

**UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA**

MAGISTRSKO DELO

**ZNAČILNOSTI METODE DOLOČANJA CILJNIH STROŠKOV IN MOŽNOSTI
NJENE UPORABE PRI RAZVOJU KOZMETIČNEGA IZDELKA**

Ljubljana, september 2004

APOLONIJA HUMAR

Študentka Apolonija Humar izjavljam, da sem avtorica tega magistrskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom prof.dr. Slavke Kavčič in skladno s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovolim objavo magistrskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, 8.9.2004

Podpis: _____

KAZALO

1. UVOD.....	1
2. METODA DOLOČANJA CILJNIH STROŠKOV	3
2.1. Temelji metode določanja ciljnih stroškov	3
2.1.1. Opredelitev pojma "določanje ciljnih stroškov"	3
2.1.2. Lastnosti metode določanja ciljnih stroškov	7
2.1.3. Primerjava metode določanja ciljnih stroškov s klasičnimi metodami kalkuliranja stroškov	9
2.1.3.1. <i>Metoda določanja ciljnih stroškov in klasična metoda kalkuliranja stroškov - "stroški plus"</i>	<i>10</i>
2.1.3.2. <i>Metoda določanja ciljnih stroškov in kalkuliranje s standardnimi stroški</i>	<i>11</i>
2.1.4. Področja dosedanje uporabe metode določanja ciljnih stroškov	13
2.2. Razvoj metode določanja ciljnih stroškov	14
2.2.1. Tradicionalni pristop k razvoju novega izdelka	14
2.2.2. Življenjski cikel izdelka.....	16
2.2.3. Pomanjkljivosti tradicionalnega pristopa k razvoju novega izdelka	20
2.2.4. Pojav metode določanja ciljnih stroškov	21
3. DOLOČANJE CILJNIH STROŠKOV IN VPLIVNI DEJAVNIKI	23
3.1. Proces določanja ciljnih stroškov po korakih	23
3.1.1. Dejavniki, ki vplivajo na proces določanja ciljnih stroškov	24
3.2. Ciljni stroški po stopnjah procesa razvoja novega izdelka	28
3.3. Določitev višine ciljnih stroškov.....	29
3.3.1. Metode določanja višine ciljnih stroškov.....	29
3.3.2. Ciljna cena	31
3.3.3. Ciljni dobiček	34
3.3.4. Doseganje ciljnih stroškov in izjeme.....	36
3.4. Dodeljevanje ciljnih stroškov	40
3.5. Uvajanje procesa določanja ciljnih stroškov v podjetje	41
3.6. Razširjeno podjetje	45
3.6.1. Sodelovanje s kupci	46
3.6.2. Sodelovanje z dobavitelji.....	48

4. METODE IN AKTIVNOSTI, KI PODPIRAJO POSAMEZNE STOPNJE PROCESA DOLOČANJA CILJNIH STROŠKOV	49
4.1. Proces zagotavljanja skladnosti med obliko izdelka in kakovostjo glede na zahteve potrošnikov	49
4.2. Analiza "conjoint"	51
4.3. Analiza vrednosti.....	53
4.4. Oblikovanje za proizvodnjo	55
4.5. Metoda kalkuliranja stroškov po aktivnostih poslovnega procesa	56
4.6. Aktivnosti v podjetju, ki podpirajo metodo določanja ciljnih stroškov	58
4.6.1. Proizvodnja po načelu "ravno ob pravem času"	59
4.6.2. Rokovno vodenje.....	60
4.6.3. Celovito obvladovanje kakovosti	61
4.6.4. Sistem nenehnih izboljšav	61
5. PROCES DOLOČANJA CILJNIH STROŠKOV PRI RAZVOJU KOZMETIČNEGA IZDELKA	63
5.1. Dosedanji način razvoja novega izdelka v Podjetju	63
5.2. Potrebe po spremembi	65
5.3. Proces določanja ciljnih stroškov za izdelek – krema za nego obraza	66
5.3.1. Tržno usmerjeno določanje stroškov	66
5.3.2. Določanje ciljnih stroškov na ravni izdelka	71
5.3.3. Določanje ciljnih stroškov na ravni sestavin izdelka	72
6. SKLEP	80
7. LITERATURA	82

1. UVOD

Poti do uspeha so različne, vendar najboljše preživijo tisti, ki se znajo najhitreje prilagajati tržnim spremembam. Včasih se zdi, da je podjetje preizkusilo že vse možnosti za izboljšanje poslovnega položaja, pa rezultati še vedno niso zadovoljivi. Dejstvo je, da v podjetjih probleme običajno rešujemo tako, da uporabimo obstoječe znanje, izkušnje in logiko. Skoraj nikoli ne iščemo novega znanja. Največkrat je temu vzrok pomanjkanje časa pri reševanju problemov in pomanjkanje denarja, da bi najeli pomoč in znanje zunaj podjetja.

Iz lastnih izkušenj lahko trdim, da je bil v preteklem desetletju eden izmed glavnih načinov doseganja konkurenčnosti v slovenskih podjetjih nižanje stroškov poslovanja. To se je izvajalo z odpuščanjem delavcev, nadziranjem porabe drobnega inventarja, zmanjševanjem izdatkov za reprezentanco in drugimi podobnimi pristopi. Kljub naštetim ukrepom, ki so bili zagotovo potrebni, ima veliko podjetij še vedno visoke stroške na enoto izdelka in nikakor ne najdejo prave rešitve za njihovo zmanjšanje. Rešitev bi bilo očitno potrebno poiskati v drugačnem razmišljanju, kakršno zahteva tudi metoda določanja ciljnih stroškov.

Metoda določanja ciljnih stroškov ni le metoda določanja stroškov, ampak predstavlja nov način razmišljanja o razvoju izdelka in poslovanju podjetja. Metoda določanja ciljnih stroškov izhaja iz predpostavke, da so stroški odvisna spremenljivka, ki jo je mogoče obvladovati. Višina ciljnih stroškov se določi kot razlika med ciljno tržno ceno in ciljnim dobičkom, ki je načrtovani dobiček in ne naključni ostanek (Leahy, 1998a). Metoda določanja ciljnih stroškov je torej tržno usmerjena metoda določanja stroškov.

Metoda določanja ciljnih stroškov se je do danes skoraj izključno uporabljala v avtomobilski industriji, strojništvu, finomehaniki, računalništvu in podobnih tehničnih panogah montažne narave (Lgagne, Discenza, 1993). Z geografskega vidika pa se je omenjena metoda uspela razširiti iz Japonske, kjer so jo v začetku šestdesetih letih uvedli v podjetju Toyota, le v nekatera avtomobilska podjetja v ZDA in v zahodni Evropi, kot so na primer Chrysler, Audi in Renault.

Metodo določanja ciljnih stroškov so tudi v akademskih krogih začeli bolj pozorno preučevati šele v začetku devetdesetih let, večinoma na Japonskem, zelo malo v ZDA in v Evropi (Kato, Yoshida, 1998, str. 2). Pristopi k preučevanju te metode so različni. Nekateri raziskovalci gledajo na metodo z vidika razvoja novega izdelka, drugi z vidika obvladovanja stroškov, tretji z vidika načrtovanja dobička, četrti kot na novo obliko kulture v podjetju. Ker je tema še zelo mlada, sem se srečala tudi s popolno neurejenostjo terminologije.

Vsekakor gre pri metodi določanja ciljnih stroškov za izredno uporaben pristop k doseganju konkurenčnosti in bi ga iz avtomobilske industrije lahko prenesli tudi v druge panoge, kot je na primer kozmetična panoga v Sloveniji.

Namen magistrskega dela je podrobno predstaviti teorijo določanja ciljnih stroškov in poenotiti terminologijo, ki ni enotna niti pri tujih niti pri domačih piscih. V delu želim predstaviti in združiti v celoto čimveč različnih pogledov na možnosti uporabe obravnavane metode, ki so se razvili v svetu predvsem v zadnjem desetletju. Zaradi osebnih delovnih izkušenj je v delu poudarjen pogled na uporabnost metode določanja ciljnih stroškov predvsem z vidika razvoja izdelka.

Cilj dela je prenesti obravnavano teorijo ciljnih stroškov na primer iz prakse in dokazati, da je metoda uporabna tudi pri določanju stroškov za izdelek, ki nima montažne narave, kot je bilo to običajno pri metodi določanja ciljnih stroškov do danes. Delo ima tudi cilj dokazati, da je metoda, ki sicer izhaja iz Japonske, za katero je znana svojstvena kultura v podjetjih, lahko uporabna tudi v slovenskem podjetju.

Prvi del magistrskega dela, ki opisuje metodo določanja ciljnih stroškov, je teoretične narave. Uporabila sem pristop raziskovanja tuje in domače strokovne literature. Tematika raziskovanja je tudi v mednarodnih akademskih krogih še zelo sveža, zato sem največ literature poiskala na svetovnih spletnih straneh, kjer so objavljeni novejši prispevki. Knjižnega gradiva o tej temi je predvsem v Sloveniji zelo malo.

Drugi del magistrskega dela prikazuje način uporabe metode določanja ciljnih stroškov na praktičnem primeru razvoja novega izdelka. Kljub temu da gre v delu le za prikaz uporabnosti metode, sem zato, da bo primer kar se da smiseln in ne le domneven, uporabila tudi metodo anketiranja. Anketa je bila zastavljena tako, da je bilo možno prikazati tudi uporabo podpornih metod, kot sta analiza vrednosti in proces zagotavljanja skladnosti med obliko izdelka in kakovostjo glede na zahteve potrošnikov, ki spremljata metodo določanja ciljnih stroškov. Ta del magistrskega dela temelji na izkustveni metodi, ki izhaja iz mojih neposrednih delovnih izkušenj.

Delo ima štiri poglavja, od tega so tri namenjena predstavitvi teorije določanja ciljnih stroškov, četrto pa prikazuje uporabo metode določanja ciljnih stroškov na primeru iz prakse. Prvo poglavje je namenjeno opredelitvi pojmov, povezanih z določanjem ciljnih stroškov. Pri preučevanju literature sem se namreč znašla pred popolno neurejenostjo terminologije v zvezi z določanjem ciljnih stroškov. Z analiziranjem definicij različnih avtorjev sem zato poskušala urediti termine in jih posloveniti. V tem poglavju so opisane tudi lastnosti metode določanja ciljnih

stroškov in predstavljena primerjava med obravnavano metodo ter klasičnimi metodami kalkuliranja stroškov. V drugem delu prvega poglavja je opisan tradicionalni pristop k razvoju novega izdelka, ki ga opisujejo klasični učbeniki trženja. Predstavljene so pomanjkljivosti tega pristopa, ki so pripeljale do razvoja metode določanja ciljnih stroškov.

Drugo poglavje opisuje proces določanja ciljnih stroškov po korakih in dejavnike, ki vplivajo na ta proces. V nadaljevanju je predstavljeno, na katerih stopnjah razvoja izdelka se v proces vključi posamezen del metode določanja ciljnih stroškov. Opisane so različne metode določanja višine ciljnih stroškov ter načini dodeljevanja le-teh posameznim prvinam izdelka. Predstavljeno je tudi uvajanje procesa določanja ciljnih stroškov v podjetje ter razložen pojem "razširjeno podjetje". V primeru uspešno razširjenega podjetja, z namenom obvladovanja ciljnih stroškov, lahko govorimo o vodenju podjetja s pomočjo ciljnih stroškov.

V tretjem poglavju so opisane metode in aktivnosti, ki podpirajo posamezne stopnje metode določanja ciljnih stroškov. Izbrala sem le metode in aktivnosti, ki so v literaturi najpogostejše omenjene in v praksi najpogostejše uporabljene. Cilj vseh opisanih metod in aktivnosti je zniževanje stroškov, povezanih z izdelkom. Predstavljene aktivnosti v podjetju, ki podpirajo metodo določanja ciljnih stroškov, jo združene skupaj, razširjajo v proces.

V četrtem poglavju je predstavljen primer uporabe metode določanja ciljnih stroškov pri razvoju kozmetičnega izdelka. V primer sem poskušala vnesti čim več obravnavane teorije.

2. METODA DOLOČANJA CILJNIH STROŠKOV

2.1. Temelji metode določanja ciljnih stroškov

Metoda določanja ciljnih stroškov je metoda, ki se iz tržnega načina določanja višine dovoljenih stroškov izdelka razvija v filozofijo vodenja podjetja. Vsebinsko je zelo obsežna, zato se v zvezi z njo pojavlja precej terminov, ki pa niso popolnoma urejeni.

2.1.1. Opredelitev pojma "določanje ciljnih stroškov"

Z izrazom "določanje ciljnih stroškov" (*angl. target costing*) je mišljeno predvsem določanje višine stroškov, s katerimi lahko naredimo tržno in dobičkovno zanimiv

izdelek. Vendar pa različni raziskovalci različno široko opredeljujejo pojem "določanje ciljnih stroškov". Pri tem si niso enotni, ali gre pri določanju ciljnih stroškov za metodo kalkuliranja stroškov, metodo načrtovanja dobička, metodo planiranja izdelkov, proces razvoja novih izdelkov, morda način upravljanja podjetja, filozofijo vodenja podjetja ali celo kaj drugega. Tej neenotnosti v opredeljevanju pojma botruje dejstvo, da je tema o določanju ciljnih stroškov v akademskih krogih še precej mlada. Prvi članek o določanju ciljnih stroškov je bil napisan leta 1977, vendar je tema postala aktualna šele po letu 1988 (Kato, 1998). Tudi v praktično uporabo v podjetja je začela metoda aktivneje prodirati šele konec osemdesetih let. Metoda določanja ciljnih stroškov je zelo dinamična in se jo da prilagoditi različnim poslovnim okoljem (Bonzemba, 1998, str. 3). Smiselno je torej najprej razčistiti s samim pojmom.

Najprej pogledjmo nekaj opredelitev, ki pojem "določanje ciljnih stroškov" predstavljajo kot **metodo kalkuliranja stroškov**:

Določanje ciljnih stroškov je metoda, s katero podjetje določi ceno, ki jo bo trg prenesel, in odšteje želeni dobiček. Razlika, ki ostane, so stroški, ki si jih lahko podjetje privošči pri izdelavi izdelka (Ellram, 2003).

Z metodo določanja ciljnih stroškov določimo tržno sprejemljivo ceno, od nje odštejemo ciljni dobiček in tako dobimo ciljne stroške. Stroški postanejo odvisna spremenljivka (Leahy, 1998a).

Določanje ciljnih stroškov opredeljuje, koliko lahko podjetje porabi za vhodne elemente, izgradnjo in dostavo izdelka, da bo še vedno doseglo zahtevan dobiček (Minahan, 1997).

Opredelitve pojma "določanje ciljnih stroškov" kot **metoda kalkuliranja, vključena v proces razvoja izdelka**:

Ciljni stroški (*angl. target costs*) so dovoljen znesek stroškov, ki ga lahko doseže izdelek in bo še vedno prinašal želeni dobiček. Določanje ciljnih stroškov je sistem določanja stroškov, kjer so stroškovni cilji (*angl. cost targets*) določeni glede na zahteve kupcev in konkurenco. Stroškovni cilji so doseženi z osredotočenjem na izdelek in proces oblikovanja ter z neprestanimi izboljšavami v vseh podpornih procesih (Ansari et al., 1997b, str.2).

Določanje ciljnih stroškov je računovodska metoda, ki se uporablja za obvladovanje stroškov na stopnjah načrtovanja in oblikovanja izdelka. Njen

namen je znižati tekoče stroške s pomočjo uporabe različnih naprednih orodij, kot sta na primer analiza vrednosti in funkcijska analiza ¹ (Lgagne, Discenza, 1993).

Določanje ciljnih stroškov je obvladovanje dobička na stopnji razvoja izdelka, ki vključuje:

- načrtovanje izdelka primerne kakovosti;
- določitev višine ciljnih stroškov za nov izdelek, ki bodo dovoljevali doseganje dobička na dolgi rok, ob danih tržnih razmerah;
- iskanje načinov, da bo novo oblikovani izdelek hkrati dosegal ciljne stroške, primerno kakovost in bil pravočasno lansiran (Monden, 1995, str. 11).

Določanje ciljnih stroškov je bolj metoda učinkovitega obvladovanja stroškov kot pa metoda računanja stroškov. Je nepogrešljiv del razvoja izdelkov (Shimizu, Lewis, 2002, str.9).

Opredelitve pojma "določanje ciljnih stroškov" kot **proces obvladovanja stroškov**:

Obvladovanje ciljnih stroškov (*angl. target cost management*) je sistematičen proces načrtovanja izdelkov, oblikovanja njihovih prodajnih cen in postavljanja ciljnih stroškov na ravni, ki predstavlja podjetju velik izziv, kako motivirati zaposlene, da bodo neprestano iskali možnosti za nižanje stroškov. Podjetje mora poiskati ravnotežje med kakovostjo, uporabnostjo ter ceno izdelka, ki bo zadovoljilo kupčeva pričakovanja in potrebe podjetja po dobičku (Target costing, 2001).

Proces določanja ciljnih stroškov (*angl. target costing process*) je strnjen proces obvladovanja dobička na ravni podjetja in se začne z načrtovanjem dobička na srednji in dolgi rok (Monden, 1995, str. 11).

Določanje ciljnih stroškov je vsestranski način strateškega obvladovanja stroškov, ki se osredotoča na nižanje stroškov v celotnem življenjskem ciklusu izdelka (Sakurai, 1996, str. 37).

Določanje ciljnih stroškov je proces obvladovanja stroškov, ki zagotavlja večje dobičke in večje zadovoljstvo porabnikov, kot je kdajkoli to omogočala katerakoli klasična metoda določanja stroškov (Leahy, 1998a).

¹ Več o analizi vrednosti in funkcijski analizi glej v poglavju 4.3..

Proces določanja ciljnih stroškov je sistem načrtovanja dobička in obvladovanja stroškov, ki sta osredotočena na kupce, ceno, oblikovanje izdelka in večfunkcijsko skupinsko (*angl. cross functional*) delovanje (Ansari et al., 1997b, str. 11).

Določanje ciljnih stroškov je način obvladovanja stroškov (*angl. cost management*). Zgrajen je na obsežnem nizu instrumentov načrtovanja ter obvladovanja stroškov z namenom, da bi že v zgodnjih stopnjah oblikovanja izdelka in procesa vplivali na strukturo stroškov, ki bo odraz tržnih zahtev (Pesonen, 2001).

Opredelitev pojma določanje ciljnih stroškov kot **sistem oziroma način vodenja podjetja**:

Sistem določanja ciljnih stroškov (*angl. target costing system*) je način vodenja podjetja, ki podpira določanje ciljnih stroškov (Monden, 1995, str. 11).

Določanje ciljnih stroškov ni le določitev ciljnih stroškov, pač pa je način vodenja podjetja, ki vključuje celotno verigo vrednosti² (*angl. value chain*). Določanje ciljnih stroškov se začne z razumevanjem, kaj si potrošniki želijo in koliko so za to pripravljeni plačati (Schwendeman, Hartgraves, 2000).

Ciljno obvladovanje stroškov je sistem za zniževanje vseh stroškov izdelka med njegovim celotnim življenjskim obdobjem. Je instrument vodenja, ki je v tesni navezavi z marketingom, proizvodnjo, razvojem in kontrolingom (Koletnik, 1994, str. 118).

Vsekakor je določanje ciljnih stroškov v najožjem pomenu metoda kalkuliranja stroškov ob znanem dobičku in tržno sprejemljivi ceni in jo bomo v nadaljevanju kot tako imenovali **metoda določanja ciljnih stroškov**. Podjetja, ki osvojijo metodo določanja ciljnih stroškov, njeno filozofijo razširijo na celoten proces razvoja izdelka in načrtovanja dobička. Določanje ciljnih stroškov v tem pomenu bomo imenovali **proces določanja ciljnih stroškov**. V zadnji stopnji podjetje filozofijo določanja ciljnih stroškov razširi na celotno podjetje in njegovo okolje. Gre za **vodenje podjetja s pomočjo ciljnih stroškov**. V vseh treh primerih pa je srž izraza "določanje ciljnih stroškov" v tem, da se vse skupaj začne z določitvijo višine tržno sprejemljive cene in želenega dobička ter podredi stroške podjetja

² Veriga vrednosti je instrument, s pomočjo katerega podjetje opredeli metode, s katerimi ustvari več vrednosti za kupce. Opredeljuje strateško pomembne dejavnosti, ki ustvarjajo vrednost in stroške v podjetju: vhodna logistika, proizvodnja, izhodna logistika, trženje in prodaja, poprodajne storitve, nabava, tehnološki razvoj, upravljanje s človeškimi viri in infrastruktura podjetja (Kotler, 1998, str. 43).

tema dvema spremenljivkama. Zamisel torej temelji na metodi, kjer stroški postanejo odvisna spremenljivka. Razlika med opredeljenimi tremi izrazi je v tem, v kolikšnem obsegu podjetje zamisel o določanju ciljnih stroškov sprejme. Ali zamisel uporabi le pri enem izdelku, pri vseh izdelkih ali pa jo sprejme kot svojo filozofijo, ki vodi do novega načina razmišljanja in delovanja na vseh nivojih podjetja.

2.1.2. Lastnosti metode določanja ciljnih stroškov

Metoda določanja ciljnih stroškov ima sledeče lastnosti (Ansari et al., 1997b, str. 11):

- izhodišče določanju višine stroškov je tržna cena;
- usmeritev na potrošnike;
- večfunkcijsko skupinsko delo;
- sodelovanje vseh členov iz verige vrednosti;
- usmeritev na obliko in tehnologijo izdelka;
- usmeritev na celoten življenjski cikel izdelka.

Izhodišče določanju višine stroškov je tržna cena. Ciljne stroške dobimo tako, da najprej določimo konkurenčno tržno ceno, ki je odvisna od tržne situacije, in od nje odštejemo želeni dobiček:

$$C = P - \pi ;$$

C = ciljni stroški,

P = konkurenčna tržna cena,

π = ciljni dobiček.

Iz zgornje opredelitve višine ciljnih stroškov sledi, da je metoda določanja ciljnih stroškov tudi strateško orodje za načrtovanje dobička in ne le orodje za obvladovanje stroškov.

Usmeritev na potrošnike. Zamisel o določanju ciljnih stroškov je usmerjena na želje in potrebe potrošnikov glede kakovosti izdelkov, višine stroškov in pravočasnosti ponudbe. S pomočjo analize vrednosti in še nekaterih drugih podpornih metod³ podjetje skuša ugotoviti, katere lastnosti pri izdelku si potrošniki želijo in koliko bi bili za vsako izmed lastnosti pripravljeni plačati. Šele nato podjetje ustrezno tem ugotovitvam oblikuje izdelek.

³ Več o podpornih metodah glej v poglavju 4.

Večfunkcijsko skupinsko delo (angl. cross – functional involvement).

Metoda določanja ciljnih stroškov zahteva, da pri procesu razvoja izdelka sodelujejo posamezniki iz različnih oddelkov v podjetju, kot so na primer oblikovalec, tehnolog, razvijalci, zaposleni v nabavi, prodaji, trženju, računovodstvu, proizvodnji in službi operativne priprave dela. V primeru razširjenega podjetja⁴ sodelujejo v procesu razvoja tudi dobavitelji in kupci.

Vsak član že na sami stopnji snovanja izdelka predstavi svoj strokovni pogled na izdelek, opozori na morebitne omejitve in težave, ki bi jih sicer opazili šele kasneje, ko bi se izdelek moral začeti proizvodjati ali celo že lansirati. Tak način razmišljanja tako kot sama metoda določanja ciljnih stroškov izhaja iz Japonske. Japonski stil odločanja temelji na dolgotrajnih in premišljenih posvetovanjih pred samo odločitvijo (March, 1992, str. 160). Razširjeno predodločitveno posvetovanje vključuje vse zaposlene, ki imajo kakršnokoli povezavo s predmetom odločitve. Odločanje po občutku je Japoncem povsem neznano.

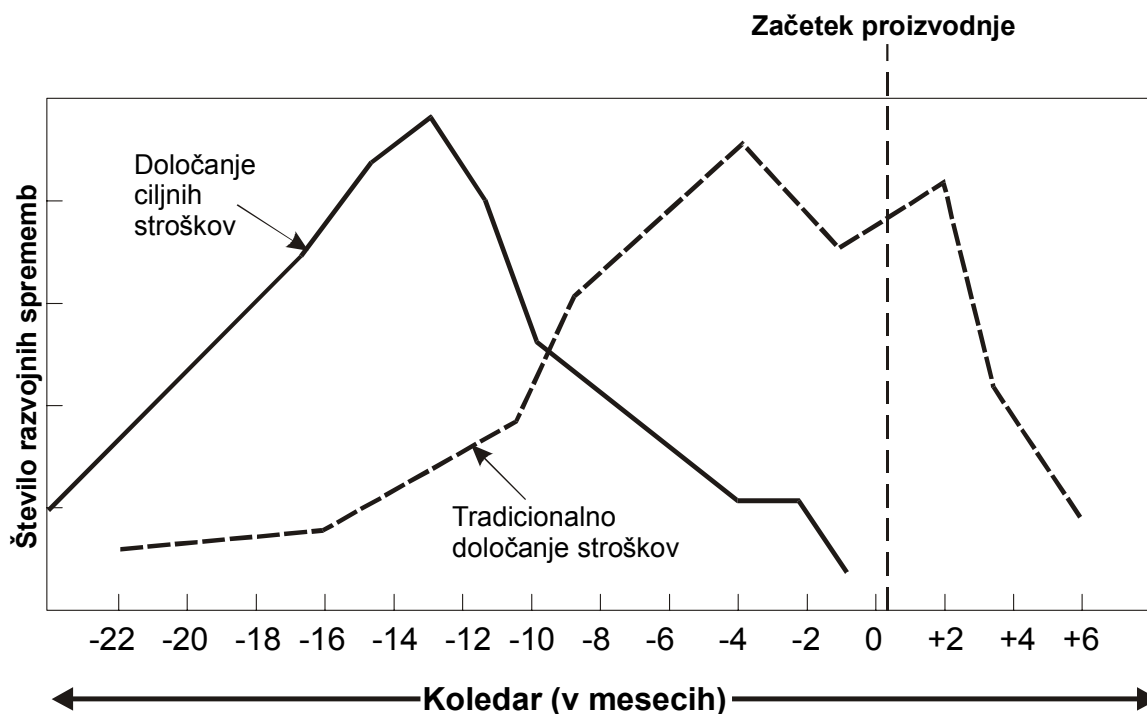
Sodelovanje vseh členov iz verige vrednosti. V procesu določanja ciljnih stroškov sodelujejo vsi člani iz verige vrednosti, od dobaviteljev pa vse do predelovalcev odpadnega materiala. Cilj metode določanja ciljnih stroškov je dolgoročen, vzajemno koristen odnos podjetja z vsemi, ki z njim sodelujejo.

