 1996. 319 str.
17. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Kokotec-Novak Majda: Poslovodno računovodstvo. Ljubljana : Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1998. 620 str.
18. Yoshikawa T., Innes J., Falconer M., Tanaka M.: Contemporary Cost Management. London: Chapman & Hall, 1993. 187 str.
19. Slovenski računovodski standardi 2001. Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 2002. 310 str.

VIRI

20. Interno gradivo podjetja, 2001