Usmeritev na obliko in tehnologijo izdelka. Podjetja, ki se poslužujejo metode določanja ciljnih stroškov, se usmerjajo na začetne stopnje razvoja izdelka in stroške obvladujejo, preden le-ti nastanejo. Inženirji morajo vsako svojo odločitev, preden jo vključijo v izdelek, pogledati tudi skozi uporabnikova očala. Zaradi tega je kasneje, ko se izdelek resnično začne proizvodjati, le malo popravkov na izdelku ali njegovi tehnologiji. Pri tradicionalnem pristopu k razvoju izdelka pa veliko popravkov na izdelku opravijo šele, ko se izdelek že začne proizvodjati. Metoda določanja ciljnih stroškov je zato orodje za nižanje stroškov in orodje za kontrolo stroškov (Shastri, 2000). Vsekakor pa bo metoda določanja ciljnih stroškov učinkovita le, če bo podjetje pri uporabi te metode upoštevalo, da mora biti izdelek najprej kakovosten in funkcionalen. Kakovost in funkcionalnost sta namreč spremenljivki, ki ne smeta trpeti na račun nižanja stroškov (Cooper, Slagmulder, 1997, str. 10).

Slika 1 prikazuje število popravkov v procesu razvoja izdelka v primeru, ko se podjetje poslužuje tradicionalnega pristopa k razvoju izdelka, in v primeru, ko se poslužuje pristopa k razvoju izdelka na temelju ciljnih stroškov. Primer je povzet po družbi Boeing.

⁴ Več o razširjenem podjetju glej v poglavju 3.6..

Slika 1: Primerjava števila inženirskih sprememb tekom razvoja izdelka med tradicionalnim načinom razvoja izdelka in načinom na temelju ciljnih stroškov



Vir: Ansari et al., 1997b, str. 15.

Usmeritev na celoten življenjski cikel izdelka. Cilj metode določanja ciljnih stroškov je doseči čim večje znižanje stroškov proizvodnje in lastništva izdelka v njegovi celotni življenjski dobi. Za primer vzemimo pralni stroj. Proizvajalec bo gledal na to, da bo izdelek naredil čim ceneje, vendar bo pri tem upošteval, da bo uporabnik imel pralni stroj deset let ali več. Proizvajalec mora zato pozornost nameniti na primer porabi vode in elektrike, velikosti bobna, ki omogoča pranje več perila naenkrat in nenazadnje tudi stroškom recikliranja pralnega stroja, ko bo le-ta odslužil svojemu namenu.

2.1.3. Primerjava metode določanja ciljnih stroškov s klasičnimi metodami kalkuliranja stroškov⁵

Metodo določanja ciljnih stroškov bomo v tem delu primerjali z najbolj klasično metodo kalkuliranja stroškov - "stroški plus" in metodo kalkuliranja s standardnimi stroški.

⁵ S pojmom "klasične metode kalkuliranja stroškov" so v tem delu mišljene do sedaj najbolj uveljavljene metode določanja oziroma natančnejše ugotavljanja stroškov.

2.1.3.1. Metoda določanja ciljnih stroškov in klasična metoda kalkuliranja stroškov - "stroški plus"

Bistvena razlika med klasično metodo kalkuliranja stroškov in metodo določanja ciljnih stroškov je v tem, da pri klasični metodi kalkuliranja stroškov ugotavljamo, koliko nas bo proizvod stal, pri metodi določanja ciljnih stroškov pa ugotavljamo, koliko nas lahko največ stane (Turk, Kavčič, Kokotec –Novak, 1998, str. 122).

Tabela 1: Primerjava med klasičnim pristopom ugotavljanja stroškov in pristopom določanja ciljnih stroškov

Določanje ciljnih stroškov	Klasično ugotavljanje stroškov
Določitev lastnosti izdelka ↓ Ciljna cena in količina ↓ Ciljni dobiček ↓ Ciljni stroški ↓ Oblikovanje izdelka	Določitev lastnosti izdelka ↓ Oblikovanje izdelka ↓ Ocena stroškov ↓ Ciljni dobiček ↓ Ciljna cena

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

Pri metodi določanja ciljnih stroškov le-te določamo in so zato odvisna spremenljivka, pri klasični metodi kalkuliranja stroškov pa višino stroškov ugotavljamo in so zato neodvisna spremenljivka (Leahy, 1998a).

Pri klasičnem pristopu k načrtovanju dobička, tako imenovanem "stroški plus" (*angl. costs plus*), podjetje najprej sešteje vse proizvodne stroške in nato prišteje želeni dobiček (Ansari et al., 1997b, str. 16). Predstavlja pristop zaprtega sistema (*angl. closed systems approach*), saj ne upošteva medsebojnega vplivanja med podjetjem in njegovim okoljem.

V nasprotju s klasičnim pristopom pa pristop določanja ciljnih stroškov lahko poimenujemo pristop odprtega sistema (*angl. open systems approach*), saj ta pristop upošteva, da je podjetje del okolja. Podjetja, ki delujejo po tem pristopu, se zavedajo, kako pomembno je za uspeh, da uspejo uskladiti kupčeva pričakovanja

glede visoke kakovosti izdelkov, visoke uporabnosti izdelkov in nizkih izdelavnih stroškov (Target costing, 2001). Tak pristop je veliko bolj primeren za živo, nepredvidljivo okolje, v kakršnem dandanes živimo.

Tabela 2: Primerjava med klasično metodo kalkuliranja stroškov "stroški plus" in metodo določanja ciljnih stroškov

Stroški plus	Določanje ciljnih stroškov
• Pri načrtovanju stroškov se ne upošteva tržnih razmer. • Stroški določajo ceno. • Nižanje stroškov temelji na obvladovanju odpadkov in neučinkovitosti. • Nižanje stroškov ne izhaja iz kupčevih želja. • Za nižanje stroškov so odgovorni računovodje. • Dobavitelji so vključeni v proces, ko je izdelek že oblikovan. • Znižuje prodajno ceno. • Veriga vrednosti ni vključena v načrtovanje stroškov.	• Pri načrtovanju stroškov se upoštevajo konkurenčne tržne razmere. • Cena določa stroške. • Oblika izdelka je ključ do nižjih stroškov. • Nižanje stroškov upošteva kupčeve želje. • Stroške upravljajo večfunkcijske skupine. • Dobavitelji so vključeni v začetne stopnje oblikovanja izdelka. • Znižuje stroške lastništva izdelkov. • Veriga vrednosti je vključena v načrtovanje stroškov.

Vir: Ansari et al., 1997b, str. 16.

2.1.3.2. Metoda določanja ciljnih stroškov in kalkuliranje s standardnimi stroški

Standardni stroški so tisti stroški, ki so v prikazanem znesku teoretično upravičeni, so planski ali normativni stroški (Turk, Kavčič, Kokotec – Novak, 1998, str. 75). V tabeli 3 so prikazane razlike med ciljnimi in standardnimi stroški.

Pri kalkuliranju s standardnimi stroški (*angl. standard costing*) se kontrola izvaja zato, da se zagotovi, da so dejanski stroški res enaki standardnim. Predvideva se, da bodo proizvodni pogoji ostali v prihodnosti enaki in se ne bodo spreminjali. Standardni stroški se oblikujejo enkrat, največ dvakrat letno. Spremembe v proizvodnjo se vpeljejo, če standardni stroški niso doseženi (Monden, 1995, str. 290).

Tabela 3: Razlika med ciljnimi stroški in standardnimi stroški

Ciljni stroški	Standardni stroški
• So nižji od trenutno dosegljivih stroškov, ki temeljijo na standardni tehnologiji in proizvodnih procesih. • Stroške določa trg: konkurenčna tržna cena – želeni pribitek = dovoljeni stroški • Metoda planiranja stroškov, ki poudarja kontrolo značilnosti izdelka in proizvodni postopek. • Nudijo informacije o dogodku, ki se šele bo zgodil → dobro upravljalno orodje. • Zaposlene motivirajo k iskanju učinkovitejših rešitev. • Oblikujejo se v stopnji oblikovanja izdelka.	• So merilo za pričakovane stroške v dosegljivih, sprejemljivih, vendar ne popolnih razmerah. • Stroške določijo inženirji: vsota stroškov, ki jih določijo inženirji + želeni pribitek = prodajna cena. • Vnaprej določeni stroški glede na notranje analize proizvodnega procesa. • Nudijo informacije o dogodku, ki se je že zgodil → slabo upravljalno orodje. • Zaposlenih ne motivirajo k iskanju učinkovitejših rešitev, saj temeljijo na standardni tehnologiji. • Oblikujejo se v stopnji proizvodnje izdelka.

Vir: povzeto po Rayburn, 1996, str. 361 in Lgagne, Discenza, 1993.

V tabeli 4 so prikazane najpomembnejše razlike med metodo določanja ciljnih stroškov in metodo kalkuliranja s standardnimi stroški. Pomembna razlika med metodologijama pa je tudi ta, da je višina ciljnih stroškov določena samo ena in po zlatem pravilu ne sme biti presežena. Pri standardnih stroških pa ločimo več vrst standardnih stroškov⁶, ki predvidevajo različne okoliščine, v katerih se lahko podjetje znajde:

- *temeljni standardni stroški* (postavljeni so za daljše časovno obdobje in ne upoštevajo konkretnih okoliščin, v katerih podjetje posluje);
- *tekoči standardni stroški* (upoštevajo konkretne okoliščine podjetja v določenem obračunskem obdobju);
- *idealni standardni stroški* (predvidevajo idealne okoliščine za poslovanje);
- *realni standardni stroški* (predvidevajo realno pričakovane okoliščine, takšne, ki jih je mogoče jemati kot objektivne);
- *normalni standardni stroški* (predvidevajo normalne okoliščine, na temelju preteklih izkušenj).

⁶ Več o standardnih stroških glej Turk, Kavčič, Novak – Kokotec, 1998, str. 81.

Tabela 4: Razlika med metodo določanja ciljnih stroškov in metodo kalkuliranja s standardnimi stroški

Metoda določanja ciljnih stroškov	Metoda kalkuliranja s standardnimi stroški
• Je orodje za planiranje in kontrolo stroškov. • Tržno usmerjena tehnika določanja stroškov. • Je del strateškega planiranja dobička. • Primerno orodje pri proizvodnji s široko paleto in manjšim obsegom. • Računovodski oddelek sodeluje le kot povezovalec in oskrbovalec z informacijami, medtem ko imajo ključ do uspeha oddelki za marketing, oblikovanje in proizvodnjo.	• Je orodje le za kontrolo stroškov. • Proizvodno in tehnološko usmerjena tehnika določanja stroškov. • Orodje za kontrolo stroškov na operacijski ravni, ki običajno temelji na nestrategičnih, inženirskih predpostavkah. • Primerno orodje pri masovni proizvodnji.

Vir: povzeto po Sakurai, 1996, str. 46.

2.1.4. Področja dosedanje uporabe metode določanja ciljnih stroškov

Omenili smo že, da se je zamisel o metodi določanja ciljnih stroškov porajala v 60-ih letih v avtomobilskem podjetju Toyota. Leta 1992 pa so metodo določanja ciljnih stroškov uporabljala že vsa japonska podjetja, ki proizvajajo avtomobile (Fessler, Fisher, 2000, str. 32). Primere uporabe metode določanja ciljnih stroškov v avtomobilski industriji poznamo tudi iz ZDA in Evrope. V Chryslerju so uporabili metodo določanja ciljnih stroškov pri razvoju popularnega modela Neon. Model so razvili v samo 31 mesecih in v ta namen potrošili le 1,2 milijarde ameriških dolarjev. Metodo določanja ciljnih stroškov uporabljajo tudi v General Motorsu pri oblikovanju vseh novih osebnih avtomobilov in tovornjakov. Vsako vozilo razstavijo na sestavne dele in določijo, koliko lahko posamezen sestavni del stane, da bo podjetje še vedno dosegalo dobiček. Pri tem projektu sodelujejo finančni strokovnjaki, razvojni inženirji in osebje iz nabave. Skupaj izdelajo tako imenovano stroškovno knjižico, ki osebju iz nabavnega oddelka služi kot vodič pri iskanju primerne dobavitelja (Minahan, 1997). V Evropi pa se metoda ciljnih stroškov

uvaja med drugimi redkimi podjetji, v podjetje Renault od leta 1989 s projektom Twingo (Bonzemba, Okano, 1998, str. 8) in v podjetje Audi od leta 1992 (Mertelj, 1998, str. 38).

Ostale proizvodne panoge, ki so v literaturi najpogosteje omenjene kot uporabnice metode določanja ciljnih stroškov, so telekomunikacijska, finomehanična, elektrotehnična, računalniška in strojniška panoga. Lahko bi rekli, da je metoda določanja ciljnih stroškov uporabna predvsem v podjetjih, ki imajo diskretno – nepovezano proizvodnjo montažne narave, katerih izdelki imajo relativno kratko življenjsko dobo in redno menjavajo modele.

Novejše raziskave so pokazale, da se metoda določanja ciljnih stroškov uporablja tudi v podjetjih za nakup proizvodne opreme, orodja in storitev (Ellram, 2003). Kasneje v tem delu pa bomo dokazali, da je metoda določanja ciljnih stroškov uporabna in predvsem zelo priporočljiva tudi v kozmetični industriji.

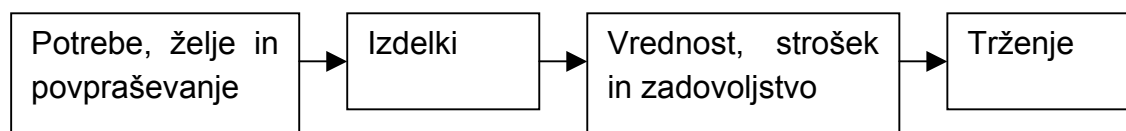
2.2. Razvoj metode določanja ciljnih stroškov

Metoda določanja ciljnih stroškov se je razvila zaradi iskanja boljših načinov doseganja konkurenčnosti, kot so jih nudili tradicionalni pristopi razvijanja izdelkov.

2.2.1. Tradicionalni pristop k razvoju novega izdelka

V klasičnih učbenikih za poučevanje trženja najpogosteje najdemo trditve, da se proces trženja začne z opredelitvijo potrošnikovih želja in potreb. Kotler⁷ na primer opredeljuje osnovni koncept trženja na način kot je prikazan v sliki 2.

Slika 2: Osnovni koncept trženja



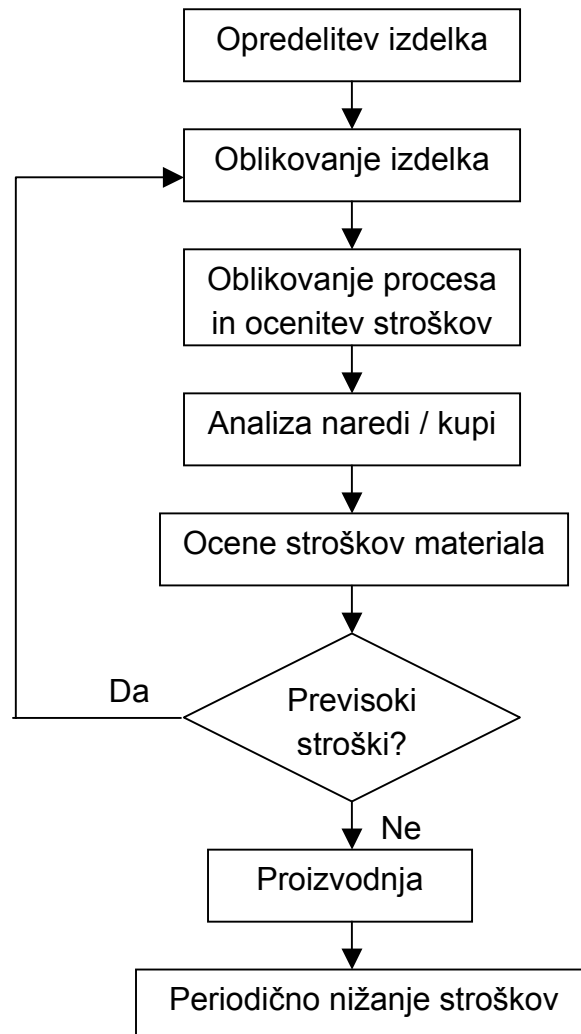
Vir: Kotler, 1998, str. 7.

⁷ Kotler sodi med 25 najvplivnejših avtorjev na področju trženja v ZDA (Kukar – Kinney, 1998, str. 78).

Želje in potrebe potrošnikov so temeljno izhodišče za oblikovanje izdelka. Zadovoljstvo potrošnikov naj bi podjetju zagotovilo celo dobiček in preživetje na dolgi rok (Kotler, 1998, str. 19).

Tradicionalni proces razvoja izdelka prikazuje slika 3. Iz slike je razvidno, da je tudi proces razvoja novega izdelka podvržen zgornji trditvi.

Slika 3: Tradicionalni pristop k razvoju izdelka



Vir: Crow, 2002.

V prvem koraku se opredelijo lastnosti izdelka. Ta opredelitev je običajno plod iskanja idej razvojnega oddelka. V drugem koraku oblikovalci oblikujejo izdelek. Tehnologi nato opredelijo proizvodni postopek. Sledi iskanje najugodnejših ponudnikov vhodnih materialov in šele nato se izračuna lastna cena izdelka. Največkrat je tak izdelek v prvem poskusu razvoja predrag, zato ga je potrebno

preoblikovati in prilagoditi zahtevam trga. Pojavijo se dvomi, kako izdelek spremeniti, kaj mu odvzeti, ali ga lahko poslabšamo bodisi kakovostno bodisi funkcionalno.

Popravljanje izdelka povzroči dodatne stroške razvoja in izgubo dragocenega časa. Pogosto se celo zgodi, da ko je izdelek cenovno končno sprejemljiv, ga prodajna služba zavrne, češ da nič več ne zadovoljuje potrošnikovih želja in potreb, saj so na trgu že bolj izpopolnjeni izdelki. Velikokrat se tudi zgodi, da nas je prehitela konkurenca in bi bila vpeljava našega izdelka na trg z gospodarskega vidika nezanimiva, saj bi ga morali ponuditi po nižji prodajni ceni, kot če bi na trg prišli prej.

Seveda je v sodobnem trženju pomembno, da je potrošnik z izdelkom ali storitvijo zadovoljen. Vendar, če želi podjetje uspeti, mora biti tudi samo zadovoljno. Podjetje pa bo zadovoljno, če bo dosegalo zastavljene cilje.

Običajno je podjetniški cilj⁸ zadostna ustvarjena dodana vrednost izdelku, ki zagotavlja primerne plače in razvoj podjetja ter določen nivo dobička. Uspešno izpolnjeni cilji vplivajo tudi na višjo tržno vrednost podjetja. Podjetje bi moralo zato takoj, ko opredeli potrošnikove želje, določiti tudi svoj zaslužek pri izdelku, ki mu bo omogočil doseg zastavljenih ciljev.

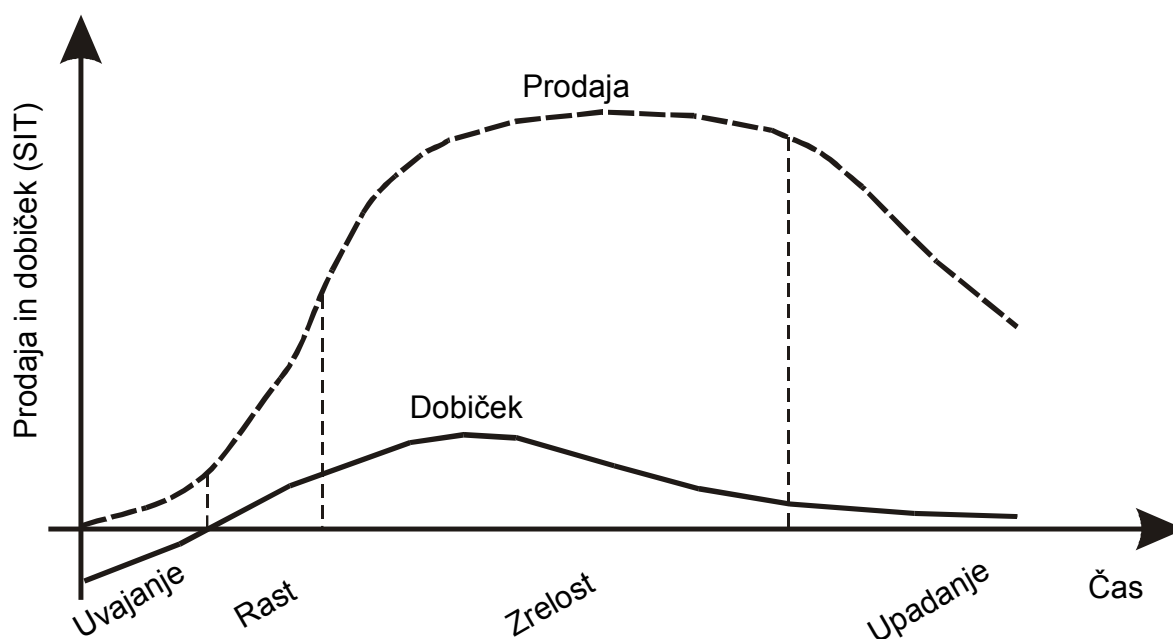
2.2.2. Življenjski cikel izdelka

Običajno se življenjski cikel izdelka začne obravnavati šele, ko je izdelek že narejen. Definicija življenjskega ciklusa izdelka⁹ je, da je to obdobje, ko je izdelek na trgu (Pesonen, 2001). Prva stopnja v življenjskem ciklusu izdelka naj bi torej bila stopnja uvajanja izdelka, ki ji sledijo stopnje rasti, zrelosti in upadanja. Tako opredeljen življenjski cikel izdelka prikazuje slika 4.

⁸ Cilji podjetja so lahko zelo različni. Nemalo je podjetij, ki med svojimi cilji nimajo omenjenih gospodarskih rezultatov, pač pa morda le tržne, na primer doseči najvišji tržni delež, doseči prepoznavnost blagovnih znamk, doseči določeno stopnjo rasti. Vsekakor pa mora biti vsaj med dolgoročnimi cilji podjetja tudi gospodarska uspešnost.

⁹ Ta definicija predstavlja vidik podjetja. Z vidika porabnika se življenjski cikel začne, ko izdelek dobi, in konča, ko ga zavrže (Pesonen, 2001).

Slika 4: Življenjski cikel prodaje in dobička¹⁰



Vir: Kotler, 1998, str. 356.

Uvajanje. Na stopnji uvajanja so dobički negativni, saj se je prodaja izdelka komaj začela, kupci so do izdelka še nezaupljivi. Prodajne količine so običajno majhne, zato so povprečni stroški proizvodnje visoki. Cena izdelka je odvisna od izbora strategije trženja¹¹. Podjetje ima veliko izdatkov s predstavljanjem izdelka, oglaševanjem in zalaganjem trgovskih polic.

Rast. Potrošniki so izdelek sprejeli, obseg prodaje raste, prodajne cene se prilagajajo tržnim razmeram. Povprečni stroški proizvodnje se nižajo. To je tudi obdobje, ko so dobički od prodaje izdelka najvišji.

Zrelost. Obseg prodaje je dosegel najvišjo točko in se umiril. Cene se največkrat začnejo nižati. Povprečni stroški proizvodnje so stabilni. Dobički padajo, saj mora podjetje ponovno več vlagati v tržne aktivnosti, ki podaljšujejo stopnjo zrelosti, preden se le-ta ne nagne v stopnjo upadanja.

¹⁰ Prikazana oblika krivulje življenjskega ciklusa izdelka je najbolj klasična oblika tovrstne krivulje. Krivulje življenjskega ciklusa izdelka so lahko tudi povsem vodoravne (zdravila), v obliki narobe obrnjene črke V (modni izdelki), valovite (sezonski izdelki), navpične (modna muha) in še bi lahko naštevali, odvisno od vrste izdelka (Pesonen, 2001).

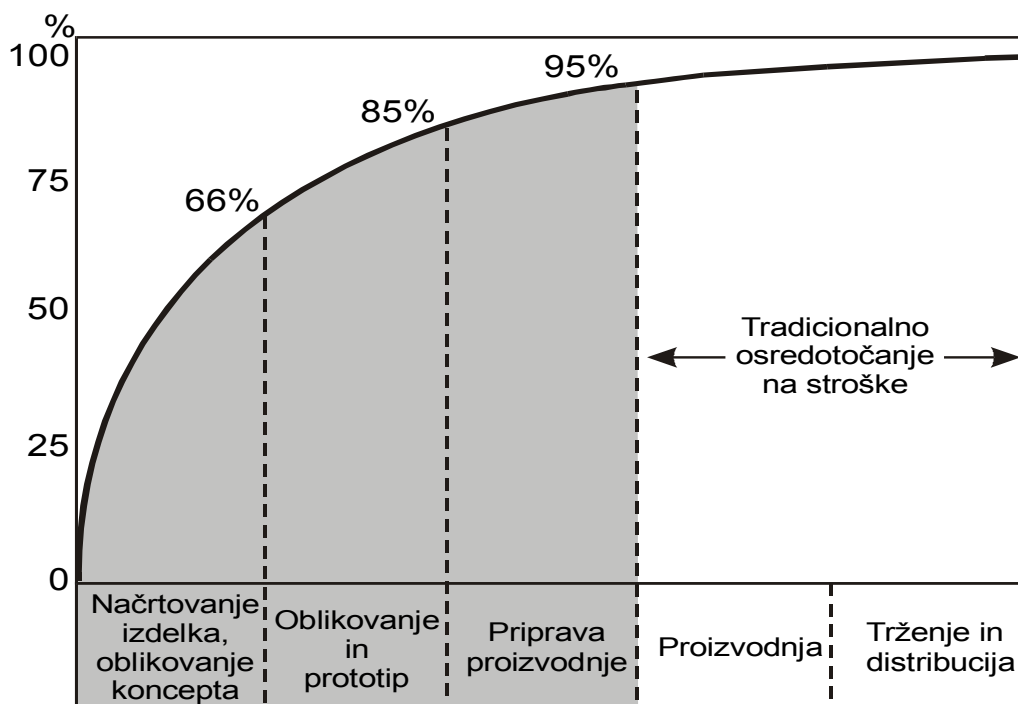
¹¹ Podjetje lahko izbere visoko ali nizko raven vsake od spremenljivk trženja, znanih kot "4 P": cena (*angl. price*), tržno komuniciranje (*angl. promotion*), distribucija (*angl. placement*) in kakovost izdelka (*angl. product*). Več o strategijah trženja na stopnji uvajanja glej Kotler, 1998, str. 361.

Upadanje. Izdelek postaja tržno nezanimiv. Obseg prodaje se znižuje, povprečni stroški proizvodnje začnejo rasti, dobiček se začne zniževati in lahko pride celo do izgube.

Podjetja navadno ugotavljajo dobičkovnost izdelka le za določeno obdobje, ki je zgolj del življenjskega ciklusa izdelka. To storijo tako, da primerjajo prihodke od prodaje izdelka s stroški, povezanimi z istim izdelkom (Tekavčič, 1997, str. 170). Takšen način ugotavljanja dobičkovnosti izdelka je primeren le, ko podjetje potrebuje informacije, na kateri stopnji življenjskega ciklusa se izdelek nahaja in kakšne strateške aktivnosti temu primerno potrebuje. Ne dobimo pa podatkov o dobičkovnosti izdelka na splošno.

V večini podjetij nastane veliko stroškov prav na stopnji razvijanja in oblikovanja izdelka (Kavčič, 1994, str. 77). Odločitve, sprejete v času razvijanja in oblikovanja, pogojujejo tudi do 90% vseh stroškov, ki se bodo kasneje pojavljali v življenjskem ciklusu izdelka (Tekavčič, 1997, str. 170)¹². Ravno zato je potrebno klasični življenjski cikel izdelka razširiti na sledeče stopnje (Rayburn, 1996, str. 139): načrtovanje, oblikovanje in priprava proizvodnje, kot je prikazano v sliki 5.

Slika 5: Stroški skozi življenjski cikel izdelka¹³



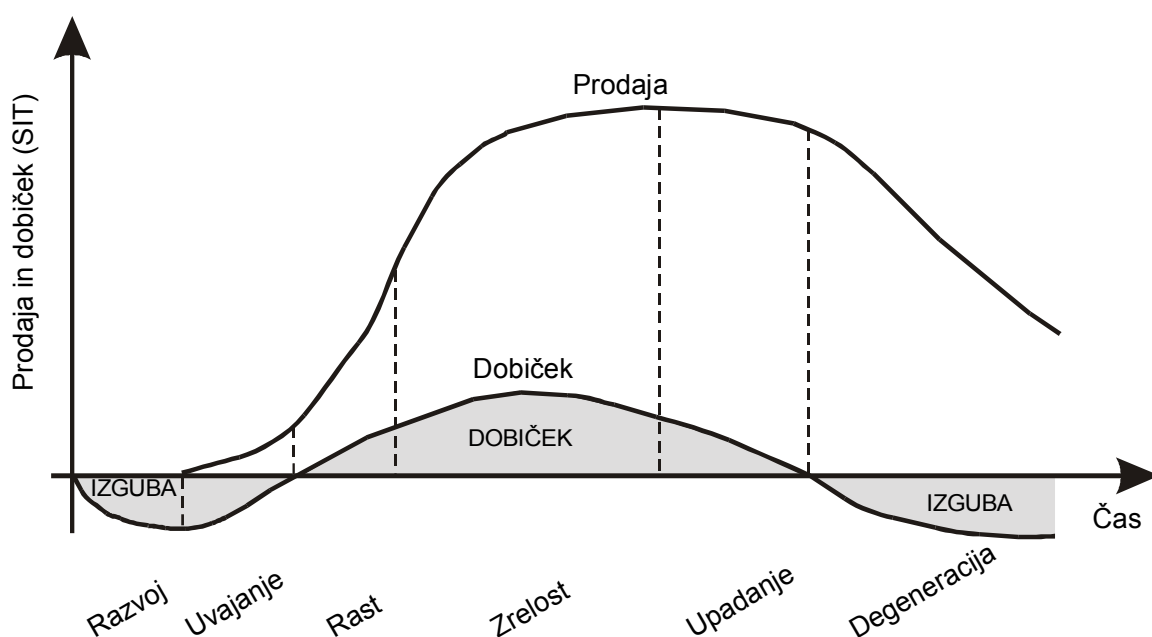
Vir: Rayburn, 1996, str. 140.

¹² Različni avtorji navajajo različne višine odstotkov, ki se gibljejo od 70 – 90 %.

¹³ Slika predstavlja le vidik proizvajalca, ne pa tudi vidik uporabnika.

Podjetje mora spremljati stroške, povezane z izdelkom, od prve ideje naprej, za njegovo celotno življenjsko dobo. Tak pristop imenujemo določanje stroškov v življenjskem ciklusu izdelka (*angl. Life Cycle Costing*). Stroški se delijo na dve kategoriji: stroški proizvodnje in stroški uporabe. Stroški proizvodnje so tisti, ki bremenijo proizvajalca za razvoj, raziskave, načrtovanje, oblikovanje, proizvodnjo in trženje, stroški uporabe pa so tisti, ki bremenijo uporabnika zaradi uporabe, vzdrževanja in prenehanja uporabljanja izdelka (Sakurai, 1996, str. 165). Prava slika življenjskega ciklusa izdelka z vidika proizvajalca je zato taka, kot je prikazana v sliki 6.

Slika 6: Življenjski cikel izdelka



Vir: Dovžan, 1993, str. 7.

Podjetje se mora zavedati stopnje razvoja. Na tej stopnji sicer ni stroškov proizvodnje, so pa stroški razvoja zato zelo visoki. Prav bi bilo, da bi vsak izdelek pokrtil stroške svojega razvijanja. Na stopnji razvoja tudi še ni prihodkov od prodaje.

Stroškov uporabe se morajo zavedati predvsem proizvajalci avtomobilov in tehničnih izdelkov, ki svojim kupcem nudijo garancije in servisiranje izdelka za več let vnaprej, tudi še potem, ko bodo prenehali izdelovati določen model izdelka. Podjetje, ki že na začetku razvijanja upošteva tudi stopnjo uporabe in uničenja izdelka, lahko v precejšnji meri poveča svojo konkurenčno prednost in vpliva na

svoj poslovni rezultat. Izdelek naredi tako, da so rezervni deli čim cenejši, da se čim manj kvari in da ga je možno na koncu reciklirati.

2.2.3. Pomanjkljivosti tradicionalnega pristopa k razvoju novega izdelka

Kljub temu da ima podjetje med razvijanjem novih izdelkov pred očmi želje in potrebe potrošnikov, kar 80% novih izdelkov ni tržno uspešnih. Med dejavnike, ki zavirajo uspešno razvijanje novega izdelka, sodijo predvsem (Kotler, 1998, str. 317):

- visoki izdatki, povezani z razvojem izdelka;
- krajši čas razvoja;
- krajši življenjski cikel izdelka.

Visoki izdatki, povezani z razvojem izdelka. Včasih sam razvoj izdelka traja dalj časa, kot traja življenjska doba izdelka. Zaradi visokih izdatkov za razvijanje izdelka se v podjetjih pogosto odločijo, da izdelek ne bodo do potankosti razvili in testirali, ampak ga bodo skoraj do konca razvitega dali na trg in ga kasneje popravljali glede na odzive s trga.

Krajši čas razvoja. Čas razvijanja in čas od razvoja do uvedbe izdelka na trg je vedno krajši. To ponazarjajo tudi primeri iz preteklosti (Dovžan, 1993, str. 4):

- fotografija: 112 let (1727 – 1839);
- telefon: 56 let (1820 – 1876);
- radio: 35 let (1876 – 1902);
- televizija: 12 let (1922 – 1934);
- atomska bomba: 6 let (1939 – 1945);
- integrirano vezje: 3 leta (1958 – 1961).

Več znanja, boljša tehnična opremljenost podjetij, računalniško podprto razvijanje in proizvodnjo, visoka stopnja obveščenosti v primerjavi s preteklostjo omogočajo podjetjem, da so pri svojem delu hitrejša in učinkovitejša. Predvsem pa hitrejši ritem razvoja narekuje vedno ostrejši konkurenčni boj. Podjetja dajo na trg vsak dan veliko zaradi časovne stiske nepremišljeno oblikovanih in razvitih izdelkov, ki nikoli ne uspejo. Podjetja, ki se preživljajo s posnemanjem drugih podjetij, so postala izredno hitra pri svojem delu. Preden se izdelek, ki je inovacija, doobra usidra na trgu, se že pojavi poplava cenejših, morda celo nekoliko bolj domiselnih in izpopolnjenih različic. Ravno zato lahko vsaka napaka ali zamuda podjetje veliko stane.

Krajši življenjski cikel izdelka. Podjetja, ki ponudijo trgu inovacijo, ostanejo pionirji na trgu le kratek čas. V tem času njihova konkurenčnost temelji na tehnološki novosti, ki jo lahko dobičkovno uspešno tržijo. Ob pojavu prvih tekmecev se konkurenčnost usmeri na kakovost in zanesljivost, kasneje pa se tekma usmeri na nižanje cen (Crow, 2002). Dobički podjetij se zato hitro zmanjšujejo in podjetja morajo posvetiti veliko pozornosti nižanju stroškov. To pa je tudi vzrok, da izdelek postane za podjetje precej hitro nezanimiv. Lahko se zgodi, da postane izdelek dobičkovno nezanimiv tako hitro, da se ne povrnejo niti naložbe v razvoj.

Kje je torej ključ do uspeha, če ne le v težnji po zadovoljitvi potrošnikov? Med dejavnike, ki zagotavljajo izdelku uspeh¹⁴, sodijo (Kotler, 1998, str. 319):

- poznavanje potreb kupca;
- razmerje med učinkovitim delovanjem izdelka in stroški;
- ali je izdelek uveden na trg pred izdelkom konkurenčnega podjetja;
- dosežen pričakovani prispevek h kritju;
- z razvojem izdelka se ukvarja skupina strokovnjakov z različnih področij;
- višina sredstev, porabljenih za najavo in nato uvedbo izdelka na trg;
- čim večja podpora poslovnega vrha podjetja.

Naštete dejavnike podjetje ne sme obravnavati zaporedno, pač pa sočasno. Potrošniki ne potrebujejo izdelkov, ki predstavljajo najnovejše tehnične dosežke, z množico funkcij, ki je niti ne znajo niti ne utegnejo uporabiti. Podjetja se morajo usmeriti na izdelke, ki potrošniku nudijo prav tiste koristi, ki jih potrebuje in je zanje pripravljen tudi plačati (Rojšek, 1994, str. 275). Potrošniki so vsak dan bolj izobraženi in vedo, da bo dragi tehnični novosti kmalu sledila cenejša različica. Neučakanih ljubiteljev tehničnih novosti je zelo malo. Podjetja morajo zato ponuditi potrošnikom izdelek, ki bo predstavljal novost, visoko kakovost in nizke stroške že ob prvi predstavitvi trgu, sicer ga bodo posnemovalci prehiteli pri osvajanju zgodnje in pozne večine kupcev¹⁵ (Target costing, 2001). Odgovor na to vprašanje pa nudi ravno metoda določanja ciljnih stroškov.

2.2.4. Pojav metode določanja ciljnih stroškov

Prvi zametki metode določanja ciljnih stroškov segajo v leto 1947 v podjetje General Electric (Target costing, 2001). Povojno pomanjkanje surovin je prisililo

¹⁴ V raziskavi, ki je privedla do omenjenih rezultatov, je bil kriterij za uspešnost izdelka doseganje oziroma preseganje praga rentabilnosti.

¹⁵ Zgodnjo in pozno večino kupcev predstavlja kar 68 % vseh kupcev. Prvih kupcev pa je le 15%. (Kotler, 1998, str.349).

podjetje, da so težili k izdelku, ki bi imel čim več funkcij in bi ga bilo moč narediti s čim nižjimi stroški (Leahy, 1998a). Novi pristop so poimenovali analiza vrednosti (*angl. value engineering*). Vendar pa ameriška podjetja niso prepoznala prave vrednosti tega pristopa. K nižanju stroškov večinoma še danes pristopajo na tradicionalen način, to je šele v stopnji proizvodnje, ko je večina stroškov izdelka že določenih.

V začetku 60-ih let je japonsko podjetje Toyota metodo analize vrednosti dogradilo v dinamičen sistem nižanja stroškov in planiranja dobička, ki so ga poimenovali proces¹⁶ določanja ciljnih stroškov (*angl. target costing process*) (Ansari et al., 1997a, str. 2). Danes metodo določanja ciljnih stroškov uporablja že več kot 80% japonskih podjetij, katerih proizvodnja je montažne narave. Med njimi najdemo tudi svetovno znana podjetja, kot so na primer, poleg že omenjenega Toyote, Nissan, Sony, Nippon in Cannon.

Metoda določanja ciljnih stroškov se je vrnila v Združene države Amerike šele v 80-ih letih. Tržna uspešnost japonskih podjetij je prisilila ameriška podjetja v drugačno razmišljanje. Nekatera podjetja, kot so Chrysler in Boeing, so že začela uporabljati metodo določanja ciljnih stroškov, vendar so še vedno daleč od uporabe celostnega sistema določanja ciljnih stroškov, kot ga poznajo japonska podjetja (Leahy, 1998a).

Z uporabo metode določanja ciljnih stroškov si podjetje lahko izboljša svojo konkurenčnost tako, da zniža stroške na pravem mestu, izboljša kakovost izdelkov in skrajša čas razvoja novega izdelka (Ansari et al., 1997b, str. 2). Poleg tega bomo v nadaljevanju spoznali, da ima lahko podjetje, ki uporablja metodo določanja ciljnih stroškov, tudi druge konkurenčne prednosti, kot so (Leahy, 1998, Ellram, 2003):

- doseganje večje stroškovne učinkovitosti;
- porabljanje več denarja tam, kjer bo imelo večji vpliv;
- razpoznavanje pravih kupčevih potreb;
- boljše usklajevanje svojih aktivnosti s kupčevimi zahtevami;
- povečevanje kupčevega zadovoljstva;
- nudenje svojim zaposlenim boljše razumevanje stroškovnih ciljev;
- omogočanje zaposlenim, da sodelujejo pri oblikovanju kakovostnih, stroškovnih in rokovnih ciljev;
- globalna konkurenčnost;
- izboljševanje odnosov z dobavitelji tako, da jih povabi k sodelovanju pri razvoju novega izdelka in jim jasno opredeli stroškovne cilje;

¹⁶ Razlika med ciljnim stroški kot procesom in metodo je opisana v poglavju 2.1.1..

- pospeševanje večfunkcijskega skupinskega dela s pomočjo oblikovanja skupnega jezika, skupnih ciljev in ciljnih stroškov.

Metoda ciljnih stroškov ima seveda tudi nekaj omejitev. Prva izmed takih omejitev je, da zahteva veliko časa in denarja za njeno vpeljavo v podjetje. Tesen konkurenčni boj podjetju ne dovoljuje, da bi se poglobljalo v nove metodologije, pač pa od njih zahteva le čim bolj dobičkovne izdelke. Zaposlitev dodatnih delavcev, ki bi lahko organizirali delo po novi metodologiji, pa je draga. Druga omejitev je kultura zaposlenih. Zaposleni so navajeni določenega ritma v podjetju in načina razmišljanja. Metoda določanja ciljnih stroškov pa, kot bomo ugotovili, zahteva povsem drugačno razmišljanje in način dela, kot je to običajno v podjetjih (Leahy, 1999).

3. DOLOČANJE CILJNIH STROŠKOV IN VPLIVNI DEJAVNIKI

3.1. Proces določanja ciljnih stroškov po korakih

Proces določanja ciljnih stroškov se deli na tri dele, znotraj katerih je več korakov (Cooper, Slagmulder, 1997, str. 11):

1. Tržno usmerjeno določanje stroškov (*angl. Market – Driven Costing*), ki ima sledeče korake:
 - *Določitev tržnih pogojev.* Podjetje mora ob ugotavljanju tržnih pogojev ugotoviti, s kakšnimi izdelki bo ob danih tržnih razmerah doseglo dolgoročni plan dobička.
 - *Določitev ciljne prodajne cene.*
 - *Določitev ciljnega dobička.*
 - *Ugotovitev dovoljenih stroškov (angl. allowable costs).* Dovoljeni stroški so tisti, ki jih podjetje ne sme preseči, če želi doseči želeni dobiček ob določeni tržni ceni. Dovoljeni stroški ne upoštevajo možnosti podjetja, da lahko z vloženim naporom stroške še dodatno zniža, kot to upoštevajo ciljni stroški.
2. Določanje ciljnih stroškov na ravni izdelka (*angl. Product – Level Target Costing*), ki izhaja iz ugotovljenih dovoljenih stroškov in se deli na tri korake:
 - *Ugotovitev trenutnih stroškov.*
 - *Določitev ciljnih stroškov.* Ciljni stroški so rezultat kreativnega iskanja nižjih stroškov na strani večfunkcijske skupine in pogosto v sodelovanju z dobavitelji.
 - *Strateško nižanje stroškov.* Strateško nižanje stroškov pomeni iskanje načina, kako raven dovoljenih stroškov spraviti na raven ciljnih stroškov. Eno izmed zelo učinkovitih orodij za doseganje ciljnih stroškov je analiza

vrednosti, s katero lahko preučimo pomen in stroške posamezne sestavine izdelka ter s pravilnim upravljanjem stroškov in pravilnim oblikovanjem izdelka dosežemo učinkovito ravnotežje med njimi. Za kolikšno nižanje se bo podjetje odločilo, je odvisno od posameznega podjetja. Nekatera podjetja določijo višino ciljnih stroškov na temelju preteklih izkušenj z nižanjem dejanskih ali dovoljenih stroškov, nekatera pa na temelju tržnih raziskav. Slednje velja predvsem za povsem nove izdelke. To je tudi stopnja, ki povezuje proces naprej v zadnji del, v določanje ciljnih stroškov na ravni sestavin. Proces poteka naprej v obe smeri, saj poteka strateško nižanje stroškov izdelka tekom celega razvoja izdelka.

3. Določanje ciljnih stroškov na ravni sestavin (*angl. Component – Level Target Costing*), ki tudi poteka v treh korakih:

- *Določitev ciljnih stroškov na ravni funkcij izdelka.* Identifikacija glavnih funkcij izdelka omogoča, da se oblikovanje izdelka razdeli na večje število neodvisnih nalog. Strateško nižanje stroškov se začne že na tej ravni s pomočjo stroškovne analize.
- *Določitev ciljnih stroškov na ravni sestavnih delov.* Vsaki funkciji se določi sestavne dele in višino stroškov, ki jo lahko posamezni sestavni del doseže¹⁷. Ta postopek se imenuje funkcijska analiza in je del analize vrednosti, ki je opisana v poglavju 4.3..
- *Usklajevanje ciljnih stroškov s cenami dobaviteljev.* Vsako podjetje ima veliko različnih dobaviteljev. Podjetje, ki želi učinkovito izvajati proces določanja ciljnih stroškov, se mora nujno povezati s svojimi ključnimi dobavitelji in z njimi ustvariti "razširjeno podjetje".

Posamezne stopnje procesa določanja ciljnih stroškov so opisane v nadaljevanju dela, praktičen primer pa na koncu dela. Preden se poglobimo v vsako posamezno stopnjo procesa določanja ciljnih stroškov, bomo preučili še dejavnike, ki vplivajo na proces določanja ciljnih stroškov in na katerih stopnjah procesa razvoja novega izdelka uporabimo posamezen korak procesa določanja ciljnih stroškov.

3.1.1. Dejavniki, ki vplivajo na proces določanja ciljnih stroškov

Med dejavnike, ki vplivajo na proces določanja ciljnih stroškov, med drugimi štejemo tudi naslednje (Cooper, Slagmulder, 1997, str.167):

- konkurenčnost panoge;

¹⁷ Različne možnosti dodeljevanja ciljnih stroškov so opisane v poglavju 3.4..

- značilnosti potrošnikov;
- strategija izdelka;
- značilnosti izdelka;
- odnos z dobavitelji.

Konkurenčnost panoge. Na kakšen način bo podjetje oblikovalo ceno ter kako visoke pribitke na stroške in posledično kako visoke cene bo podjetje postavilo, je odvisno med drugim tudi od konkurenčnosti panoge ali natančneje njene tržne strukture. Tržna struktura pomeni strukturo konkurence v panogi (Prašnikar, Debeljak, 1998, str. 372). Strukturne spremenljivke so: velikost podjetij, velikostna porazdelitev in stopnja koncentracije, tehnologija, velikost povpraševanja in tržne razmere ter težavnost vstopa v panogo in izstopa iz nje (Prašnikar, Debeljak, 1998, str. 313). Bolj ko so tržne razmere zaostrene, več pozornosti mora poslovodstvo posvetiti stroškom in prodajnim cenam. Na tistih trgih, kjer so nizki dobički, šibka lojalnost kupcev, kjer imajo podjetja, ki nastopijo na trgu prva z novim izdelkom, majhno prednost, si podjetja ne morejo privoščiti veliko napak, ko trgu ponudijo noviteto. In ravno na takih trgih je uporaba pristopa določanja ciljnih stroškov lahko zelo učinkovita.

Panogo kozmetičnih izdelkov vsekakor lahko opredelimo kot panogo z zelo visoko stopnjo konkurenčnosti. Proizvajalcev kozmetike je celo v Sloveniji veliko: Krka, Lek kozmetika, Ilirija, Afrodita, Henkel in drugi manjši proizvajalci.

Značilnosti potrošnikov. Koliko koristi bo prinesla uporaba metode določanja ciljnih stroškov, je odvisno predvsem od tega, kako so potrošniki občutljivi na razlike v ceni, kakovosti in uporabnosti izdelkov, kako hitro se spreminja njihov okus in zahteve ter ali so znane njihove bodoče zahteve. Bolj ko so potrošniki občutljivi na razlike, bolj ko se spreminjajo njihove zahteve ter so znane njihove bodoče zahteve, več koristi si lahko podjetje obeta od uporabe metode določanja ciljnih stroškov. Podjetje mora zato pazljivo opazovati ne le svojo konkurenco, pač pa tudi svoje potrošnike, za katere mora pripravljati zanimive novitete. Razvijalci izdelkov, ki ne uporabljajo pristopa določanja ciljnih stroškov, vse prevečkrat dodajo izdelku njim samim zanimive lastnosti, ki seveda dodatno stanejo, vendar pa si jih potrošniki sploh ne želijo in se jim zato zdi izdelek predrag.

Potrošnike kozmetičnih izdelkov lahko delimo v dve skupini. Prva skupina je cenovno zelo neobčutljiva, kupuje izdelke visokega cenovnega razreda in zaupa predvsem ugledu blagovne znamke, ki jo kupi. Druga skupina pa je cenovno precej občutljiva in kupuje izdelke nižjega cenovnega razreda. Vendar je tudi tej skupini kakovost izredno pomembna.

Strategija izdelka. Predvsem naslednje tri spremenljivke so pomembne, ko ugotavljamo koristi procesa določanja ciljnih stroškov z vidika izbrane strategije izdelka: število izdelkov v liniji, pogostost menjavanja modelov in stopnja inovacije.

Običajno večje število izdelkov v liniji zahteva večji proračun za razvijanje, zato je nadzor nad stroški še bolj pomemben in se lahko pričakuje večje koristi od procesa določanja ciljnih stroškov. Vendar je tu pomembno opozoriti, da proces določanja ciljnih stroškov najbolje deluje na ravni posameznega izdelka. Potrebno je torej pretehtati koristi in stroške, ki jih dobimo z uporabo metode določanja ciljnih stroškov pri danem številu izdelkov v liniji in potrebnem proračunu za njihov razvoj.

Podjetja, ki pogosto menjajo modele svojih izdelkov, so bolj podvržena tveganju¹⁸, njihovi stroški razvijanja so visoki, zato je smiselno, da imajo zelo dobro razvit sistem določanja ciljnih stroškov.

Določanje ciljnih stroškov je bolj uporabno za izdelke, ki niso popolna revolucionarna novost na trgu, bodisi z oblikovalskega bodisi z uporabnostnega vidika. Za izdelke, ki so noviteta, težko uporabimo ocene, ki bi temeljile na preteklih stroških in izkušnjah. Ravno tako potrošniki težko ocenijo vrednost izdelka, ki si ga sploh ne predstavljajo. Določanje ciljnih stroškov je zato najbolj smiselno uporabiti, ko spreminjamo nek obstoječ model, saj lahko ocenimo njegovo tržno vrednost. Seveda moramo pri tem paziti, da ne bi ponavljali napak iz preteklosti.

Kozmetični izdelki imajo precej kratko življenjsko dobo, približno eno leto. Res pa je, da novosti niso popolne inovacije, pač pa le manjše spremembe, kot so zamenjava aktivnih učinkovin, parfumov in podobno.

Značilnosti izdelka. Zapletenost izdelka, obseg potrebnih začetnih naložb in trajanje razvijanja izdelka so glavne značilnosti izdelka, od katerih je odvisno, koliko koristi bomo imeli, če uporabimo pristop določanja ciljnih stroškov.

Določanje ciljnih stroškov nam prinese več koristi pri bolj zapletenih izdelkih. Z zapletenostjo izdelka mislimo predvsem na število in zapletenost sestavnih delov ter na število in zahtevnost proizvodnih postopkov, ki so potrebni, da se nek izdelek naredi. Bolj je izdelek zahteven, višji so proizvodni stroški in težje je usklajevati obliko izdelka ter raven stroškov.

¹⁸ Zaradi krajše življenjske dobe izdelkov so prodajne količine manjše in čas za povračilo vloženih sredstev je krajši. Kratka življenjska doba izdelkov tudi ne omogoča popravljanja raznih napak.

Z naraščanjem začetnih naložb raste tudi pomen določanja ciljnih stroškov. Pri izdelku, ki že v stopnji razvoja zahteva velike naložbe, mora biti verjetnost neuspeha čim nižja. Podjetja, ki izdelujejo take izdelke, posvetijo razvoju zelo veliko pozornosti z namenom, da bi čim bolj natančno zadovoljila tržne zahteve.

Dalj časa traja stopnja razvoja, večja je verjetnost, da se bodo tržne razmere spremenile. Tržne razmere je potrebno v takem primeru večkrat preverjati, zato je tudi proces določanja ciljnih stroškov bolj zapleten in ga je potrebno tekom razvoja večkrat ponoviti.

Čas razvoja kozmetičnega izdelka, kot je krema za nego obraza, je vsaj eno leto. Stroški razvoja v primerjavi z avtomobilsko ali farmacevtsko panogo niso tako veliki, niso pa zanemarljivi. Predvsem razvoj tovrstnega izdelka terja zelo veliko razvijalčevega časa.

Odnos z dobavitelji. Glede na to, koliko koristi nam bo prinesel pristop določanja ciljnih stroškov z vidika odnosa z dobavitelji, lahko ta odnos razčlenimo na tri vidike:

- stopnja vodoravnega združevanja;
- pogajalska moč nad dobavitelji;
- narava odnosov z dobavitelji.

Stopnja vodoravnega združevanja. Podjetje, ki je povezano s svojimi dobavitelji vodoravno, lažje izvaja na njih pritisk k nižanju stroškov in cen, kot če bi bilo z njimi povezano v navpičnem smislu. Primer: Kovinsko podjetje, ki ima svojo orodjarno, sodelavce iz tega oddelka težje prepriča, naj se potrudijo narediti orodje po bolj konkurenčni ceni, kot pa če bi najelo orodjarja zunaj matičnega podjetja. Čeprav denar ostane znotraj matičnega podjetja, so v primeru dražjega orodja stroški amortizacije višji in posledično je tudi lastna cena izdelka na koncu višja. To je lahko glavni krivec za nekonkurenčnost izdelka na trgu.

Pogajalska moč nad dobavitelji. Podjetje, ki kupuje velike količine istovrstnega blaga, ima nad dobavitelji večjo pogajalsko moč kot podjetja, katerih nabavne količine so majhne. Podjetja, ki imajo večjo pogajalsko moč, lahko svoj trud za nižanje stroškov usmerijo na nižanje cen kupljenih sestavnih delov. Po drugi strani pa morajo podjetja, ki imajo šibko pogajalsko moč, trud za nižanje stroškov usmeriti na lastno proizvedene sestavne dele izdelka.

Narava odnosov z dobavitelji. Podjetja, ki bolj sodelujejo s svojimi dobavitelji, si lahko obetajo izjemne koristi od uporabe pristopa določanja ciljnih stroškov. V

nekaterih podjetjih povabijo dobavitelje že na samem začetku razvoja izdelka, da jim le-ti pripomorejo k boljšim rezultatom tudi z njihovega vidika.

3.2. Ciljni stroški po stopnjah procesa razvoja novega izdelka

Proces razvoja novega izdelka lahko delimo vsaj na tri stopnje: načrtovanje izdelka, oblikovanje izdelka in priprava pred proizvodnjo. Lahko ga podrobneje razčlenimo in tako natančneje ugotovimo, na katerih stopnjah procesa razvoja izdelka lahko uporabimo posamezen del procesa določanja ciljnih stroškov.

Tabela 5: Proces razvoja novega izdelka in ugotavljanje ciljnih stroškov na posamezni stopnji procesa

Načrtovanje izdelka:

- Zasnova izdelka.
- Določitev lastnosti izdelka.
- Plan razvoja.
- **Določitev ciljne cene in količine.**
- **Določitev ciljnega dobička in ciljnih stroškov.**
- Ocena stroškov.

Oblikovanje izdelka:

- **Dodeljevanje ciljnih stroškov posameznim sestavnim delom izdelka – stroškovna analiza.**
- Oblikovanje zasnovanega izdelka.
- Izvajanje analize vrednosti.

Priprava pred proizvodnjo:

- Določitev prodajne cene.
 - Določitev proizvodnega postopka.
 - Poskusna proizvodnja.
 - **Primerjava ocenjenih stroškov s ciljnimi stroški.**
-

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

Iz tabele 5 je razvidno, da ciljni stroški niso stroški, ki jih izračunamo enkrat in nato na njih pozabimo. Metoda določanja ciljnih stroškov postane proces, ki se prepleta s procesom razvoja izdelka.

3.3. Določitev višine ciljnih stroškov

Temeljne prvine metode določanja ciljnih stroškov so ciljni stroški, ciljni dobiček in ciljna cena. Vsako od teh prvin lahko določimo na več načinov.

3.3.1. Metode določanja višine ciljnih stroškov

Najbolj poznani načini določanja višine ciljnih stroškov so naslednje štiri metode (Shastri, 2000, Panič, 1996, str. 39):

1. *Metoda planiranja dobička (od zgoraj navzdol) (angl. profit planning method (top - down))*

Ciljne stroške izračunamo po principu metode planiranja dobička na sledeči način:

$$C = P - \pi;$$

C = ciljni stroški,

P = konkurenčna tržna cena,

π = ciljni dobiček oziroma poslovni izid.

V tržnem gospodarstvu ciljne stroške določajo potrošniki, ki določijo tržno ceno, in delničarji, ki določijo zahtevani dobiček oziroma stopnjo donosnosti naložbe (Player, 1997).

Ta način izračunavanja ciljnih stroškov poimenujejo nekateri drugi avtorji tudi drugače, kot na primer: metoda odštevanja (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, 1998, str. 122), market into company (Mertelj, 1998, str. 17), kar bi lahko prevedli kot "iz trga v podjetje", na ceni temelječi ciljni stroški (*angl. Price – Based Cost targets*) (Fessler, Fisher, 2000, str. 34).

2. *Inženirska metoda (od spodaj navzgor) (angl. engineering method (bottom – up))*

Ciljni stroški se določijo glede na trenutno stopnjo razvitosti tehnologije, proizvodnih zmogljivosti, časa dobave in obsega proizvodnje v podjetju. Upoštevajo se možnosti podjetja glede zmanjševanja stroškov, zato gre v tem primeru pravzaprav za določanje standardnih stroškov. Ta metoda lahko temelji na (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, 1998, str. 123):

- podobnem proizvodu: obstoječi proizvod izboljšujemo, predvsem pa poskušamo izključiti vse nenavadne stroške;
- lastnostih oblike proizvoda: ugotavljamo povezavo med stroški, ki jih določa posamezna lastnost (x) izdelka (b), in stroški, ki so enaki vsem proizvodom (a). Ciljni strošek izračunamo po obrazcu:

$$\text{Ciljni strošek} = a + bx$$

Ciljne stroške lahko izračunamo tudi po tako imenovanem pravilu na palec, ki temelji na številu posebnih in obstoječih funkcij proizvoda:

ciljni strošek = strošek glavne funkcije * (1+število posebnih funkcij / število obstoječih funkcij);

- na novi zamisli: ocenimo ciljne stroške glede na stopnjo novosti.

Metoda je znana tudi pod naslednjimi imeni: metoda prištevanja (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, 1998, str. 123), out of company (Mertelj, 1998, str. 19) oziroma "iz podjetja navzven", kumulativna metoda (*angl. cumulative method*) (Sakurai, 1996, str. 51).

3. Kombinirana metoda (*angl. combination method*)

Ciljni stroški temeljijo na združitvi metode planiranja dobička in inženirske metode. Približno 57 % vseh japonskih podjetij uporablja to metodo za določanje ciljnih stroškov. Metoda je v praksi priljubljena, ker vodi v povezovanje oddelkov za marketing, razvoj, proizvodnjo in računovodstvo (Sakuari, 1996, str. 52).

Kombinirana metoda je znana tudi kot integrirana metoda (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, 1998, str. 124) in into and out of the company (Mertelj, 1998, str. 19) oziroma "iz trga v podjetje in obratno".

4. Razparačeva analiza (*angl. tear – down analysis*)

Podjetje preuči podobne konkurenčne proizvode. Pri tem ugotavlja, koliko sestavnih delov ima posamezen izdelek, iz kakšnih materialov je narejen in podobno (Panič, 1996, str. 39). Na ta način poskuša podjetje ugotoviti konkurentove stroške, ki si jih nato postavi za svoje ciljne stroške. Te metode se v praksi med drugimi poslužuje tudi ameriški avtomobilski proizvajalec Chrysler (Minhan, 1997).

3.3.2. Ciljna cena

Cena¹⁹ je edina prvina trženjskega spleta, ki prinese dobiček. Ostale prvine ustvarjajo stroške (Kotler, 1998, str. 488). Cena je tudi zelo prožna prvina trženjskega spleta in hkrati največji problem v podjetjih. Podjetje se mora odločiti, kako naj pozicionira svoj izdelek glede na kakovost in ceno²⁰. Najprej pa mora podjetje vedeti, kaj sploh želi doseči s ceno, kakšen naj bo torej njegov cenovni cilj: preživetje, maksimalni tekoči dobiček, maksimalni tekoči prihodek, maksimalna rast prodaje ali pa morda kaj drugega. Višina cene je seveda odvisna tudi od načrtovanega povpraševanja, cenovne občutljivosti, cenovne elastičnosti povpraševanja²¹, višine stroškov²² in tržne moči podjetja.

Pri oblikovanju cene moramo upoštevati tudi (Winer, Lehman, 2002, str. 322):

- psihološki vidik:
 - referenčne cene;
 - razmerje med ceno in zaznano kakovostjo;
- tržne pogoje:
 - nevarnost vstopa novih konkurentov v panogo;
 - razmerje moči med kupci in dobavitelji;
 - jakost konkurence;
 - število nadomestkov;
 - obseg proizvodnih zmogljivosti;
- v kateri stopnji življenjskega ciklusa se izdelek trenutno nahaja.

Podjetje lahko izbira med različnimi tradicionalnimi metodami za določanje cen. Nekatere izmed njih so (Kotler, 1998, str. 498, Ansari et al., 1997b, str. 31, Prašnikar, Debeljak, 1998, str. 386):

- Določanje cene na osnovi pribitka: $((\text{stroški na enoto}) / (1 - \text{želen donos od prodaje}))$.
- Določanje cen na osnovi ciljnega dobička: $\text{stroški na enoto} + ((\text{želena stopnja donosa} * \text{vloženi kapital}) / (\text{prodane enote}))$.
- Določanje cen na osnovi zaznane vrednosti pri potrošniku, kar se ugotovi s pomočjo tržne raziskave.

¹⁹ V tem delu je cena mišljena kot znesek, ki ga plača kupec na prodajnem mestu.

²⁰ Poznamo devet strategij "cena / kakovost": strategija visokih cen, strategija visoke vrednosti, strategija izredne vrednosti, strategija pretiranih cen, strategija srednje vrednosti, strategija solidne vrednosti, oderuška strategija, strategija lažnega varčevanja, strategija varčevanja (Kotler, 1998, str. 490).

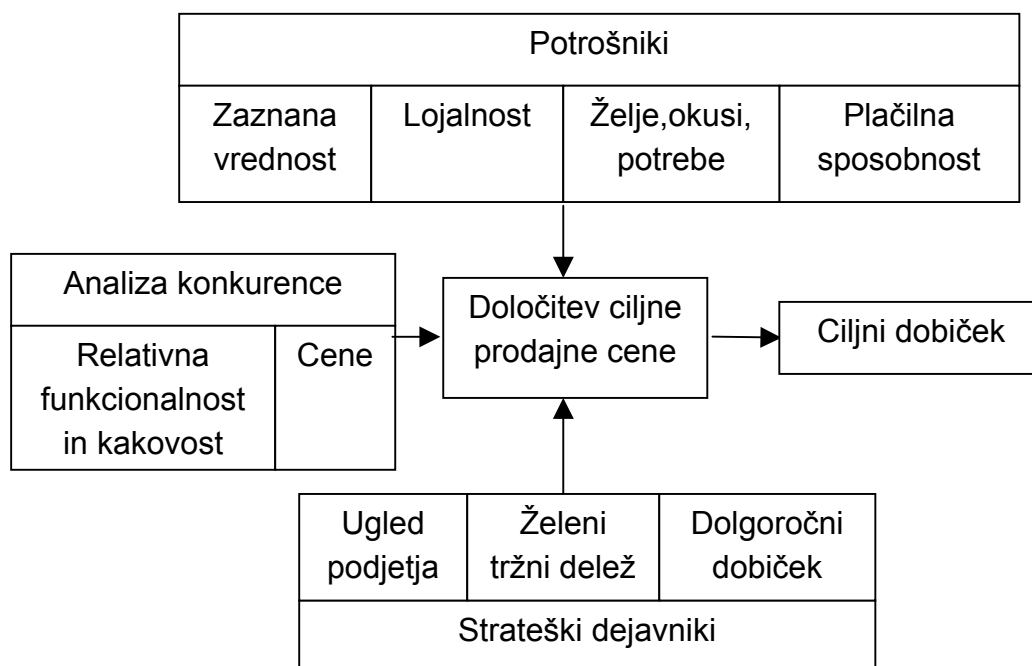
²¹ Cenovna elastičnost povpraševanja = $(\% \text{ sprememba v količini povpraševanja}) / (\% \text{ sprememba cene})$.

²² V primeru določanja ciljnih stroškov to ne velja, saj so stroški odvisna spremenljivka.

- Določanje cen na osnovi trenutnih cen na trgu. Pri tem podjetje opazuje predvsem cene glavnih tekmecev.
- Določanje cen na osnovi obsega proizvodnje, ki vključuje krivuljo učenja in ekonomijo obsega. Predvidijo se stroški in cene pri različnih obsegih proizvodnje. Metoda je usmerjena bolj proizvodno in manj tržno.
- Oblikovanje visokih cen – strategija pobiranja smetane: proizvajalec na začetku lansiranja postavi zelo visoko ceno, dokler na trg ne vstopijo konkurenti. Pri tem pričakuje nizko cenovno elastičnost potrošnikov. Na ta način kratkoročno maksimizira svoj dobiček.
- Oblikovanje nizkih cen – strategija prodiranja na trg, ki je namenjena maksimiziranju dolgoročnega dobička in ustvarjanja močnega tržnega deleža. Podjetje oblikuje ceno, s katero bo pri ciljni stopnji dobička čim bolj povečalo svoj obseg prodaje.

Vse našteje metode oblikovanja cen imajo omejeno uporabnost v visoko konkurenčnem okolju, v katerem se uporablja določanje ciljnih cen. V visoko konkurenčnem okolju morajo podjetja pri oblikovanju cen upoštevati predvsem kakovost, funkcionalnost in značilnosti izdelkov, njihovo servisiranje, pravočasnost vstopa na trg, potrebe potrošnikov, njihove želje in okus ter njihovo plačilno sposobnost (Ansari et al., 1997b, str. 32). Slika 7 pregledno prikazuje dejavnike, ki vplivajo na oblikovanje prodajne cene v visoko konkurenčnem okolju.

Slika 7: Oblikovanje ciljne prodajne cene



Vir: prirejeno po Ansari et al. , 1997b, str. 33 in Cooper, Slagmulder, 1997, str. 95.

Novejši pristopi k oblikovanju cen, ki prihajajo iz japonskih podjetij in v svojem poslovnem procesu uporabljajo metodo določanja ciljnih stroškov že dalj časa, pa so (Ansari et al., 1997b, str. 34):

1. Metoda oblikovanja cen s popravki na podlagi funkcij izdelka.

Metodo uporabljajo v večini japonskih podjetij, ki proizvajajo avtomobile. Cena se oblikuje po sledeči formuli:

$$P_n = P_c + (f_1 + f_2 + f_3 + \dots f_n);$$

P_n = nova tržna cena;

P_c = trenutna tržna cena;

f_n = tržno določena vrednost funkcije izdelka.

Podjetje, ki oblikuje ceno po tej formuli, ceno popravlja tako, da ji dodaja ali odvzema vrednosti novih oziroma odvzetih funkcij ali lastnosti izdelka. Tak način oblikovanja cen pa zagotovo ni primeren pri oblikovanju cen računalnikov, fotoaparátov, kamer in podobno, kjer ponavadi velja, da je cena novega modela enaka ceni obstoječega modela. Obstoječemu modelu s prihodom novejšie različice cena drastično pade. Vrednost novih funkcij je tako skrita v strateškem nižanju stroškov obstoječega modela.

2. Metoda oblikovanja cen s popravki na podlagi fizičnih lastnosti izdelka.

Metoda je primerna predvsem za izdelke, pri katerih se funkcionalnost izdelka spreminja zelo počasi. Fizične značilnosti izdelka so tiste, ki vzbudijo zanimanje potrošnikov. Na primer: konjske moči pri avtomobilih, teža telefona in podobno. V takem primeru se cena izdelka izračuna na sledeči način:

$$P_n = P_c + (a_1 + a_2 + a_3 + \dots a_n);$$

P_n = nova tržna cena;

P_c = trenutna tržna cena;

a_n = vrednost fizične značilnosti izdelka.

3. Metoda oblikovanja cen s popravki na podlagi konkurenčnih cen.

Oblikovanje cen je vezano na oceno vrednosti tržnega razlikovanja konkurenčnih izdelkov. Primer formule za tovrstno oblikovanje cen bi bil:

$$P_0 = P_c / (X_c / X_o)^n ;$$

P_c = konkurenčna tržna cena;

P_0 = cena našega izdelka;

X_c = vrednost fizične lastnosti ali funkcije konkurenčnega izdelka;

X_o = vrednost fizične lastnosti ali funkcije našega izdelka;

n = koeficient, ki pove razlikovalno razmerje za fizične lastnosti ali funkcije izdelka in ga izračunamo iz historičnih podatkov.

Ta način oblikovanja cen je primeren za izdelke, pri katerih izstopa le ena lastnost izdelka. Primeren je tudi za ocenjevanje cene, ko naj bi se naš izdelek ločil od konkurenčnega po eni pomembni funkciji ali lastnosti.

Kakšen način oblikovanja cene bo izbralo podjetje, je odvisno od primera do primera. Za uspešno oblikovanje cen je pomembno le, da podjetje upošteva vse dejavnike, ki so prikazani v sliki 7.

3.3.3. Ciljni dobiček

Za večino uspešnih podjetij dobiček ni le golo naključje (Montgomery, 1979, str. 223). Ciljna dobičkovnost izdelka mora biti izpeljana iz strateških planov dobička in mora temeljiti na srednjeročnih planih (3 do 5 let) (Fessler, Fisher, 2000, str. 733).

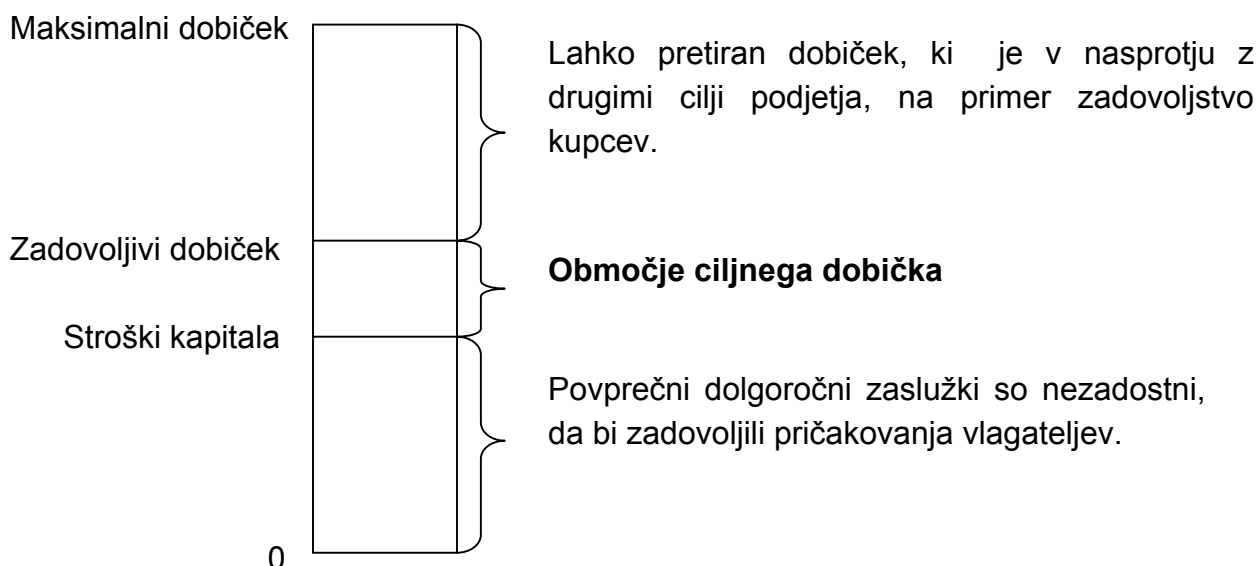
Ciljni dobiček podjetja ni vedno maksimalen dobiček. Tak cilj bi lahko imelo podjetje z enim lastnikom, ki to podjetje tudi vodi. Danes pa je večina velikih in uspešnih podjetij v lasti večjega števila delničarjev, ki si poleg zadovoljivega dobička želijo tudi rast tržne vrednosti podjetja. Poleg tega delničarji niso edini vlagatelji v podjetje. Podjetje lahko izda različne obveznice in si pridobi vlagatelje tudi na drugačen način. Ti vlagatelji, ki niso tudi solastniki podjetja, si želijo predvsem zadostno dobičkovnost svoje naložbe v podjetje²³. Podjetje mora torej s svojim poslovanjem zadovoljiti različne interese različnih deležnikov²⁴.

²³ Stopnjo dobičkovnosti je zaradi primerljivosti najbolje računati na letni osnovi (Brigham, Gapenski, Daves, 1999, str. 931). Stopnja dobičkovnosti = (prejeti znesek – vložen znesek) / (prejeti znesek) oziroma (prihodki – odhodki) / prihodki.

²⁴ Deležniki (*angl. stakeholders*) so vsi, ki imajo kakršenkoli interes v zvezi s podjetjem, tudi na primer okoljevarstveniki, novinarji, okoliške šole, športni klubi in podobno. V Sloveniji se pogosto namesto izraza deležniki uporablja tudi izraz "interesne skupine".

Slika 8 prikazuje območje ciljnega dobička. To območje je lahko zelo ozko, predvsem za velika podjetja, ki imajo veliko deležnikov – na eni strani socialni pritiski s strani kupcev in države, na drugi strani pritiski vlagateljev po čim višji dobičkonosnosti kapitala²⁵.

Slika 8: Območje ciljnega dobička



Vir: Montgomery, 1979, str. 232.

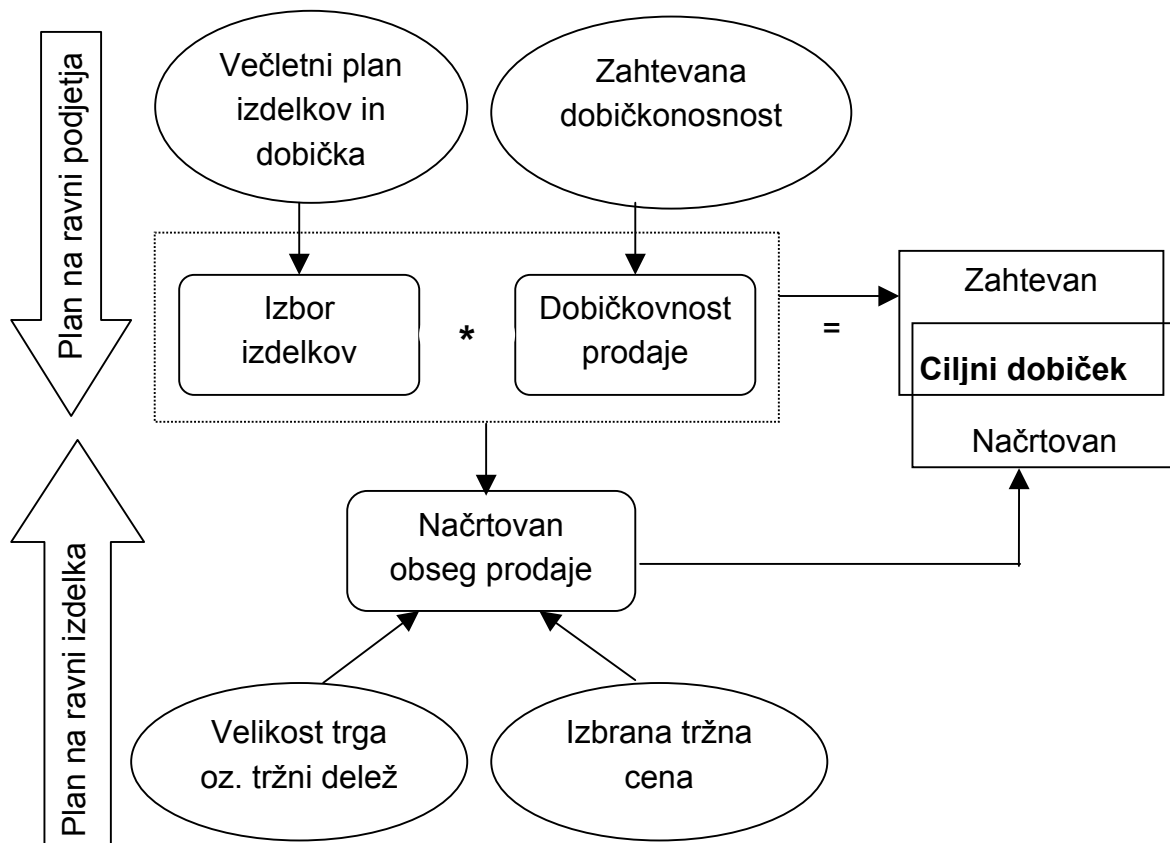
Slika 9 prikazuje dejavnike, ki vplivajo na določitev višine ciljnega dobička. Ciljni dobiček bi moral biti določen za celotno življenjsko dobo izdelka, predvsem pri izdelkih, ki zahtevajo visoke začetne investicije²⁶ (Monden, 1995, str. 97). Ciljni dobiček mora biti tudi realno dosegljiv. Realni dobiček se lahko oblikuje na dva načina. Pri prvem načinu podjetje dejansko stopnjo dobička predhodnega modela prilagodi novim tržnim razmeram. Pri drugem načinu pa podjetje ugotovi stopnjo dobička za izbrano skupino izdelkov in nato zviša ali zniža ciljno dobičkovnost posameznega izdelka glede na tržne pogoje (Cooper, Slagmulder, 1997, str. 100). Vsekakor višina ciljnega dobička odraža učinkovitost podjetja. Bolj učinkovita

²⁵ Dobičkonosnost kapitala se izračuna kot razmerje med dobičkom in povprečnim kapitalom. Po SRS 8 je kapital opredeljen kot obveznost do lastnikov, ki zapade v plačilo, če podjetje preneha delovati (zneski, ki so jih vložili lastniki, povečani za zneske, ki so se pojavili pri poslovanju in pripadajo lastnikom, zmanjšani za izgubo pri poslovanju in izplačila).

²⁶ Pri računanju ciljnih stroškov za celotno življenjsko dobo izdelka si pomagamo z metodo neto sedanje vrednosti prihodnjih denarnih tokov. Kot diskontni faktor lahko podjetje vzame stopnjo dobičkovnosti prodaje (*angl. ROS – return on sale*) in jo popravi za faktor tveganja, ki je značilen za panogo, v kateri se nahaja (Player, 1997). Stopnjo dobičkovnosti prodaje izračunamo kot razmerje med tekočim dobičkom in celotnim obsegom prodaje.

podjetja, ki znajo delati izdelke z nižjimi stroški, bodo seveda imela višje dobičke kot manj učinkovita pri enakih tržnih razmerah.

Slika 9: Določitev ciljnega dobička



Vir: Ansari et al., 1997b, str. 37.

3.3.4. Doseganje ciljnih stroškov in izjeme

Ciljni stroški se običajno računajo za eno enoto izdelka in so razlika med ciljno ceno in ciljnim dobičkom. Potem ko smo določili ciljne stroške, moramo le-te primerjati z ocenjenimi stroški (*angl. estimated costs*)²⁷, ki so običajno precej višji od ciljnih stroškov. Ugotoviti moramo, kako dovoljene stroške narediti dosegljive (*angl. achievable costs*). Vrzel med ocenjenimi stroški in ciljnimi stroški je potrebno ustvarjalno izničiti.

²⁷ Ocenjeni stroški so tisti, s katerimi lahko proizvedemo izdelek z obstoječim načinom dela, znanjem in organizacijo v podjetju.

Nekatera podjetja postavijo ciljne stroške namenoma nekoliko višje, kot bi jih sicer lahko. Razliko, ki zviša ciljne stroške, imenujemo "dovoljenje produktne vodje" (*angl. product manager allowance ali PM allowance*) (Okano, 1996). To dovoljenje lahko produktni vodja uporabi v primeru, ko se na primer spremenijo oblika izdelka, tržne razmere ali druge okoliščine. Sprejemljiva višina dovoljenja produktne vodje je običajno 1% višine ciljnih stroškov.

Proces doseganja ciljnih stroškov (*angl. attaining target costs*) poteka v treh korakih (Ansari et al., str. 26):

- Računanje stroškovne vrzeli.
- Stroškovna analiza in nižanje stroškov izdelka.
- Proizvajanje izdelka in neprestano izboljševanje (*angl. continuous improvement*).

Računanje stroškovne vrzeli pomeni, da ugotovimo razliko med ciljnimi oziroma vsaj dovoljenimi stroški in ocenjenimi stroški. Katere stroške bomo vključili v analizo, je odvisno od vrste izdelka in narave proizvodnje. V analizo lahko vključimo le stroške materiala in storitev ali pa celotne stroške izdelka. Podjetjem, ki izdelujejo izdelke z daljšo življenjsko dobo in ki zahtevajo stalno vzdrževanje ali pa visoke začetne investicije, na primer avtomobil, pa se celo priporoča, da vključijo v analizo stroške celotne življenjske dobe izdelka (*angl. life cycle costs*).

Stroškovna analiza in nižanje stroškov. Vsekakor je pred začetkom analiziranja ocenjenih stroškov le-te smiselno razdeliti na dva dela (Monden, 1995, str. 98):

1. Stroški, ki jih lahko znižamo s pomočjo različnih metod, kot so na primer: analiza vrednosti, "conjoint" analiza ter proces zagotavljanja skladnosti med obliko izdelka in kakovostjo glede na zahteve potrošnikov²⁸.

Znižamo lahko spremenljive stroške predvsem:

- stroške materiala in storitev;
- nekatere spremenljive stroške dela, ki so vezani na pripravo proizvodnje;
- stroške nabave.

Znižamo lahko tudi nekatere stalne stroške, na primer:

- stroške amortizacije novega orodja;
- stroške razvoja prototipa oziroma vzorca izdelka.

2. Stroški, ki jih ne moremo znižati, kot so na primer neposredni stroški prodaje, posredni stalni proizvodjalni stroški in posredni stroški vodenja prodaje.

²⁸ Naštete metode so opisane v poglavju 4.

Vzroke za previsoke stroške ugotovimo s pomočjo *analize stroškov*. Analiza stroškov je dinamičen in ponavljajoč proces nižanja stroškov izdelka, ki postopoma izničuje stroškovno vrzel. Ugotoviti je potrebno, katere stroške lahko znižamo. V ta namen moramo preučiti stroške z različnih vidikov:

- organizacijskega;
- časovnega;
- vrednostnega;
- fizičnega;
- računovodskega.

Preučevanje stroškov z *organizacijskega vidika* pomeni, da preverimo stroške znotraj podjetja in tudi stroške znotraj razširjenega podjetja. Ugotoviti je potrebno, ali bi morda lahko kakšne sestavine, ki jih sedaj kupujemo drugje, proizvajali sami in bi bilo to ceneje ali pa bi bilo morda ceneje za posamezne dele proizvodnega procesa dobiti zunanje izvajalce.

Preučevanje stroškov s *časovnega vidika* pomeni, da preverimo stroške, ki se bodo pojavili v celotni življenjski dobi izdelka, od začetka razvoja do, za nekatere vrste izdelkov, recikliranja ali uničenja²⁹.

Preučevanje stroškov z *vrednostnega vidika* pomeni preverjanje potrebnosti posamezne lastnosti izdelka in višine stroškov, ki jih zahteva ta lastnost.

S preučevanjem stroškov s *fizičnega vidika* je mišljeno ugotavljanje stroškov, ki jih povzročajo posamezne sestavine. Razvijalci morajo preučiti, ali bi se morda lahko posamezne sestavine nadomestilo s cenejšimi oziroma ali bi se dalo poceniti sam proizvodni proces. Na tej stopnji lahko podjetje izvede funkcijsko analizo. Funkcijska analiza pomeni, da kupčeve želje prevedemo v posamezne sestavine izdelka. Včasih lahko ena sestavina zadovolji več kupčevih želja, včasih pa je potrebno več sestavin, da zadovoljijo eno kupčevo željo. Z analizo vrednosti se nato ugotovi pomen vsake sestavine, ki se ji nato določi najvišje dovoljene stroške (Ansari et al., 1997b, str. 54).

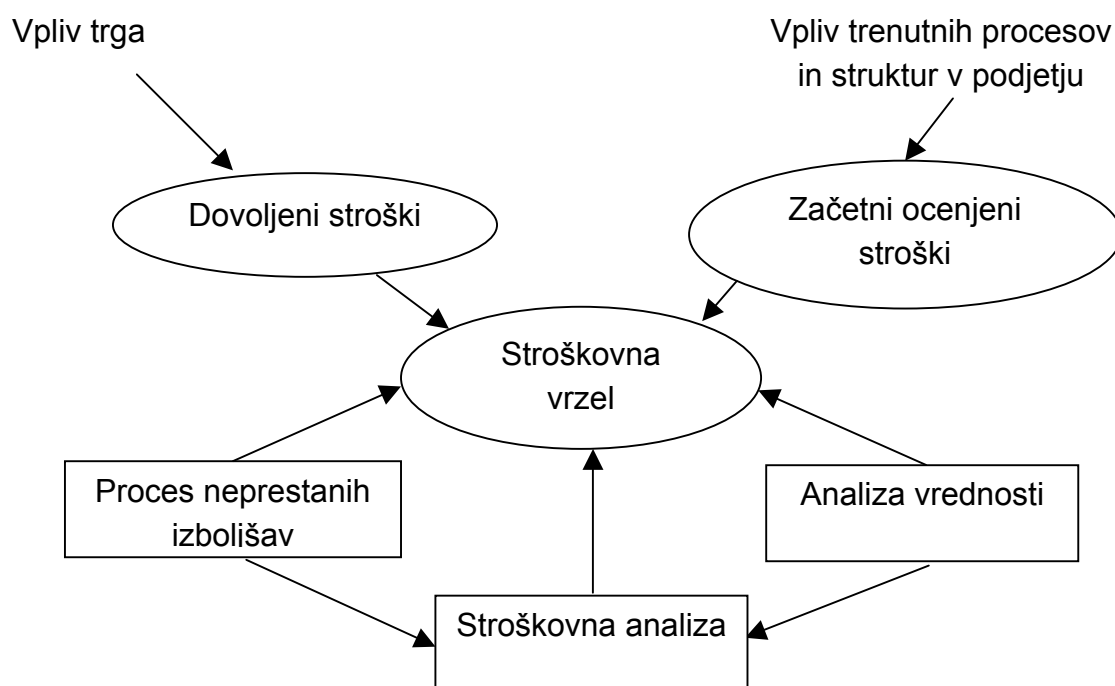
Preučevanje stroškov z *računovodskega vidika* pomeni preučevanje stroškov po posameznih vrstah stroškov ter po njihovih povzročiteljih.

²⁹ Izdelka, ki se lahko reciklirata, sta med drugimi najbolj znanimi steklo in papir. Izdelki, ki zahtevajo preiščeno uničenje, pa so na primer baterije in razne kemikalije.

Proizvajanje izdelka in neprestano izboljševanje. Potem ko smo izničili stroškovno vrzel, lahko začnemo s proizvodnjo izdelka. Vendar s samo proizvodnjo proces določanja ciljnih stroškov še ni končan. Potrebno je zagotoviti sistem nenehnih izboljšav, ki zagotavlja konkurenčnost podjetja³⁰.

Proces doseganja ciljnih stroškov oziroma obvladovanja stroškovne vrzeli prikazuje slika 10. To je večsmerni proces, na katerega vpliva več dejavnikov in je prepleten tudi z drugimi metodami in procesi, ki se odvijajo v podjetju.

Slika 10: Planiranje stroškov v procesu določanja ciljnih stroškov



Vir: Ansari et al., 1997, str. 43.

Temeljna pravila določanja ciljnih stroškov so (Cooper, Slagmulder, 1997, str. 12):

- zagotoviti, da se vedno, ko se ciljni stroški izdelka pri eni sestavini dvignejo, pri drugi sestavini znižajo za enak znesek;
- zavrniti lansiranje izdelka, ki presega ciljne stroške;
- nadzorovati proizvodnjo, da se resnično zagotovi doseganje ciljnih stroškov.

³⁰ Več o sistemu nenehnih izboljšav glej v poglavju 4.6.4..

Temeljna pravila pa se včasih prekrši. Pri doseganju ciljnih stroškov je kršenje temeljnih pravil dovoljeno, ko je lansiranje takega izdelka strateško pomembno za podjetje in bo vsaj dolgoročno vseeno prineslo več koristi, kot pa če ga ne bi lansirali. Primeri: podjetja za mobilno telefonijo nudijo mobilne telefone po izredno nizkih cenah, da bi kupci sklenili pri njih naročniško razmerje za določen čas, pod določenimi pogoji. Na ta način ščitijo in povečujejo svoj tržni delež. Ravno tako lahko podjetje lansirata izdelek, če je prepričano, da bo s sistemom neprestanih izboljšav zagotovilo doseganje ciljnih stroškov v primernem času.

3.4. Dodeljevanje ciljnih stroškov

Potem ko določimo višino ciljnih stroškov, moramo le-te nekako dodeliti posameznim sestavinam izdelka, da jih lažje obvladamo. Ciljne stroške lahko dodelimo (Turk, Kavčič, Kokotec - Novak, 1998, str. 124):

- funkcijam izdelka;
- skupinam delov izdelka;
- dejavnostim, povezanimi z izdelavo izdelka;
- posameznim delom izdelka;
- projektnim skupinam ali posameznim projektantom, ki razvijajo izdelek.

Dodeljevanje ciljnih stroškov posameznim funkcijam izdelka, skupinam delov izdelka, dejavnostim, povezanimi z izdelavo izdelka ali pa posameznim delom izdelka, poteka običajno v treh korakih (Panič, 1996, str. 43):

1. Določimo funkcije izdelka (skupine delov izdelka, dejavnosti, povezane z izdelavo izdelka, posamezne dele izdelka).
2. Določimo pomen posamezne funkcije izdelka glede na vse ostale funkcije.
3. Ciljne stroške dodelimo posameznim funkcijam izdelka glede na vse ostale funkcije.

Funkcije in njihovo pomembnost je potrebno določiti z vidika bodočega uporabnika. Dodeljevanje ciljnih stroškov posameznim skupinam delov izdelka se lahko uporablja kot dopolnitev metode dodeljevanja ciljnih stroškov posameznim funkcijam izdelka. Funkcije izdelka so namreč tiste, ki so v očeh uporabnika najpomembnejše, saj mu le-te nudijo korist, ki jo ima od izdelka. Razvijalci, ki bi uporabljali samo metodo dodeljevanja ciljnih stroškov skupinam delov izdelka ali pa posameznim delom izdelka, bi bili preveč usmerjeni le k materialu in premalo k funkcijam izdelka (Fessler, Fisher, 2000, str. 37). Enako velja tudi za metodo dodeljevanja ciljnih stroškov posameznim delom izdelka. Sestavni deli so namreč potrebni, da izdelek lahko izvede določeno funkcijo, in naj ne bi bili le sami sebi namen.

Pri dodeljevanju ciljnih stroškov dejavnostim le-te lahko dodelimo na primer: razvijanju izdelka, nabavljanju, promociji, prodajanju. Zaposleni, ki sodelujejo v procesu izdelave in prodaje izdelka, imajo veliko svobode pri svojem delu. Njihova omejitev so le dodeljeni ciljni stroški.

Dodeljevanje ciljnih stroškov projektnim skupinam oziroma posameznim projektantom, ki razvijajo izdelek, pa poteka v petih korakih (Panič, 1996, str. 44):

1. Izberemo skupine projektantov, ki bodo sodelovali pri oblikovanju novega izdelka.
2. Določimo pomen posamezne skupine glede na njen prispevek k vrednosti končnega izdelka.
3. Razdelimo ciljne stroške projektnim skupinam glede na njihov pomen.
4. Dodelimo stroške manjšim skupinam projektantov znotraj posamezne skupine.
5. Razdelimo ciljne stroške po posameznih projektantih, ki sodelujejo v posamezni skupini.

3.5. Uvajanje procesa določanja ciljnih stroškov v podjetje

Uvajanje procesa določanja ciljnih stroškov v podjetje je vse prej kot lahko. Največjo težavo pri uvajanju predstavlja obstoječa kultura podjetja. Lahko bi rekli, da je navada železna srajca. Čeprav vodja projekta uvajanja procesa le-tega zelo navdušujoče predstavi in ga sodelavci podprejo, se lahko kasneje pri izvajanju zalomi. Proces določanja ciljnih stroškov zahteva skupinsko delo zaposlenih iz različnih oddelkov. Skupinsko delo na projektu pa včasih zahteva podrejanje nekaterih funkcijskih vodij, kar povzroči negodovanja (Leahy, 1998b). Ravno tako je težko spremeniti miselnost zaposlenih od "stroškovnega proračuna" (nekaj, kar naj bi bilo porabljeno) k ciljnim stroškom (nekaj, kar naj bi bilo doseženo) (Schwendeman, Hartgraves, 2000).

Vendar je raziskava v ameriških in japonskih podjetjih pokazala, da so podjetja, ki so uvedla v svoj proces tudi določanje ciljnih stroškov, uspela znižati svoje stroške za 13% - 17 % na leto, se bolje osredotočila na svoje odjemalce ter bolje načrtujejo in nadzorujejo stroške (Leahy, 1999).

Preden začnemo proces določanja ciljnih stroškov uvajati v podjetje, morajo biti zaposleni pripravljeni sprejeti proces kot pomembno strateško potrebo. Vsi zaposleni morajo razumeti, kaj sprememba pomeni, prinaša in kakšna bo njihova nova vloga. V podjetju se morajo vprašati naslednjih sedem vprašanj, da bi ugotovili, ali so pripravljeni na sprejem procesa določanja ciljnih stroškov (Ansari et al., 1997b, str. 162):

1. *Ali smo dovolj jasno razložili vzroke, zaradi katerih uvajamo v podjetje določanje ciljnih stroškov?*

Zaposlenim mora biti jasno, da je proces določanja ciljnih stroškov strateška potreba. Poznati morajo povezavo med njihovim vsakodnevnim delom in strategijo podjetja.

2. *Ali vodstvo podjetja podpira uvajanje procesa določanja ciljnih stroškov?*

Proces določanja ciljnih stroškov zahteva večfunkcijsko skupinsko delo, ki zahteva podporo vodstva podjetja v besedah in dejanju.

3. *Ali je pravi čas za predstavitev procesa določanja ciljnih stroškov v podjetju?*

Pogosto v podjetjih zaposlene "bombardirajo" z različnimi novimi oblikami poslovanja, kot sta na primer proizvodnja po načelu "ravno ob pravem času" in proces celovitega obvladovanja kakovosti. Preveč novosti na enkrat zaposlene utruje in zmede, saj ne vedo, kaj je za podjetje strateško najpomembnejše.

4. *Ali so zaposleni kot ljudje pripravljeni na spremembe?*

Ljudje običajno ne marajo sprememb. Potreben je jasen in močan motiv, da se ljudje pripravljajo prilagajati. Najmočnejši tak motiv je zagotovo preživetje.

5. *Ali obstaja pripravljenost na sprejem ključnih lastnosti določanja ciljnih stroškov?*

Ključne lastnosti³¹ določanja ciljnih stroškov so:

- izhodišče določanja stroškov je tržna cena;
- usmeritev na kupce;
- usmeritev na obliko in tehnologijo izdelka;
- večfunkcijsko skupinsko delo;
- usmeritev na celoten življenjski cikel izdelka;
- sodelovanje vseh členov iz verige vrednosti.

Vse naštet lastnosti določanja ciljnih stroškov predstavljajo velik odmik od klasičnega obračunavanja stroškov. Računovodstvo in finance podjetja morata začeti gledati stroške skozi obliko izdelka. Ravno tako morajo svoj način dela spremeniti razvijalci. Razvijanje izdelka poteka sočasno s preverjanjem stroškov. Razmišljanje na način "včasih smo pa delali tako" je zelo nevarno za uspešno vpeljavo novega pristopa k poslovanju.

³¹ Več o ključnih lastnostih določanja ciljnih stroškov glej v poglavju 2.1.2..

6. *Ali je podjetje pripravljeno zagotoviti potrebna sredstva?*

Podjetje potrebuje sredstva za izobraževanje, preoblikovanje organizacije, zbiranje novih informacij in podobno.

7. *Ali so vse ravni vodstva pripravljene na začetek uvajanja določanja ciljnih stroškov?*

Vse ravni vodstva morajo biti pripravljene na hitro odzivanje. Vse odločitve in odobritve morajo biti sprejete v najkrajšem možnem času, sicer je ves trud pri uvajanju procesa določanja ciljnih stroškov zaman.

Proces določanja ciljnih stroškov lahko uvedemo na ravni izdelka, na ravni skupine izdelkov, na ravni podjetja ali pa na ravni celotne verige vrednosti oziroma razširjenega podjetja. Zadnje čase se predvsem japonska podjetja ukvarjajo z uvajanjem določanja ciljnih stroškov *na globalni ravni*. Globalizacija poslovanja je namreč prinesla tudi globalizacijo procesa razvoja izdelka (Okano, 1997, str. 4). Slika 11 prikazuje primerjavo med poslovanjem v preteklosti in poslovanjem v sedanjem času globalizacije. V matičnem podjetju ostajajo le raziskave, vse ostalo delo pa se zaupa lokalnim proizvajalcem.

Slika 11: Razvoj in raziskave v mednarodnem podjetju s sedežem na Japonskem

V preteklosti:

Japonska: Raziskave → Razvoj → Osnovno oblikovanje → Detajlno oblikovanje
→ Oblikovanje procesa → Proizvodnja

Lokalni trg: Detajlno oblikovanje
→ Oblikovanje procesa → Proizvodnja

Danes:

Japonska: Raziskave → Razvoj → Osnovno oblikovanje → Detajlno oblikovanje
→ Oblikovanje procesa → Proizvodnja

Lokalni trg: Razvoj → Osnovno oblikovanje → Detajlno oblikovanje
→ Oblikovanje procesa → Proizvodnja

Vir: Okano, 1997, str. 5.

Lokalne podružnice mednarodnih podjetij imajo bolj proste roke kot v preteklosti. Velika mednarodna podjetja se držijo reka: Misli globalno in delaj lokalno. Primer iz japonske avtomobilske industrije: Osnovna oblika avtomobila (šasija in motor) je izdelana na Japonskem. Ravno tako je na Japonskem oblikovana karoserija za avtomobile, ki se bodo prodajali na Japonskem. Za avtomobile, ki se bodo na primer prodajali v ZDA, pa karoserijo oblikujejo v ZDA. Za učinkovito poslovanje mednarodnega podjetja v celoti je zato potrebno globalno razširiti tudi proces določanja ciljnih stroškov.

Uspešnost globalne razširitve procesa določanja ciljnih stroškov je odvisna od koordinatorja, ki povezuje sedež podjetja in lokalno podružnico. Koordinator je lahko vodja izdelka, stroškovni inženir ali kdo drug, na primer vodja lokalne podružnice. Vendar pa se včasih lahko pojavijo težave pri odločanju, kdo bo prevzel vodilno vlogo pri vodenju procesa določanja ciljnih stroškov. Organizacijska struktura podružnic japonskih avtomobilskih proizvajalcev je funkcijska. Pri Nissanu se je na primer zgodilo, da je bila glavna podružnica, ki je vodila proces določanja ciljnih stroškov, podružnica, zadolžena za oblikovanje namesto za proizvodnjo. Kasneje so ugotovili, da proces določanja ciljnih stroškov ni bil voden nepristransko (Okano, 1997, str.12).

Slika 12: Globalni inženiring

V preteklosti: Delni prenos procesa določanja ciljnih stroškov

Sedež podjetja na Japonskem → *Lokalne proizvodne podružnice*

Danes: Globalna razširitev procesa določanja ciljnih stroškov

Sedež podjetja na Japonskem → *Lokalne podružnice*

Center za razvoj in raziskave Oddelek za razvoj in raziskave

(Vodja izdelka, stroškovni inženir (*angl. Cost Engineer*))

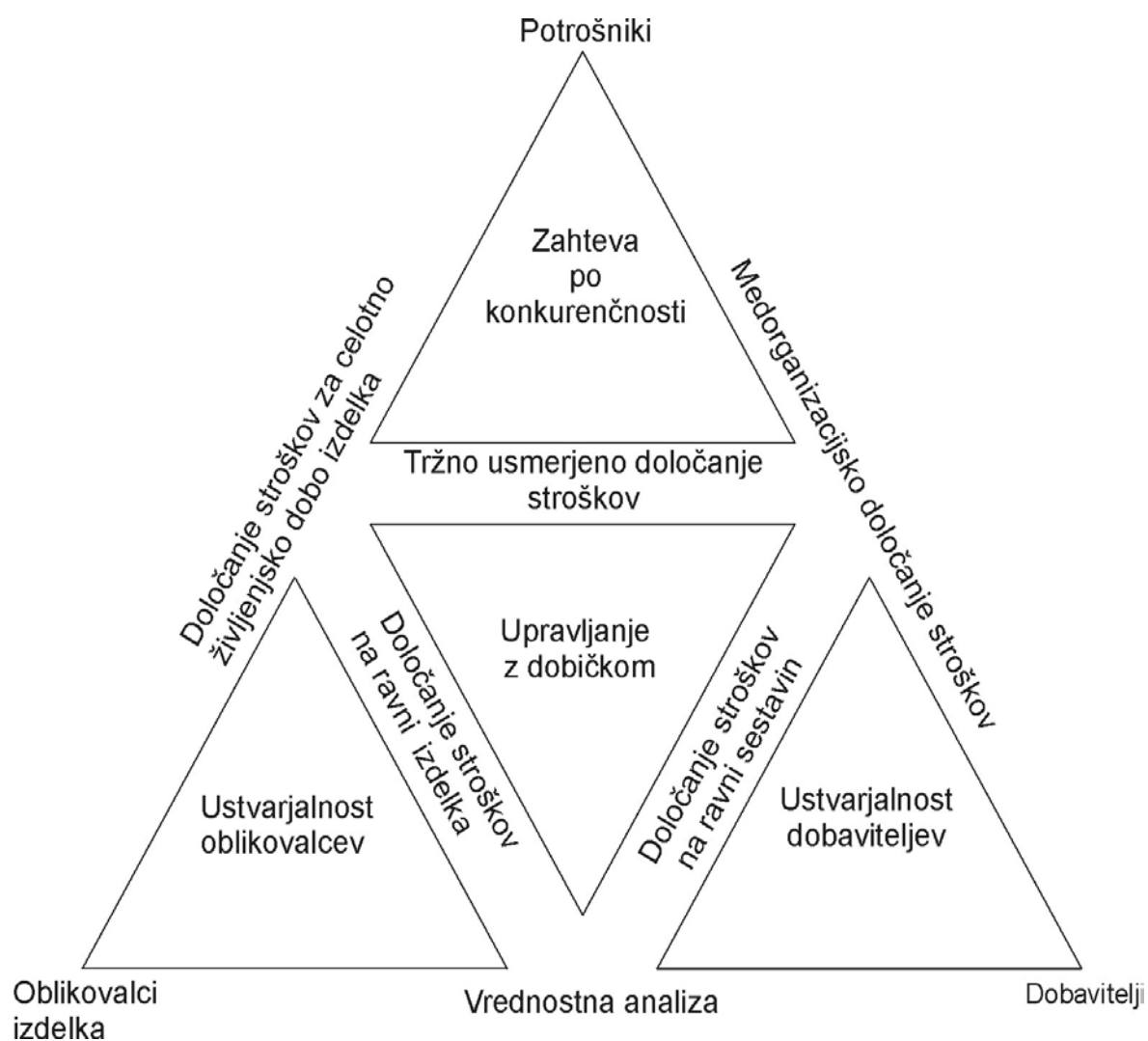
Prodaja	Prodaja	
Računovodstvo	Računovodstvo	(nadzornik (<i>angl. Contoller</i>))
Procesni inženiring	Procesni inženiring	
Nabava	Nabava	

Vir: Okano, 1997, str. 6.

3.6. Razširjeno podjetje

Vedno krajši življenjski ciklii izdelkov, visoka stopnja tehnološkega zastaranja, visoki naložbeni stroški za razvoj nove tehnologije in postopkov silijo podjetja, da se združujejo v verige. Združena podjetja delujejo kot veliko razširjeno podjetje (*angl. extended enterprise*). Razširjeno podjetje povezuje dobavitelje, proizvajalce, predelovalce, podporne servise in kupce, ki so vsak zase člen verige vrednosti (Fessler, Fisher, 2000, str. 48). Odnose v razširjenem podjetju prikazuje slika 13.

Slika 13: Razširjeno podjetje



Vir: Cooper, Slagmulder, 1997, str.9 .

Podjetje bo dolgoročno dosegalo dobičke, če bo izdelovalo izdelke, ki bodo zadovoljili kupčeve potrebe (Cooper, Slagmulder, 1997, str. 8). Izdelek mora biti

izdelan znotraj ciljnih stroškov. To pomeni, da višino stroškov določa trg. Podjetje določi stroške na ravni posameznih sestavin in tako prisili svoje dobavitelje k iskanju ustvarjalnih rešitev. Znotraj razširjenega podjetja lahko podjetje največ iztrži od procesa določanja ciljnih stroškov.

V primeru uspešno razširjenega podjetja, z namenom obvladovanja ciljnih stroškov, lahko rečemo, da je podjetje naredilo naslednji korak in proces določanja ciljnih stroškov razvilo v vodenje podjetja s pomočjo ciljnih stroškov.

3.6.1. Sodelovanje s kupci

Usmeritev na kupce in porabnike je ena temeljnih lastnosti procesa določanja ciljnih stroškov. Kupci želijo izdelke, ki jim nudijo koristi, katere potrebujejo in le za te so pripravljeni plačati (Rojšek, 1994, str. 274). Proizvajalci morajo s tržnimi raziskavami ugotoviti želje in pričakovanja možnih kupcev ter na osnovi ugotovitev določiti lastnosti izdelka in za kupce sprejemljivo prodajno ceno (Križaj, 1994, str. 32). Razvijalci se usmerjajo na cilje svojih strank (Vprašanje: Koliko izdelek sme stati?, 1993, str. 44). Podjetja, ki nimajo podatkov o potrošnikih, se lahko v svojih odločitvah prenačijo in napačno odločijo.

Podjetja imajo največkrat več ravni potrošnikov: končne in vmesne potrošnike. Vmesni potrošniki ali bolje odjemalci so trgovci na debelo, trgovci na drobno, proizvajalci končnih izdelkov, če na primer podjetje proizvaja izdelke, ki so sestavni deli drugih izdelkov. Končni potrošniki pa so uporabniki končnega izdelka (Godler, 1999, str. 30).

Vire potrošnikovih informacij delimo na primarne in sekundarne (Damjan, Možina, 1995, str. 236).

Primarni viri so na primer:

- osebna anketiranja;
- telefonska anketiranja;
- poštna anketiranja;
- skupinski intervjuji;
- individualni intervjuji;
- projektivne tehnike.

Sekundarni viri so na primer:

- prodaja;
- računovodstvo;

- proizvodnja;
- nakup že izvedenih študij;
- urad za statistiko;
- razne zbornične službe;
- baze podatkov;
- prospekti.

Med najpogostejše metode raziskovanja potrošnikov sodijo:

- Projektivni testi: oseba mora opisovati nepopolno sliko in tako nehote razkrije svoje želje.
- Intervjuji: poznamo več vrst intervjujev, na primer skupinski, ki zajema več ljudi in lahko poteka kot pogovor; ali globinski, ki je namenjen eni osebi in vsebuje vprašanja, ki zahtevajo podrobne odgovore.
- Lestvice za merjenje stališč. Uporabljajo se predvsem za preučevanje navad, stališč, namer potrošnika in vplivov raznih dejavnikov. Poznanih je več vrst lestvic:
 - Lestvice na osnovi razvrščanja. Primer: vprašani mora razvrstiti pet blagovnih znamk po pomembnosti.
 - Likertova lestvica: vprašani mora trditev oceniti s stopnjo strinjanja: zelo se strinjam, strinjam se, negotov sem, ne strinjam se, sploh se ne strinjam.
 - Semantični diferencial: običajno ima sedem stopenj. Na primer:

Močen	1	2	3	4	5	6	7	Šibek
-------	---	---	---	---	---	---	---	-------
- Asociativni testi: anketirancu povemo besedo ali besedno zvezo, ki jo mora dopolniti.
- Panel potrošnikov, ki je metoda stalnega, v enakih časovnih razmakih ponavljajočega se zbiranja istovrstnih podatkov. Običajno panele potrošnikov izvajajo raziskovalne agencije, ki nato prodajajo rezultate raziskav posameznim podjetjem.

V procesu določanja ciljnih stroškov so na stopnji izvajanja vrednostne analize zelo uporabne raznovrstne lestvice, s katerimi ugotovimo, kaj si potrošniki resnično želijo in kaj se jim zdi vredno. Zaznana vrednost je razlika med prejetimi koristmi in stroški, ki bremenijo kupca, da dobi korist. Zaznana vrednost je subjektivno merilo, ki je odvisno od kupčevih želja (Ansari et al., 1997b, str. 67).

V praksi podjetja sodelujejo z bodočimi kupci tudi tako, da jih v času razvoja izdelka prosijo za testiranje različnih vzorčnih izdelkov.

3.6.2. Sodelovanje z dobavitelji

Na stroške je potrebno misliti že na stopnji oblikovanja izdelka. Želene stroške je najlažje doseči, če se podjetje poveže z dobavitelji sestavnih delov. Podjetje, ki čaka na pisne ponudbe, je že izgubilo svoj konkurenčni boj. Podjetje se mora povezati s svojimi dobavitelji, da jim bodo le-ti pomagali znižati stroške. Seveda je pri takem sodelovanju potrebna zelo visoka stopnja zaupanja med poslovnimi partnerji (Minahan, 1997).

Podjetje kot kupec lahko sodeluje s svojimi dobavitelji na različne načine. V procesu določanja ciljnih stroškov običajno oblikuje večfunkcijske skupine, v katere včasih povabi tudi dobavitelje. V podjetju Motorola, ki proizvaja med drugim tudi mobilne telefone, na primer vključijo v proces razvoja izdelka bodoče dobavitelje. Dobavitelji jim s svojim znanjem in proizvodnimi zmožnostmi svetujejo najboljšo možno rešitev za nov izdelek. Na ta način Motorola ne sili dobaviteljev, da bi proizvajali nekaj, česar niso sposobni narediti v zahtevanih količinah. V podjetju Honda, ki proizvaja avtomobile, pokažejo dobavitelju tehnične risbe in se z njim pogovorijo, kako bi naredili posamezne sestavne dele in kakšne proizvodne procese bi uporabili (Minahan, 1997). Podjetje lahko svoje dobavitelje le obvesti, kaj namerava v prihodnje izdelovati, in dobavitelji se lahko pripravijo tako, da morda nabavijo novo opremo, razvijejo novo tehnologijo in podobno (Ellram, 2003).

Podjetje DaimlerChrysler je že pred desetimi leti spoznalo, da so dobavitelji del njihovega razširjenega podjetja. Razvili so tako imenovani SCORE (Supplier Cost Reduction Effort) program, ki vzpodbuja dobavitelje h kreativnemu nižanju stroškov. Nižji stroški se lahko dosežejo z uporabo novih materialov, razvojem nove tehnologije, izboljšavo oblike izdelka, podeljevanjem boljših plačilnih pogojev in drugimi podobnimi ukrepi. Predvsem pa je pomembno, da tudi dobavitelji verjamejo, da SCORE pomeni sodelovanje po načelu zmagaj – zmagaj (DaimlerChrysler SCORE Program, 2003).

Tesno sodelovanje med dobavitelji in kupci že od samega začetka razvijanja izdelka prinaša veliko koristi obema stranema. Kupci hitreje dobijo, kar potrebujejo, dobavitelji pa tudi z večjim zadovoljstvom razvijajo novo tehnologijo in materiale, za katere vedo, da so na trgu zaželeni in koristni, ter ne izgubljajo časa z delom, ki se ga ne bo dalo unovčiti.

4. METODE IN AKTIVNOSTI, KI PODPIRAJO POSAMEZNE STOPNJE PROCESA DOLOČANJA CILJNIH STROŠKOV

Za kar največjo učinkovitost procesa določanja ciljnih stroškov se uporabljajo v kombinaciji s tem procesom tudi druge metode in aktivnosti za nižanje stroškov. Vsako podjetje mora oceniti, katere metode in aktivnosti so primerne zanj. Podjetje, ki bi za potrebe nižanja stroškov želelo vpeljati novo metodo ali aktivnost, mora najprej premisliti, ali bo vpeljava nove metode oziroma aktivnosti res prinesla več koristi ali morda le še dodatne stroške.

V tem poglavju bomo spoznali nekaj najpogostejše uporabljenih metod in aktivnosti za nižanje stroškov, ki služijo kot podporne metode oziroma aktivnosti v procesu določanja in doseganja ciljnih stroškov.

4.1. Proces zagotavljanja skladnosti med obliko izdelka in kakovostjo glede na zahteve potrošnikov

Proces zagotavljanja skladnosti med obliko izdelka in kakovostjo glede na zahteve potrošnikov je v tuji literaturi znan pod izrazom "razvitje kakovostne funkcije" (*angl. Quality Function Deployment - QFD*). Predstavlja sistematičen način razporejanja informacij, ki služijo lažjemu in hitrejšemu poslovnemu odločanju.

Proces zagotavljanja skladnosti med obliko izdelka in kakovostjo glede na zahteve potrošnikov se začne že na stopnji načrtovanja izdelka in oblikovanja strategije izdelka ter poteka, dokler izdelek ni pripravljen za nastop na trgu (Ansari et al., 1997a, str. 16). Podjetju pomaga ugotoviti, katere potrebe imajo potrošniki, in ta spoznanja prenesti v izdelek v obliki tehničnih značilnosti ter tako omogoči kar najboljšo konkurenčnost podjetja. Proces zagotavljanja skladnosti med obliko izdelka in kakovostjo glede na zahteve potrošnikov je kakovostni sistem za doseganje strateške konkurenčnosti. Maksimizira pozitivno kakovost, ki poveča dodano vrednost izdelka (QFD Institute, 2003). Pozitivno kakovost podjetje doseže, če ugotovi, kaj so potrošnikova nadpričakovanja (*angl. Exciting Requirements*). To so pričakovanja, ki v primeru, da niso izpolnjena, potrošnik ni razočaran, če pa so izpolnjena, je potrošnik pozitivno presenečen. Težava je le, da kar potrošnika danes pozitivno preseneti, to jutri pričakuje (Mazur, 1993, str. 3).

Najpogostejše orodje, ki se uporablja v procesu zagotavljanja skladnosti med obliko izdelka in kakovostjo glede na zahteve potrošnikov, je podatkovna matrika (*angl. QFD Matrix*) (Ansari et al., 1997b, str. 131). V podatkovni matriki opredelimo razmerja med zahtevami potrošnikov in sestavnimi deli izdelka oziroma

posameznimi funkcijami izdelka ter lahko tudi primerjavo med nami in konkurenco, kako dobro posamezno zahtevo izpolnjujemo z obstoječim izdelkom.

Primer podatkovne matrike prikazuje tabela 6. Kupci avtomata za kavo si najbolj želijo, da ima kava prijeten vonj. Proizvajalec ve, da na vonj kave lahko vpliva s pravilno izbiro kuhalnega kotlička in grelca. Pri izbiri kuhalnega kotlička mora paziti tudi, da je le-tega lahko čistiti, saj tudi to potrošnikom veliko pomeni ter da je primeren za kuhanje kave iz različno debelih kavni zrn, kar pa se potrošnikom niti ne zdi tako zelo pomembno.

Tabela 6: Podatkovna matrika za kavni avtomat

Sestavni del ali funkcija → Zahteve potrošnikov ↓	Kuhalni kotliček	Grelc	Primerjava Konkurenčni izdelek : naš izdelek					Pomen za kupca
			1	2	3	4	5	
Vonj kave.	□	□		*	#			5
Lahko čiščenje.	O			#	*			4
Možna uporaba različno debelih kavni zrn.	▽			*	#			1

□ = močna povezava

O = srednje močna povezava

▽ = šibka povezava

* = konkurenčni izdelek

= naš izdelek

Vir: Ansari et al., 1997a, str. 17.

Iz tabele 6 je razvidno, da je v primerjavi s konkurenčnim kavnim avtomatom naš avtomat nekoliko boljši (seveda, če upoštevamo samo našete tri zahteve), vendar pa še zdaleč ne ustreza zahtevam potrošnikov, saj so lastnosti ocenjene kot povprečne ali celo podpovprečne.

Ta metoda je primerna predvsem za izboljševanje obstoječih izdelkov, saj morajo potrošniki poznati naš in konkurenčni izdelek, da ju lahko primerjajo. Metoda je zelo učinkovita, saj funkcije izdelka poveže z zahtevami in potrebami potrošnikov in podjetju omogoča, da naredi izdelek po meri potrošnikov.

4.2. Analiza "conjoint"

Analiza "conjoint" obsega različne metode ugotavljanja koristnosti, ki jo potrošnik pripisuje različnim značilnostim izdelka (Kotler, 1998, str. 332). Vključuje merjenje psiholoških sodb, kot so kupčeve preference ali zaznane podobnosti oziroma razlike med možnimi izbirami (Conjoint Analysis Overview, 2003).

Ime analiza "conjoint" pomeni analiziranje skupnih učinkov (*angl. joint effects*). Preučujejo se medsebojni učinki različnih značilnosti nekega izdelka. Z analizo "conjoint" lahko ugotovimo optimalno kombinacijo značilnosti (*angl. attribute*) izdelka, ki bi kupce najbolj zadovoljila (The Basis of Conjoint Analysis, 2003).

Primer: Kateri telefon bi izbrali?

Telefon	Teža	Življenjska doba baterije	Cena
A	200 g	21 ur	40.000 SIT
B	120 g	10 ur	50.000 SIT

Izbira je lahko precej težka. Nekdo si zelo želi lahek telefon in je zanj pripravljen tudi več plačati. Nekdo drug pa izdelke izbira glede na čim nižjo ceno in bo izbral težji telefon, da bo le cenejši (What is conjoint analysis?, 2002).

Z analizo "conjoint" lahko ugotovimo relativno pomembnost vsake značilnosti in njene ravni (*angl. level*). Izračuna se koristnost (*angl. utility*), ki je opredeljena kot relativna vrednost (*angl. relative worth*) značilnosti izdelka (The Basis of Conjoint Analysis, 2003).

Osnovni koraki za izvedbo analize "conjoint" (Understanding Conjoint Analysis, 2003):

- Določi se tržno pomembne značilnosti izdelka.
- Določi se metodologijo zbiranja podatkov (na primer: telefonsko zbiranje, med-mrežno,...).
- Določi se metodologijo analize "conjoint". Najpogosteje se uporabljata metoda razvrščanja (*angl. Ratings-based Conjoint*) in metoda izbiranja (*angl. Choice-based Conjoint*). Pri metodi razvrščanja anketiranec dobi list z različnimi kombinacijami značilnosti izdelkov, ki jih mora razvrstiti po kriterijih od najbolj do najmanj všečne kombinacije. Pri metodi izbiranja pa dobi anketiranec več listov z različnimi kombinacijami in na vsakem listu izbere le eno najbolj všečno kombinacijo.

- Priprava računalniškega statističnega programa, ki bo izračunal glavne učinke oziroma koristnosti in medsebojne vplive med preučevanimi značilnostmi.³²
- Zbiranje podatkov.
- Izračun koristnosti posamezne značilnosti in izračun relativne pomembnosti (*angl. relative importance*). Relativno pomembnost izračunamo na sledeči način (Conjoint Analysis Overview, 2003):

$$I_i = (\text{Max } U_i - \text{Min } U_i) / \text{Sum } (\text{Max } U_i - \text{Min } U_i);$$

I_i = relativna pomembnost značilnosti i ,
 $\text{Max } U_i$ = najvišja koristnost značilnosti i ,
 $\text{Min } U_i$ = najnižja koristnost značilnosti i .

- Računalniška simulacija tržnih razmer, s katero lahko predvidimo vpliv spreminjanja posameznih značilnosti izdelka.

Analizo "conjoint" lahko uporabimo tudi za primerjavo našega izdelka s konkurenčnim izdelkom (What is conjoint analysis?, 2002). Primer: Telefon A je naš izdelek, telefon B pa je izdelek konkurenčnega podjetja. S pomočjo analize "conjoint" smo ugotovili vrednosti koristnosti (vrednosti v oklepajih) za posamezno preučevano značilnost telefona.

Telefon	A	B
Teža	200 g (15)	120 g (35)
Življenjska doba baterije	21 ur (15)	10 ur (10)
Cena	40.000 SIT (25)	50.000 SIT (15)
Celotna koristnost	55	60

V tem primeru zaostajamo za konkurenco za 5 točk koristnosti. Sedaj moramo preučiti, kako lahko dosežemo vsaj 6 dodatnih koristnostih točk, saj bi potem lahko pričakovali, da bodo kupci izbrali naš izdelek.

Zaradi potrebne statistične računalniške opreme, tržnih raziskav in samega izvajanja analize je analiza precej draga in zato redkeje uporabljena. Namen metode pa je zelo podoben namenu procesa zagotavljanja skladnosti med obliko

³² Najpogosteje se za izračun koristnosti uporabljajo vektorski model (*angl. Vector model*), funkcija delne vrednosti (*angl. The part – worth function*) in model idealne točke (*angl. The ideal – point model*) (Conjoint Analysis Overview, 2003).

izdelka in kakovostjo glede na zahteve potrošnikov, ki je narediti izdelek po meri potrošnikov.

4.3. Analiza vrednosti

Monden imenuje analizo vrednosti (*angl. Value analysis*) srce določanja ciljnih stroškov (Monden, 1995, str. 217). V literaturi se poleg izraza "analiza vrednosti" pojavlja tudi izraz "vrednostni inženiring" (*angl. Value engineering*). Vsebinska opredelitev obeh izrazov je popolnoma enaka. Gre za *organiziran trud* (*angl. organized efforts*), da se *funkcije izdelka analizirajo* (*angl. functional analysis*) tako, da bi le-te lahko izdelali z *najnižjimi možnimi stroški* (*angl. the lowest possible costs*), ne da bi zato morali poslabšati izvedbo izdelka, njegovo zanesljivost, kakovost, varnost ali uporabnost (Monden, 1995, str. 218). Razlika med izrazoma je povezana le s časom izvajanja analize. Običajno se izraz vrednostni inženiring uporablja za določene aktivnosti na stopnjah oblikovanja izdelka, medtem ko se izraz analiza vrednosti uporablja na stopnji proizvodnje in kasneje (Ansari et al., 1997b, str. 129)³³.

Opredelitev analize vrednosti po Mondenu, kot smo jo zapisali v prejšnjem odstavku, lahko natančneje razložimo (Monden, 1995, str. 218):

- **"Organiziran trud"** pomeni, da analizo vrednosti izvaja skupina ljudi iz različnih delovnih področij. Tovrstna skupina se imenuje večfunkcijski skupina. V primeru razširjenega podjetja lahko v njej sodelujejo tudi zunanji strokovnjaki, na primer večji kupci ali pomembnejši dobavitelji.
- **"Analiza funkcij"** pomeni podrobno razčlenitev izdelka na funkcije in preučitev, ali je vsaka izmed ugotovljenih funkcij izdelka resnično potrebna ali ne. Nato se za vse potrebne funkcije preuči, ali so primerno izvedene. Kriterij za ugotavljanje potrebnosti in primernosti posamezne funkcije so želje ciljnih kupcev. Crow loči ključne funkcije (*angl. Basic function*) in sekundarne ali podporne funkcije (*angl. Secondary or supporting function*) (Crow, 2001). Ključne funkcije so tiste, ki izdelek prodajajo in omogočijo, da izdelek sploh deluje. Ključnih funkcij ni mogoče spreminjati. Podporne funkcije pa so tiste, ki jih lahko spreminjamo. Primer: Ključna funkcija svinčnika je, da piše. Poleg konice, s katero pišemo, ima lahko svinčnik še radirko za radiranje, lepo ohišje za drag videz in podobne podporne funkcije.

³³ V magistrskem delu bom uporabljala le izraz analiza vrednosti, ker je le-ta tudi v strokovni literaturi pogostejše uporabljen, ne glede na to, o kateri stopnji življenjskega ciklusa izdelka se razpravlja.

- **"Najnižji možni stroški"** so minimalni stroški, ki se pojavijo v življenjski dobi nekega izdelka.

Cilj analize vrednosti je usmeriti se na sestavne dele z visokimi stroški ter zmanjšati izdelavne stroške in povečati vrednost izdelka (Jus, 2000, str. 54).

Analiza vrednosti poteka v štirih korakih (Ansari et al., 1997b, str. 129):

1. **Funkcijska analiza.** Najprej se opišejo funkcije izdelka in razdelijo na ključne in podporne. Sledi razporejanje funkcij po njihovih vrednostih in stroških. Namen funkcijske analize je ugotoviti, kakšno funkcijo opravljajo posamezne sestavine izdelka, kakšni so stroški posamezne sestavine oziroma funkcije in kako pomembna je posamezna funkcija za kupca. Vrednost posamezne funkcije je izražena kot stopnja pomembnosti funkcije za kupca, kar je določeno s prispevkom funkcije k vrednosti celotnega izdelka. Stroški sestavine oziroma funkcije so izraženi kot odstotek stroškov, ki jih posamezna sestavina oziroma funkcija prispeva k celotnim stroškom izdelka. Razmerje med stopnjo pomembnosti in odstotkom stroškov imenujemo indeks vrednosti (*angl. Value index*). Funkcije ali sestavine, ki imajo indeks vrednosti manjši od 1, je potrebno poceniti ali ukiniti, funkcije ali sestavine, ki imajo indeks vrednosti večji od ena, pa se lahko celo obogati in podraži, saj kupcem zelo veliko pomenijo in so zanje pripravljeni tudi več plačati ³⁴. Vsi podatki se vpišejo v stroškovno funkcijsko matriko (*angl. Cost Function Matrix*), iz katere je razvidno, katere sestavine in funkcije so med seboj povezane in kakšni so njihovi stroški (Crow, 2001). Namen stroškovno funkcijske matrike je usmeriti analitikovo pozornost od samih stroškov sestavin k stroškovnim prispevkom posamezne funkcije.
2. **Kreativno iskanje rešitev.** Člani večfunkcijske skupine iščejo najboljše možne rešitve za sestavine z nizkimi indeksi vrednosti. Take sestavine se morebiti lahko odstranijo, poenostavijo ali osiromašijo. Začetnik analize vrednosti L.D. Miles je priporočil 13 smernic, ki pomagajo pri iskanju nižjih stroškov (Monden, 1995, str. 231):
 - Odstraniti vse sestavine izdelka, ki izdelku ne doprinesejo dodane vrednosti.
 - Določiti vse stroške, ki jih lahko na kakršenkoli način znižamo.
 - Uporabljati le vire najboljših informacij.
 - Razstaviti, sestaviti in izboljšati izdelek.
 - Ves čas kreativno razmišljati.
 - Ugotoviti in odstraniti vse ovire do nižjih stroškov.

³⁴ Praktični primer analize bo predstavljen v poglavju 5 na primeru kozmetičnega izdelka.

- Izkoristiti vse strokovnjake, ki so na voljo.
- Pretvoriti glavne tehnične tolerance v denarne enote.
- Uporabiti cenejše izdelke s podobnimi funkcijami od zunanjih dobaviteljev.
- Uporabiti znanje, izkušnje in informacije zunanjih dobaviteljev.
- Uporabiti specializirane proizvodne procese.
- Uporabiti standardne dele, kjer je to mogoče.
- Pred potrošnjo denarja podjetja se vprašati, ali bi sami osebno vložili denar na enak način.

3. **Analiza najbolj obetavnih predlogov za znižanje stroškov.** Izbrani predlogi morajo biti seveda tehnično izvedljivi za podjetje in sprejemljivi za kupce.

4. **Vključitev izbranih predlogov v izdelek.** Oblikuje se izdelek s popravljenimi sestavinami.

Analiza vrednosti je torej metoda, ki podjetju omogoča, da potrošniku ponudi izdelek s takimi lastnostmi, za katere bo pripravljen plačati.

4.4. Oblikovanje za proizvodnjo

Oblikovanje za proizvodnjo (*angl. Design for manufacturability – DFM*) je inženirski proces oblikovanja izdelka pri katerem se uporabljeni materiali, deli in proizvodni procesi med seboj optimalno kombinirajo ter izdelek čimbolj poenostavi za proizvodnjo. Namen oblikovanja za proizvodnjo je znižati stroške, povečati kakovost in skrajšati čas lansiranja izdelka. (Ansari et al., 1997, str. 129).

Primeri smernic oblikovanja za proizvodnjo so (Crow, 2003):

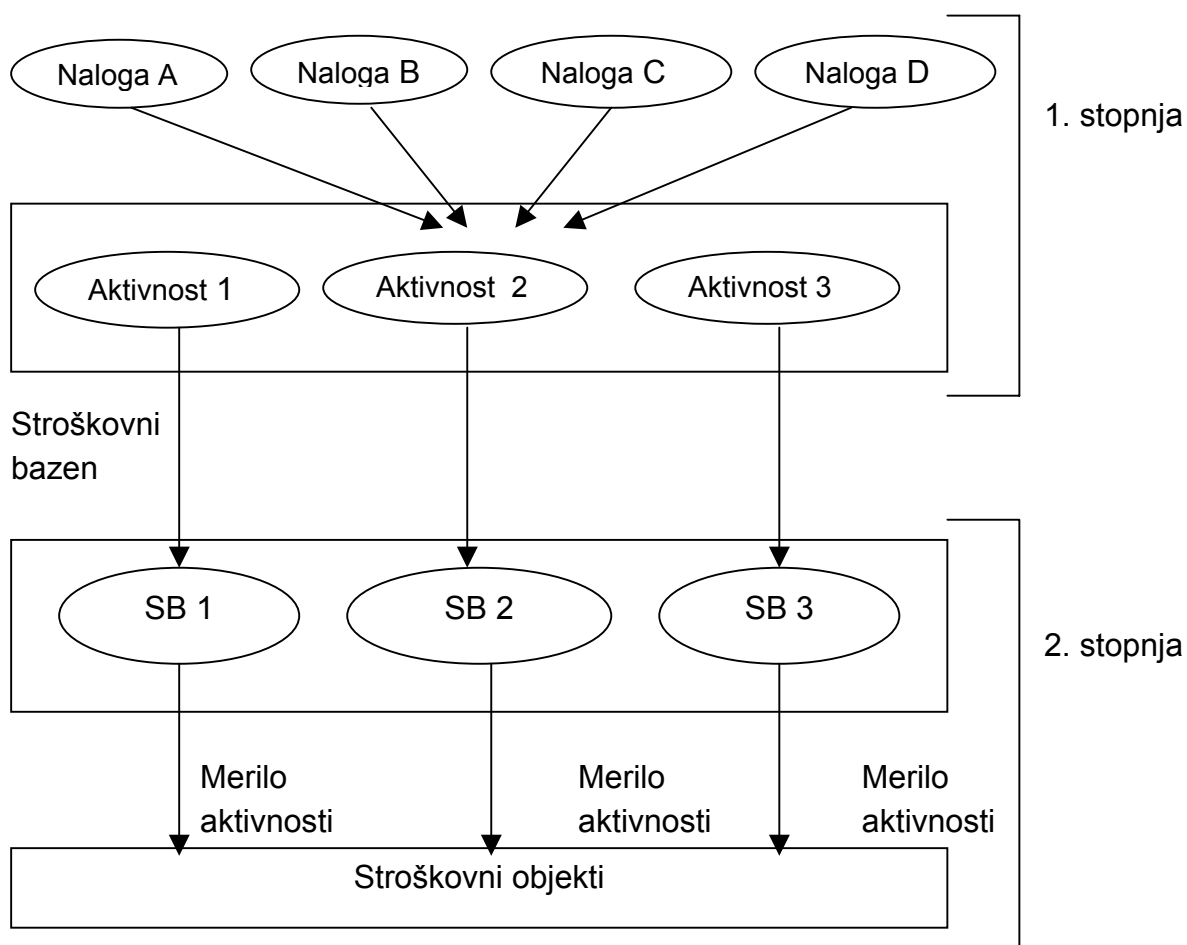
- Zmanjšati število sestavnih delov, da se zmanjša verjetnost napak pri sestavljanju izdelka in poveča stopnja avtomatizacije procesa.
- Jasen načrt montaže izdelka.
- Preverljiva oblika izdelka, da se napake odkrivajo sproti tekom procesa montaže.
- Oblikovati izdelek, ki ne zahteva veliko ročnega dela, katero ne doprinese izdelku dodane vrednosti.
- Uporaba čimbolj enostavnih in standardiziranih sestavnih delov, kar omogoča kar najnižje možne zaloge.

Razvijalec mora že na samem začetku razvoja izdelka predvideti nekaj različic izdelka, kar omogoča, da se kasneje s pomočjo analize vrednosti lažje doseže optimalni model izdelka.

4.5. Metoda kalkuliranja stroškov po aktivnostih poslovnega procesa

Temeljna zamisel metode kalkuliranja stroškov po aktivnostih poslovnega procesa (SAPP) (*angl. Activity Based Costing*)³⁵ je, da so aktivnosti tiste, ki povzročajo stroške v podjetju, izdelki pa so le porabniki teh aktivnosti (Tekavčič, 1997, str. 97). Proces razporejanja stroškov po metodi kalkuliranja stroškov po aktivnostih poslovnega procesa je prikazan v sliki 14.

Slika 14: Dvostopenjsko razporejanje stroškov v sistemu SAPP



Vir: Tekavčič, 1997, str. 98.

Poslovni proces je razdeljen na posamezne *aktivnosti*, ki so, kot smo ugotovili, povzročitelji stroškov (*angl. Cost drivers*). Stroški, ki se nanašajo na določeno aktivnost, tvorijo *stroškovni bazen* (*angl. Cost pool*) oziroma stroškovno mesto.

³⁵ V literaturi se pojavljajo različni prevodi te metode, na primer: procesno usmerjeno stroškovno računovodstvo (Lutar – Skerbinjek, 1998, str. 216 in Koletnik, 1994, str.103) ter metoda kalkuliranja stroškov na podlagi sestavin dejavnosti (Turk, Kavčič, Kokotec – Novak, 1998, str. 91).

Stroški iz stroškovnega bazena se razporedijo na *stroškovne objekte* oziroma stroškovne nosilce³⁶ na podlagi *meril aktivnosti* (angl. *activity measure*), ki so izraženi v merah, primernih za merjenje posamezne aktivnosti in ne vrednostno (Kavčič, 1994, str. 75).

Ločimo štiri vrste aktivnosti za opredeljevanje stroškov (Lutar – Skerbinjek, 1998, str. 216):

- aktivnosti, povezane z obsegom proizvodnje;
- aktivnosti, povezane s serijo;
- podporne aktivnosti za proizvod;
- podporne aktivnosti za zmogljivosti.

Aktivnosti, povezane z obsegom proizvodnje so tiste, ki so neposredno povezane s številom proizvedenih enot, na primer število strojnih ur.

Aktivnosti, povezane s serijo so tiste, ki so povezane s številom proizvedenih serij, na primer priprava strojev.

Podporne aktivnosti za proizvod so tiste, ki jih izvajamo za podporo proizvodnje in prodaje posameznega proizvoda. Večje število proizvodov pomeni tudi višje stroške podpornih aktivnosti, na primer stroški prijave patentov ali licenc.

Podporne aktivnosti za zmogljivosti so tiste, ki so potrebne za podporo vzdrževanja opreme in s tem povezane vodstvene infrastrukture, ki omogoča proizvodnjo, na primer amortizacija in najemnine za delovna sredstva.

V povezavi z določanjem ciljnih stroškov morajo biti podjetja pozorna predvsem na tiste aktivnosti, ki ne prispevajo k vrednosti izdelka z vidika kupca, na primer veliko ročnega dela zaradi slabe avtomatizacije proizvodnje.

Prednost metode kalkuliranja stroškov po aktivnostih poslovnega procesa je v tem, da omogoča boljše nadziranje posrednih spremenljivih stroškov. Hitreje lahko ugotovimo, kdo so največji povzročitelji stroškov, ali je na primer smiselno imeti pri nakupu več dobaviteljev (Koletnik, 1994, str. 114).

³⁶ Lutar –Skerbinjek in Koletnik uporabljata izraza stroškovno mesto in stroškovni nosilec (Lutar – Skerbinjek, 1998, str. 219, Koletnik, 1994, str. 110). V SRS je stroškovno mesto opredeljeno kot namensko, prostorsko ali stvarno zaokrožen del podjetja, na katerem ali v zvezi s katerim se pri poslovanju pojavljajo stroški, ki jih je mogoče razporejati na posamezne začasne ali končne stroškovne nosilce in je zanje nekdo odgovoren (SRS, 2002, str. 123). Stroškovni nosilec pa je v SRS opredeljen kot poslovni učinek, zaradi katerega se pojavljajo stroški (SRS, 2002, str. 124).

Metoda kalkuliranja stroškov po aktivnostih poslovnega procesa je primerna predvsem za podjetja, ki imajo (Turk, Kavčič, Kokotec – Novak, 1998, str. 95):

- znaten delež splošnih stroškov v celotnih stroških;
- različen delež splošnih stroškov in spremenljivih stroškov na enoto izdelka;
- zelo razvejan proizvodni program;
- izdelke, katerih dobičkovnost je težko razložiti;
- izdelke, katerih kupci se ne pritožujejo nad povišanjem cen.

Metoda kalkuliranja stroškov po aktivnostih poslovnega procesa podpira celoten proces določanja ciljnih stroškov, saj gre za poseben način zbiranja in razporejanja stroškov, ki omogoča kar najboljši nadzor nad nepotrebni stroški.

4.6. Aktivnosti v podjetju, ki podpirajo metodo določanja ciljnih stroškov

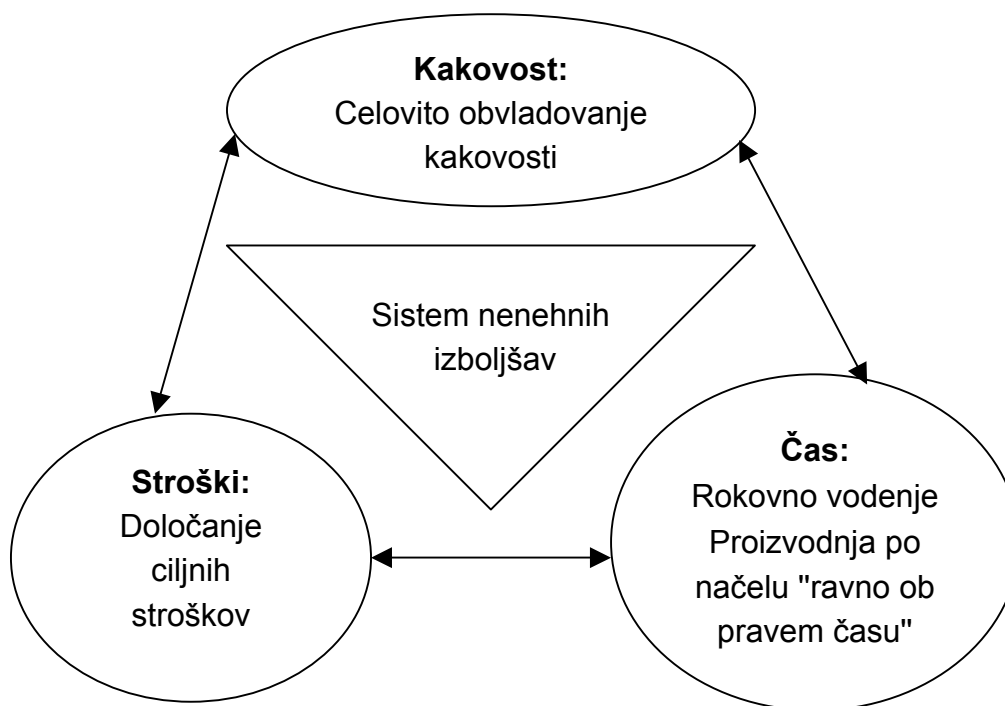
Metoda določanja ciljnih stroškov je sodobna metoda, ki olajšuje poslovno odločanje. V sodobnem odločanju pa moramo običajno povezati v celoto več različnih konceptov, da z njimi dosežemo kar najboljše uspehe. Tudi določanje ciljnih stroškov je v povezavi z drugimi pristopi močnejše in zanesljivejše orodje za doseg ciljev.

Trg in konkurenca silita podjetje, da proizvaja čimbolj *kakovostne* izdelke v čim krajšem času in s čim nižjimi *stroški*. Med novejšje pristope, ki vodijo do teh zahtev, uvrščamo (Mertelj, 1998, str. 33):

- proizvodnja po načelu "ravno ob pravem času" (*angl. just in time – JIT*);
- rokovno vodenje (*angl. time based management – TBM*);
- celovito obvladovanje kakovosti (*angl. Total quality management - TQM*);
- sistem nenehnih izboljšav (*angl. Continuous improvement ali Kaizen*).

Medsebojno povezanost in vplivanje teh pristopov prikazuje slika 15. Dejstvo iz preteklosti, da predčasno lansiranje izdelka zahteva slabšo kakovost izdelka in višje stroške, ne drži več. Pristop določanja ciljnih stroškov, podprt z omenjenimi pristopi, ki so v nadaljevanju na kratko opisana, omogoča lansiranje pravega izdelka ob pravem času in seveda po tržno sprejemljivi ceni, ki zagotavlja podjetju tudi želeni dobiček. Podjetje, ki obvladuje magični trikotnik, je že razširilo uporabo metode določanja ciljnih stroškov v proces.

Slika 15: "Magični trikotnik"



Vir: prirejeno po Mertelj, 1998, str. 33.

4.6.1. Proizvodnja po načelu "ravno ob pravem času"

Proizvodnja po načelu "ravno ob pravem času" pomeni proizvodjanje pravih izdelkov v pravih količinah in ob pravem času. Gre za filozofijo nenehnih izboljšav, ki strmi k prepoznavanju in odpravljanju odvečnih aktivnosti, ki ne ustvarjajo dodane vrednosti (Kotelnikov, 2003). Proizvodnja po sistemu "ravno ob pravem času" omogoča vzdrževanje stroškov zalog na najnižji ravni. Je proces, ki temelji na "principu vleke" (*angl. pull system*). Material prispe v podjetje ravno takrat, ko ga potrebujejo v proizvodnem procesu, in vsaka proizvodna enota v podjetju proizvede toliko izdelkov, kot jih potrebuje naslednja enota (Kavčič, 1995, str. 24).

Prednosti, ki jih nudi proizvodnja po načelu "ravno ob pravem času", so (Kotelnikov, 2003 in Mertelj, 1998, str. 34):

- znižanje obratovalnih stroškov;
- boljši rezultati in večji obseg proizvodnje;
- boljša kakovost in manj izmeta;
- višja kakovost dostavljanja;
- motivacija za zaposlene, da pazijo na kakovost opravljenega dela, ker je število izdelkov omejeno in bi z izmetom zmotili proizvodni proces;

- povečana prilagodljivost in inovativnost.

Slabosti proizvodnje po načelu "ravno ob pravem času" so (Just In Time Production, 2002 in Kavčič, 1995, str. 26):

- povečani stroški transporta, ker so pogostejše dobavljene manjše količine;
- povečan cestni promet;
- prevelika obremenjenost dobaviteljev;
- prevelika homogenost izdelkov.

Pogoji za uspešno izvajanje proizvodnje po načelu "ravno ob pravem času" so (Inventory Management and Just in Time Systems, 2003):

- zanesljive dobave;
- kratke razdalje med podjetjem in dobaviteljem;
- stalna kakovost;
- stabilen in predvidljiv proizvodni proces;
- sposobnost hitrega odzivanja na majhne spremembe v povpraševanju.

Proizvodnja po sistemu "ravno ob pravem času" zahteva aktivno strateško sodelovanje ter visoko stopnjo komunikacije med dobavitelji in vhodno kontrolo podjetja, ki je kupec. V tem sistemu mora podjetje sprejeti dobavitelja kot podaljšek svojega podjetja (Just in time Production, 2002). Podjetje se mora "razširiti", tako lahko obe strani dosežeta pozitivne učinke v poslovanju.

4.6.2. Rokovno vodenje

Pri rokovnem vodenju je kritični dejavnik čas. Izdelek mora namreč priti na trg kar najhitreje.

Kratki življenjski cikli vodijo do krajših amortizacijskih obdobj osnovnih sredstev, ki so povezana s proizvodnjo novega izdelka. Krajše razvojne faze omogočajo upoštevanje novih tehnoloških trendov in vežejo kapital za krajši čas. Krajši razvojni čas pa omogoča podjetju tudi, da vstopi na trg kot prvi ponudnik novega izdelka in tako doseže trajne prednosti na trgu.

Temeljne usmeritve rokovnega vodenja so (Mertelj, 1998, str. 36):

- na čas, ki je kvantificiran;
- na konkurenco (cilj je biti hitrejši od tekmecev);
- na proces (omogoča optimizacijo le-tega);
- na vrednost (aktivnosti, ki ne ustvarjajo dodane vrednosti, je potrebno opustiti);
- na skupinsko delo (mešane skupine za optimizacijo dela med oddelki).

Lahko pa se tudi zgodi, da skrajšanje časa razvojnega procesa pomeni tudi višje stroške, saj je potrebno zaposliti več ljudi na istem projektu.

4.6.3. Celovito obvladovanje kakovosti

Celovito obvladovanje kakovosti je proces nenehnih izboljšav, ki teži k popolnemu zadovoljstvu kupcev. Cilj je proizvajati izdelke z minimalno količino dela, materialov in proizvodnih zmogljivosti (Rayburn, 1996, str. 11).

Načela celovitega obvladovanja kakovosti so (Total Quality Management, 2002):

- kakovost, določena s strani kupcev;
- usmeritev na strateške plane;
- odgovornost zaposlenih na vseh ravneh organizacije;
- usmeritev na nenehno izboljševanje kakovosti;
- dobro sodelovanje med zaposlenimi in vodstvom podjetja;
- nenehne izboljšave s pomočjo izobraževanja vseh zaposlenih.

Celovito obvladovanje kakovosti nudi vrsto prednosti (Total Quality Management, 2002):

- zmanjšanje izmeta slabih izdelkov;
- manj popravil slabih izdelkov;
- skrajšanje časa posameznih stopenj poslovnega procesa;
- doseganje kupčevih pričakovanj: določen izdelek prvič pravilno in pravočasno dostavljen;
- usmerjeno izobraževanje zaposlenih.

Seveda se z natančnim delom, ki ne zahteva popravljanj, izmetov in podobnih poslovno neučinkovitih dejanj, znižajo tudi stroški in tako stopimo korak bliže ciljnim stroškom.

4.6.4. Sistem nenehnih izboljšav

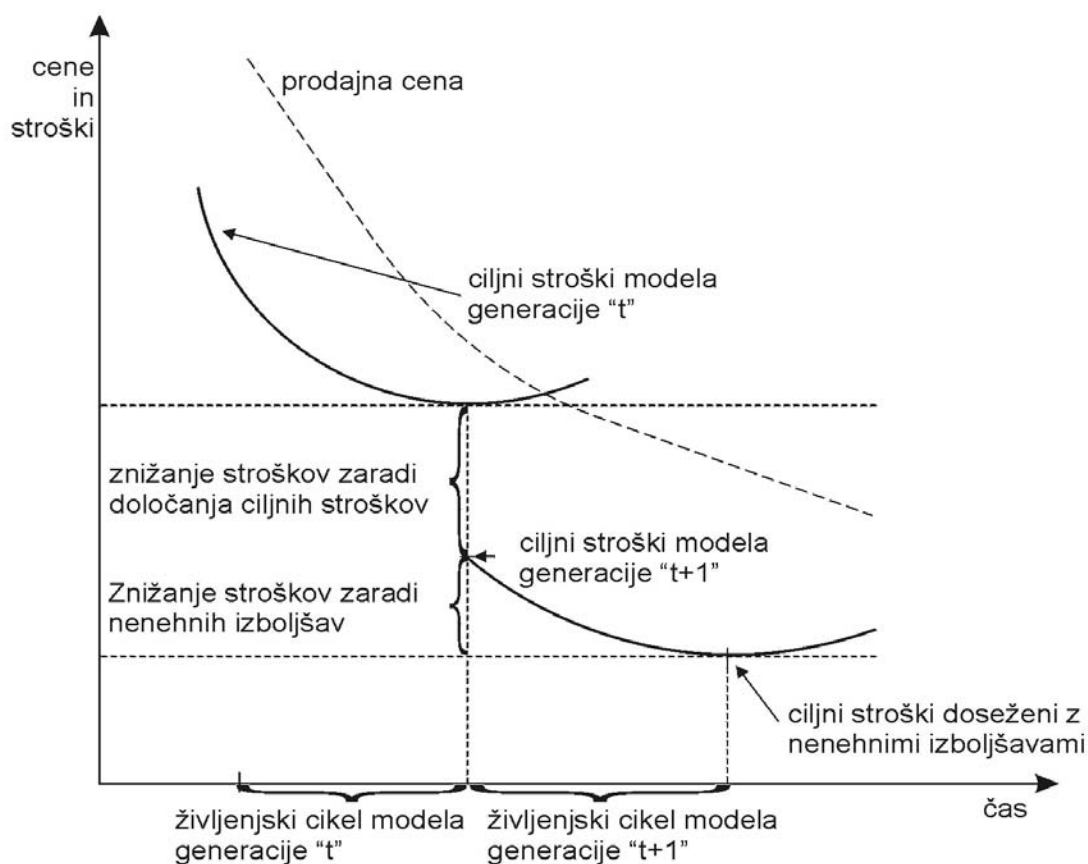
V tuji literaturi se sistem nenehnih izboljšav najpogosteje imenuje kar kaizen. Kaizen je v izvirniku japonska beseda in pomeni majhne, nenehne izboljšave v tekočem procesu (Kotelnikov, 2003).

Čeprav podjetje učinkovito izpelje vse aktivnosti, povezane z določanjem ciljnih stroškov na stopnjah načrtovanja in razvijanja izdelka, to ne zagotavlja, da bodo stroški ostali tudi naprej taki, kot so bili predvideni. Učinkovitost določanja ciljnih

stroškov je zato odvisna tudi od nenehnega nižanja stroškov, celo potem, ko je izdelek že narejen. Po prvem letu proizvodnje izdelka dejanski stroški preteklega obdobja postanejo izhodišče za določanje novih ciljnih stroškov. Na ta način podjetje pravzaprav nenehno niža svoje standardne stroške (*angl. Kaizen costing*) (Lgagne, Discenza, 1993).

Slika 16 prikazuje učinkovitost določanja ciljnih stroškov in nenehnega nižanja stroškov v procesu oblikovanja cen. Zaradi nižanja stroškov se lahko cene nižajo in podjetje postaja bolj konkurenčno. Vsak model doseže nižje ciljne in zato tudi dejanske stroške.

Slika 16: Učinek določanja ciljnih stroškov in nenehnega nižanja stroškov na stroškovno krivuljo in trend prodajnih cen



Vir: Monden, 1995, str. 8.

Načela sistema nenehnih izboljšav (Kotelnikov, 2003):

- V podjetju mora biti sleherni dan narejena vsaj ena izboljšava, na kateremkoli področju.
- Vse aktivnosti v podjetju morajo voditi k večjemu zadovoljstvu kupcev.
- Najprej kakovost, nato dobiček: podjetje lahko raste le, če bodo kupci zadovoljni.
- Reševanje problemov je sistematičen medfunkcijski pristop.

Sistem nenehnih izboljšav je usmerjen predvsem na minimiziranje količine slabih končnih izdelkov, neučinkovitih metod dela ter nepotrebnih gibov in poti (Kaizen and CQI Culture, 2003).

5. PROCES DOLOČANJA CILJNIH STROŠKOV PRI RAZVOJU KOZMETIČNEGA IZDELKA

Konkurenčni boj med slovenskimi proizvajalci kozmetike temelji na zniževanju stroškov, ki gre predvsem na račun kakovosti izdelkov. Tak način dela je ob poplavi bolj kakovostne konkurence z Zahoda poguben. Rešitev bi morali slovenski proizvajalci kozmetičnih izdelkov iskati drugje, na primer v metodologiji določanja ciljnih stroškov. V tem delu bomo poskusili dokazati, da je metoda določanja ciljnih stroškov uporabna tudi v kozmetični panogi, ki nima montažne narave kot primeri, predstavljeni v poglavju 2.1.4..

Predstaviti želim primer uporabe metode in procesa³⁷ določanja ciljnih stroškov pri razvoju kozmetičnega izdelka, kreme za nego obraza, v večjem slovenskem kozmetičnem podjetju, ki ga bom v nadaljevanju imenovala Podjetje. Primer sicer temelji na resničnih podatkih, ki pa so prirejeni, saj za prikaz uporabnosti metode točni zneski niso pomembni.

5.1. Dosedanji način razvoja novega izdelka v Podjetju

V Podjetju sodelujejo v procesu razvoja novega izdelka produktni vodja, ki je koordinator med posameznimi oddelki, razvijalec polizdelka, razvijalec embalaže, tehnolog, nabavni komercialisti in operativni planer proizvodnje. Vsekakor lahko rečemo, da v Podjetju deluje na projektu razvoja novega izdelka večfunkcijska skupina. Produktni vodja kot koordinator nima neposrednega vpliva na ostale člane skupine, ki imajo svoje nadrejene v oddelku, iz katerega prihajajo. Produktni

³⁷ Metoda je del obsežnejšega procesa.

vodja lahko le upa, da ga bodo ostali člani ubogali. Tako se pojavi težava, da pri projektu ni natančno določeno, kdo je odgovoren za celoten projekt. (Ne)uspeh je skupinski.

Proces razvoja novega izdelka poteka na povsem tradicionalen način. Plan razvoja izdelkov temelji na spremljanju tržnih trendov in zbiranju idej znotraj podjetja. Surovinski del izdelka razvije razvijalec po svojem okusu. Za posamezne sestavine izdelka razvijalec naroči nabavnemu referentu, da pridobi ponudbe pri določenih dobaviteljih, za katere razvijalec meni, da so kakovostno in delno tudi cenovno sprejemljivi. Na drugi strani je razvijalec embalaže, ki išče na trgu primerno embalažo oziroma jo sam oblikuje in poišče le proizvajalca embalaže. Enako kot razvijalec polizdelka tudi razvijalec embalaže sporoči nabavnemu referentu, pri katerem proizvajalcu naj pridobi ponudbo za točno določeno embalažo. Nad samim potekom razvoja bedi produktni vodja.

Potem ko je izdelek razvit, surovine za prvo serijo v proizvodnji pa že naročene, produktni vodja naroči svojemu referentu, da izračuna neposredne stroške materiala, tako imenovani DIS (direktni stroški). DIS v tem primeru vključuje le stroške materiala, ki so razvidni iz sestavnice izdelka. Produktni vodja nato določi ceno na prodajni polici, odšteje davek na dodano vrednost in trgovčevo maržo ter dobi neto prodajno ceno. Razlika med DIS-om in neto prodajno ceno se imenuje v Podjetju prispevek za kritje³⁸. V tem primeru je to prispevek za kritje splošnih stroškov, dobička in tudi neposrednih stroškov dela (Turk, Kavčič, Kokotec – Novak, 1998, str. 425). Za minimalno višino prispevka za kritje velja v Podjetju nenapisano pravilo, ki je vsem, ki oblikujejo cene, znano, vendar pa ni preverjeno, ali prispevek za kritje resnično zadostuje za kritje vseh preostalih stroškov in dobička.

Podjetje torej nima pravega nadzora nad stroški in zaslužkom. Cene določa na tradicionalen način (Fessler, Fisher, 2000, str. 33):

1. določijo se lastnosti izdelka;
2. oblikuje se izdelek;
3. ocenijo se stroški;
4. določi se želeni dobiček;
5. glede na konkurenčne izdelke se določi cena.

Kadar je cena glede na stroške prenizka in razlika med ceno in stroški ne bi prinesla zadostnega prispevka za kritje, se preveri stroške po sestavnici. Ugotoviti

³⁸ Podjetje imenuje prispevek za kritje rezultat, ki ga dobi iz sledeče formule: $(NPC - DIS) / NPC$;
NPC = neto prodajna cena = cena na prodajni polici – DDV – trgovska marža.

se poskuša, kje bi se lahko osiromašilo recepturo izdelka in tako doseglo želeno razliko. Nihče se ne ukvarja z mislijo, da bi za dosego višjega prispevka za kritje pri novem izdelku iskali možnosti za nižje stroške na drugih področjih, kot so tehnologija, splošni stroški in podobno. Eden izmed vzrokov za zanemarjanje stroškov tehnologije je tudi pomanjkanje investicijskih sredstev. Vedno, ko pogovor nanese na potrebe po spreminjanju tehnoloških procesov, se le-ta zaključi pri denarju, ki ga je vedno premalo. Začaran krog se tako nadaljuje.

5.2. Potrebe po spremembi

Že v poglavju 2.2.3. smo opredelili nekaj dejavnikov, ki zavirajo uspešen razvoj novega izdelka na tradicionalen, nedinamičen način. V tem poglavju bomo opredelili še štiri pomembne lastnosti današnjega industrijskega okolja, ki silijo podjetja v bolj dinamično obnašanje in v hitrejšo odzivanje na spremembe v okolju (Ansari et al., 1997b, str. 5):

- **Visoka stopnja konkurenčnosti.** Cene se nižajo in vstopi v panogo so zaradi boljše izobraženosti delovne sile vedno lažji.
- **Hitro spreminjanje poslovnega okolja:** novi trgi, tehnologija, tekmeči.
- **Neodpuščanje napak ali zamud.** Krajši življenjski ciklusi izdelkov so skrajšali čas, v katerem mora biti izdelek razvit in lansiran. Podjetja imajo tudi manj časa, da odgovorijo na tržne spremembe. Potreba po planiranju izdelka, dobička in stroškov je zato nujna, če želi podjetje loviti kratke roke.
- **Povpraševanje.** Kupci so osveščeni in zahtevajo visokokakovostne izdelke z velikim številom značilnosti, vendar po primerni ceni. Nižanje kakovosti in višanje cene je zato na dolgi rok lahko strateška napaka.

Vse našteje lastnosti veljajo tudi za kozmetično panogo v Sloveniji. Z globalizacijo je postal trg kozmetike v Sloveniji zasičen s kozmetičnimi izdelki. Podjetje postaja s svojim togim obnašanjem vedno manj konkurenčno. Tuja velika mednarodna podjetja narekujejo pospešeno razvijanje novih izdelkov. Življenjski cikel kozmetičnega izdelka je izredno kratek. Uspešna kozmetična podjetja lansirajo nove ali prenovljene izdelke v liniji vsaj dvakrat letno. Novi izdelki bodisi nadomestijo obstoječe ali pa le okrepijo njihov obstoj. Lansiranja novih tujih izdelkov so podprta s promocijskimi akcijami z za slovenska podjetja nepredstavljivo visokimi proračuni. Poleg tega je v zadnjem desetletju v Sloveniji nastalo ugodnejše okolje za razvoj podjetništva, kar je vzpodbudilo tudi nastanek nekaj novih, manjših podjetij za proizvodnjo kozmetike. Izjema pa niso niti slovenski kupci, ki so hkrati s pestro ponudbo postali zelo zahtevni in razvajeni. Kakovost in primerna cena morata zato biti neizogibni lastnosti vsakega novega kozmetičnega izdelka.

V Podjetju dnevno razvijajo vedno bolj zahtevne izdelke, za katere se na koncu pogosto izkaže, da si jih pravzaprav ne more privoščiti, ker so predragi. Podjetje namreč na trgu nima takega ugleda, da bi lahko prodajalo drage izdelke. Zapiske o dolgotrajnemu razvoju pospravijo v arhivsko mapo in nihče se ne vpraša, kakšen strošek oziroma izguba je bila to. Izgubljen je tudi dragoceni čas razvijalcev, ki bi v tem času lahko razvili malo drugačen, vendar dobro prodajan izdelek.

Kozmetični izdelki resda nimajo montažne narave, imajo pa lastnost in funkcije, ki jih dosežemo s posameznimi sestavinami. Metoda določanja ciljnih stroškov je zato rešitev, ki bi jo moralo podjetje sprejeti, če želi začeti uspešno prodajati tržno zanimive izdelke.

Uporabnost metode določanja ciljnih stroškov v kozmetični panogi bomo dokazali na primeru razvoja ene izmed novih krem za nego obraza, ki bodo nadomestile že obstoječo, vendar zastarelo linijo negovalnih krem.

5.3. Proces določanja ciljnih stroškov za izdelek – krema za nego obraza

Ciljne stroške bomo za izdelek – krema za nego obraza določili po korakih, ki smo jih predstavili v poglavju 3.1..

5.3.1. Tržno usmerjeno določanje stroškov

- ***Določitev tržnih pogojev***

Podjetje ima med drugimi svojimi linijami izdelkov tudi kolekcijo za nego obraza, ki jo že več kot desetletje ni prenovilo niti vizualno niti vsebinsko. V primerjavi s konkurenčnimi kolekcijami je kolekcija Podjetja izredno poceni. Kljub temu se obseg prodaje kolekcije zadnjih nekaj let vztrajno manjša.

S pilotsko raziskavo je podjetje ugotovilo, da veliko potencialnih potrošnic kupuje konkurenčne izdelke, ker so izdelki Podjetja tako poceni in vizualno zastareli, da menijo, da izdelek ni kakovosten.

Podjetje se je odločilo, da bo kolekcijo vsebinsko in vizualno prenovilo ter jo tudi cenovno višje pozicioniralo. Glavni izdelek v kolekciji za nego obraza je zagotovo krema, ki je običajno tudi najdražji izdelek v kolekciji. Pri kremi za nego obraza je Podjetje predvidelo tudi največ sprememb, zato je najprej analiziralo sestavo cene in stroške sedanjega izdelka:

- naziv izdelka: krema za nego obraza, v tubi, 30 ml;
- cena na prodajni polici: 2,83 d.e.;
- davek na dodano vrednost = 20%;
- trgovska marža: 40%;
- strošek polizdelka: 0,09 d.e.;
- strošek zloženke: 0,18 d.e.;
- strošek tube: 0,21 d.e.;
- prispevek za kritje: 74 % oziroma 1,2 d.e.³⁹.

Podjetje je običajno zadovoljno, če doseže prispevek za kritje v višini 60%, čeprav se tehnologije izdelave različnih izdelkov med seboj zelo razlikujejo. Nekateri izdelki zahtevajo veliko ročnega dela, drugi malo ali celo nič. Izdelki, ki so narejeni z več ročnega dela, bi morali imeti višji prispevek za kritje kot izdelki, ki so narejeni samo strojno. Ročno delo je v Podjetju posledica slabe avtomatizacije in zastarele tehnologije dela na splošno. Ta problem bo moralo Podjetje reševati ločeno, ne v okviru razvoja posameznega izdelka. V tem delu se bomo zato usmerili le na neposredne stroške materiala. Poskušali bomo določiti tudi čim več ostalih stroškov, ki bi jih lahko izdelek nadzorovano kril sam, in se tako poskušali čimbolj približati prispevku za kritje splošnih stroškov in dobička⁴⁰.

Obstoječe kreme za nego obraza Podjetja so v tubah. Podjetje je pregledalo konkurenčne izdelke na trgu in ugotovilo, da je večji del krem za nego obraza v lončkih. Najcenejša konkurenčna krema za nego obraza v lončku je 7,88 d.e. za 50 ml. Najcenejša konkurenčna krema za nego obraza v tubi pa je 6,88 d.e. za 40 ml.

Podjetje je moralo že na samem začetku najprej ugotoviti, kaj potrošnice sploh pričakujejo od izdelka, kot je krema za nego obraza. Naredili so anketo⁴¹ in ugotovili sledeče:

- večina potrošnic starih manj kot 45 let, ima raje kremo za nego obraza v tubi;
- večina potrošnic, starih nad 45 let ima raje kremo za nego obraza v lončku;
- večina potrošnic kupuje kreme za nego obraza, ki so dražje od 8,77 d.e.;
- večina potrošnic ima raje kreme, ki imajo komaj zaznaven vonj;
- pomemben je izgled izdelka;
- zaželeno je, da je opis izdelka (njegovo delovanje, pomen vsebovanih učinkovin, način uporabe in podobno) lahko dosegljiv potrošnicam, na primer v obliki priloženega navodila;

³⁹ Višina prispevka za kritje, kot ga opredeljuje Podjetje.

⁴⁰ Ocena višine ostalih stroškov, ki niso stroški materiala in bo njihova razdelitev zaradi nedostopnosti do resničnih podatkov temeljila le na subjektivnih ocenah avtorice.

⁴¹ Glej prilogo 1 in prilogo 2.

- večina potrošnic ima raje lahke vlažilne kreme za nego obraza;
- večino potrošnic ne prepriča le vsebnost posebne negovalne učinkovine.

Ugotovitve so postale izhodišče za nadaljnje delo.

- ***Določitev ciljne prodajne cene***

Omenili smo že, da je cena za najcenejšo kremo v tubi, 40 ml, 6,88 d.e., cena za najcenejšo konkurenčno kremo v lončku, 50 ml, pa 7,88 d.e. Podjetje se je odločilo, da bo ostalo najcenejši ponudnik krem za nego obraza, zato je določilo, da bosta ceni trenutno najcenejših krem na trgu postali zanj ciljna cena. Podjetje je torej oblikovalo prodajno ceno svojega izdelka na osnovi trenutnih cen na trgu, ki je **7,88 d.e.** za kremo v lončku in **6,88 d.e.** za kremo v tubi.

Izziv se ne zdi ravno velik, saj ima podjetje težave s prepoceni izdelkom. Vendar glede na to, da želijo izdelek vizualno in vsebinsko izboljšati ter povečati njegovo gramaturo na enoto, verjetno ob tem ne bo prav lahka naloga doseči najnižjo ceno in povečati zaslužek.

Pozicioniranje novega izdelka v še višjem cenovnem razredu bi bilo za Podjetje zelo težko. Sedaj ima na trgu "sloves" proizvajalca poceni izdelkov primerne kakovosti, vendar brez ugleda. Za spremembo tega "slovesa" bi morale narediti več večjih sprememb na ravni celega Podjetja, ki bi mu prinesle večji ugled. Izdelki za nego obraza potrebujejo ime, vredno zaupanja, saj potrošnice pri tovrstnih izdelkih nerade tvegajo. Vendar pa si lahko začne podjetje s prenavljanjem in izboljševanjem izdelkov ustvarjati boljši ugled, kar mu bo omogočilo tudi oblikovanje višjih cen za svoje izdelke.

- ***Določitev ciljnega dobička oziroma prispevka za kritje***

Anketa je pokazala, da imajo potrošnice, mlajše od 45 let, raje kreme za nego obraza v tubah kot v lončkih, potrošnice, starejše od 45 let, pa ravno obratno. V Podjetju so preračunali, da si zaradi premajhnih prodajnih količin ne morejo privoščiti dveh vrst embalaže, to je lončkov in tub za posamezne tipe krem, ki so namenjeni različnim starostnim razredom potrošnic. Glede na to, da so konkurenčni izdelki večinoma v lončkih, so se tudi v Podjetju odločili, da bodo svoje kreme za nego obraza dali v lončke. Poleg tega so nakupne količine za tube precej velike. Nakup lončkov pa je možen tudi v manjših količinah, pri čemer je seveda cena bistveno višja pri manjših količinah kot pri večjih. Izbor lončkov pomeni tudi dodatno ročno delo in pet dodatnih delavcev, saj v Podjetju še nimajo avtomatskega zapiranja lončkov in vlaganja le-teh v zloženke. V Podjetju so zato

"na palec" ocenili, da bi morali z razliko med NPC in DIS-om doseči vsaj **82%-stopnjo prispevka za kritje**, da bi bil poslovni rezultat enak dosedanjemu. Polnjenje v tube in vlaganje le-teh v zloženke je namreč popolnoma avtomatizirano.

Podjetje bi na tej točki lahko opredelilo več stroškov in tako izračunalo stopnjo prispevka za kritje nekoliko natančneje. Pet dodatnih delavcev lahko obravnavamo kot neposredne stroške dela, ki so spremenljive narave, saj mora podjetje občasno najemati dodatno delovno silo, ki jo v primeru boljše avtomatizacije ne bi bilo potrebno. Pet dodatnih delavcev bo za načrtovanih 60.000 kosov izdelkov porabilo 600 delovnih ur. Ena delovna ura stane podjetje 10,19 d.e., kar znese 0,10 d.e. na kos.

Izračunamo lahko tudi nekaj neposrednih stroškov, ki so stalne narave, saj njihov obseg ni odvisen od obsega proizvodnje. Ti stroški so:

- stroški oblikovanja embalaže;
- stroški načrtovane promocije;
- stroški materiala razvoja izdelka;
- stroški dela – razvoj izdelka.

Stroški oblikovanja nastanejo samo enkrat, na začetku. Njihova višina je približno 885 d.e. Delež stroškov načrtovane promocije, ki jih nosi en izdelek, je 1.692 d.e. za tri leta. Podjetje namreč načrtuje za promocijo celotne blagovne znamke, v kateri je 20 izdelkov, porabiti 33.840 d.e. v treh letih. Stroški materiala razvoja znašajo približno 442 d.e. V podjetju so ocenili, da bo razvijalec za razvoj enega izdelka porabil približno 100 ur. Delovna ura razvijalca je 26 d.e.. Razvoj izdelka tako stane podjetje 3.042 d.e. (stroški dela in materiala).

Neposredni stroški življenjskega ciklusa izdelka, ki jih je moč predhodno oceniti, znašajo 5.619 d.e.. Če bo podjetje resnično proizvedlo 60.000 kosov, predstavljajo ti stroški 0,09 d.e. na kos izdelka.

V primeru, da bi Podjetje obvladovalo stroške s pomočjo metode kalkuliranja stroškov po aktivnostih poslovnega procesa, bi lahko razporedilo na izdelek znatno več splošnih stroškov in tako natančneje izračunalo prispevek za kritje dobička. Poleg že opredeljenih neposrednih stroškov bi brez večjih težav lahko spremljalo stroške delavcev večfunkcijske skupine. Člani skupine bi morali poročati o številu porabljenih ur za posamezen projekt, ki bi se ovrednotilo in prištelo stroškom izdelka. Z večjim nadzorom nad porabo delovnega časa bi lahko ocenili tudi porabljen čas zaposlenih v oddelku kontrole, tehnologije, prodaje in nabave, ki ga namenijo za posamezno blagovno znamko. Na ta način bi morda

prišli v Podjetje do spoznanja, da so resnično dobičkovni izdelki drugi, kot pa menijo sedaj.

- ***Ugotovitev dovoljenih stroškov materiala***

Podjetje bo za določitev dovoljenih stroškov materiala uporabilo metodo planiranja dobička:

Dovoljeni stroški = prodajna cena – želeni dobiček.

- Prodajna cena podjetja je neto prodajna cena, ki se jo izračuna na sledeči način:

Prodajna cena izdelka v trgovini: 7,88 d.e.
- DDV: 20%
- Marža: 40%

= Neto prodajna cena: 4,69 d.e.

- Želeni zaslužek podjetja: 82% stopnja prispevka za kritje →
 $4,69 \text{ d.e.} \cdot 0,82 = 3,85 \text{ d.e.}$
- Dovoljeni stroški materiala = $4,69 \text{ d.e.} - 3,85 \text{ d.e.}$
= 0,84 d.e.

Vsi neposredni stroški materiala nove kreme za nego obraza ne smejo preseči 0,84 d.e., če želi Podjetje doseči 82%-stopnjo prispevka za kritje in prodajno ceno 7,8 d.e..

Zaradi višje prodajne cene je znesek zaslužka znatno višji kot pri predhodnem izdelku. Prej je Podjetje zaslužilo z enim kosom 1,2 d.e., sedaj pa pričakuje zaslužek v višini 3,85 d.e.. Od teh 3,85 d.e. moramo odšteti 0,10 d.e., ki predstavljajo dodatnih pet delavcev, ki jih bo podjetje potrebovalo zaradi polnjenja krem v lončke namesto v tube. Podjetje se je očitno odločilo prav. S kremami v lončkih lahko podjetje zasluži znatno več, kot bodo znesli stroški dodatnega dela. Stopnja prispevka za kritje splošnih stroškov, dobička in drugih neposrednih stroškov, ki niso stroški materiala in neposrednega dela, bo 80 %, prej pa je bila le 74%.

Ob predpostavki, da bo podjetje izpolnilo načrtovan obseg prodaje, lahko izračunamo tudi prispevek za kritje splošnih stroškov in dobička:

- Neto prodajna cena: 4,96 d.e.
- Neposredni stroški materiala: 0,84 d.e.
 - Neposredni stroški dela: 0,10 d.e.
 - Drugi neposredni stroški: 0,09 d.e.
 - = Prispevek za kritje splošnih stroškov in dobička: 4,77 d.e. oziroma 78 %.

5.3.2. Določanje ciljnih stroškov na ravni izdelka

- **Ugotovitev trenutnih stroškov**

Trenutno je strošek polizdelka 0,09 d.e. za 30 ml. Strošek polizdelka za 50 ml, kolikor je volumen lončka, bi bil 0,15 d.e.

Ostali stroški po prvih ponudbah so:

- lonček: 0,76 d.e.;
- vloženo navodilo: 0,06 d.e.;
- zloženska: 0,19 d.e..

Skupaj vsi stroški izdelka, le ob zamenjavi embalaže, tako znesejo **1,16 d.e..** Pričakuje se tudi podražitev surovinskega dela kreme zaradi zamenjave vonja in aktivnih učinkovin.

- **Določitev ciljnih stroškov**

Podjetje je za določitev ciljnih stroškov izbralo kombinirano metodo. Odločilo se je, da bodo ciljni stroški polizdelka enaki dovoljenim stroškom, torej **0,84 d.e.** Podjetje namreč načrtuje doseči rast dobička na izboljšavah tehnologije v prihodnosti in v tem trenutku ne toliko na nižanju stroškov polizdelkov. Poleg tega so člani večfunkcijske skupine ocenili, da so stroški glede na stopnjo novosti določeni zelo nizko in bo že te zelo težko doseči.

- **Strateško nižanje stroškov**

Višina dovoljenih in sedaj tudi ciljnih stroškov za en izdelek – krema za nego obraza – je torej 0,84 d.e., višina trenutnih stroškov pa je, le ob zamenjavi embalaže, 1,16 d.e.. **Stroškovna vrzel je torej 0,32 d.e..**

Naslednji korak je tako ugotoviti, kje bi lahko znižali stroške. Podjetje mora ugotoviti, kaj potrošnice pričakujejo od izdelka, kot je krema za nego obraza, in kaj jim pri takem izdelku največ pomeni: ali je to lepa embalaža ali posebne negovalne

učinkovine, ki jih izdelek vsebuje, prijeten vonj izdelka ali morda kaj drugega. V ta namen so se v Podjetju odločili narediti stroškovno analizo, ki bo vključevala tudi proces zagotavljanja skladnosti med obliko izdelka in kakovostjo glede na zahteve potrošnikov, ter tako določiti ciljne stroške na ravni funkcij izdelka ter analizo vrednosti, s katero bodo določili stroške na ravni sestavnih delov.

5.3.3. Določanje ciljnih stroškov na ravni sestavin izdelka

- **Ciljni stroški na ravni funkcij izdelka – stroškovna analiza**

Stroškovna analiza zahteva izvedbo petih aktivnosti (Ansari et al., 1997b, str.149):

- določitev ključnih sestavin izdelka in njihovih funkcij oziroma lastnosti⁴²;
- dodelitev stroškov funkcijam oziroma lastnostim;
- določitev relativne pomembnosti posamezne lastnosti izdelka za potrošnice;
- povezava lastnosti izdelka s sestavinami izdelka;
- določitev relativne pomembnosti posamezne funkcije.

Določitev ključnih sestavin izdelka in njihovih funkcij oziroma lastnosti. To so tiste sestavine, ki jih potrošnice zavestno ali nezavestno opazijo in zaznajo, proizvajalci pa lahko za njih pripravijo veliko denarja ali pa tudi ne. Ključne sestavine za kremo za nego obraza in pripadajoče funkcije oziroma lastnosti so opisane v tabeli 7.

Tabela 7: Povezava sestavin kreme za nego obraza s funkcijami oziroma lastnostmi, ki jih opravljajo

Zap.št.	Sestavina	Funkcija oziroma lastnost
1.	Zloženka – kakovost tiska.	Lep izgled izdelka na prodajni polici.
2.	Zloženka – velikost.	Veliko informacij o izdelku, vidnih že na prodajnem mestu.
3.	Lonček ali tuba.	Lep izgled – okras v kopalnici.
4.	Parfum.	Vonj izdelka.
5.	Priloženo navodilo.	Izdelek vsebuje dodatne informacije o izdelku in ostalih izdelkih iz kolekcije.
6.	Posebne aktivne učinkovine.	Izdelek vsebuje posebne aktivne učinkovine, ki so na trgu novost in naj bi kožo še izdatneje negovale.

⁴² Z vidika proizvajalca ima izdelek določeno funkcijo, z vidika kupca pa ima izdelek neko lastnost.

Dodelitev stroškov funkcijam oziroma lastnostim. Podjetje mora ugotoviti višino trenutnih stroškov za posamezno sestavino in funkcijo oziroma lastnost izdelka. Rezultati so prikazani v tabeli 8. Strošek aktivnih učinkovin vključuje tudi ostale stroške polizdelka, kot so voda, stabilizatorji in podobne sestavine, ki morajo biti v vsakem izdelku. Strošek ostalih učinkovin je precej nizek in predvsem dokaj nespremenljiv.

Tabela 8: Povezava sestavin kreme za nego obraza s funkcijami, ki jih opravljajo ter dodelitev trenutnih stroškov v denarnih enotah in odstotkih

Zap . št.	Sestavina	Funkcija oz. lastnost	Stroški v d.e.	Stroški v %
1.	Zloženka – kakovost tiska.	Lep izgled izdelka na prodajni polici.	0,05	4,30
2.	Zloženka – velikost.	Veliko informacij o izdelku, vidnih že na prodajnem mestu.	0,14	12,10
3.	Lonček ali tuba.	Lep izgled – okras v kopalnici.	0,76	65,50
4.	Parfum.	Vonj izdelka.	0,05	4,30
5.	Priloženo navodilo.	Izdelek vsebuje dodatne informacije o izdelku in ostalih izdelkih iz kolekcije.	0,06	5,20
6.	Posebne aktivne učinkovine.	Izdelek vsebuje posebne aktivne učinkovine, ki so na trgu novost in naj bi kožo še izdatneje negovale.	0,10	8,60
Skupaj:			1,16	100

Podjetje se je odločilo, da bo ciljne stroške neposredno dodelilo sestavinam izdelka (lonček, parfum,...) in skupinam sestavin (aktivne učinkovine), posredno pa razvijalcem polizdelka in embalaže. Razvijalec polizdelka mora namreč med drugim v izdelek vključiti parfum in aktivne učinkovine. Razvijalec embalaže pa mora priskrbeti ustrezen lonček s pokrovčkom in tesnilom, obliko navodila in zloženko.

Določitev relativne pomembnosti posamezne značilnosti izdelka za potrošnice. Podjetje je v raziskavi prosilo vprašane potencialne potrošnice naj od 1 (mi ne pomeni nič) do 5 (pomeni mi zelo veliko) ocenijo, koliko jim pomeni posamezna lastnost, pri že izbranem izdelku (Priloga 2, točka 7).

Rang posamezne lastnosti se izračuna na sledeči način:

Lastnosti "lep izgled izdelka" so 4 od 39 vprašanih potrošnic prisodile oceno pomembnosti 2, 10 vprašanih oceno 3, 14 vprašanih oceno 4 in 11 vprašanih oceno 5. Iz teh podatkov izračunamo rang:

$$(4 \cdot 2 + 10 \cdot 3 + 14 \cdot 4 + 11 \cdot 5) / 39 = 3,82.$$

Relativni rang posamezne lastnosti izračunamo kot delež ranga v vsoti rangov vseh funkcij. Na primer: Vsota rangov vseh funkcij je:

$$3,82 + 3,74 + 2,95 + 4,28 + 3,92 + 3,12 = 21,83.$$

$$\text{Relativni rang lastnosti "lep izgled izdelek"} : (3,82 / 21,83) \cdot 100 = 17,50\%.$$

Relativni rang lastnosti "lep izgled izdelka" nam pove, da potrošnicam v celotni vrednosti izdelka lep izgled predstavlja 17,50% vrednosti. Podjetje bi torej moralo pri razvoju izdelka upoštevati to dejstvo tako, da bi vizualnemu izgledu izdelka namenilo 17,50% del stroškov.

V tabeli 9 so prikazani relativni rangi pomembnosti za posamezne lastnosti kreme za nego obraza.

Tabela 9: Pomembnost posamezne lastnosti izdelka za potrošnice

Lastnost izdelka	<u>Rang</u>					Rel. rang
	1	2	3	4	5	v %
- Lep izgled izdelka .				3,82		17,50
- Veliko informacij o izdelku na zloženki.			3,74			17,13
- Lep lonček, tuba – okras v kopalnici.			2,95			13,50
- Vonj izdelka.				4,28		19,61
- Izdelek vsebuje v zloženki dodaten list informacij.				3,92		17,96
- Izdelek vsebuje posebne aktivne učinkovine.				3,12		14,30
Skupaj			21,83			100,00

Povezava lastnosti izdelka s sestavinami izdelka. Podjetje mora sedaj ugotoviti, kakšna je povezava med analiziranimi lastnostmi izdelka in njegovimi funkcijami oziroma v kolikšni meri je posamezna funkcija odvisna od vsake posamezne sestavine. Ugotoviti mora skladnost med obliko izdelka in kakovostjo glede na zahteve potrošnikov. V ta namen je Podjetje pripravilo podatkovno matriko za izdelek, ki je prikazana v tabeli 10.

Tabela 10: Podatkovna matrika za kremo za nego obraza

Sestavina → Lastnost izdelka ↓	Zloženska – kakovost tiska	Zloženska - velikost	Lonček	Parfum	Priloženo navodilo	Posebne aktivne učinkovine	Rang
Lep izgled izdelka	□	O	□				3,82
Veliko info. o izdelku na zloženki.	▽	□			□		3,74
Lep lonček – okras.			□				2,95
Vonj izdelka.				□		O	4,28
Dodaten list info. v zloženki.					□		3,92
Vsebuje posebne učinkovine.						□	3,12

Povezava med obliko izdelka in kakovostjo glede na zahteve potrošnikov:

□ = močna povezava;

▽ = srednje močna povezava;

O = šibka povezava.

Na lep izgled izdelka vpliva lep tisk, ki je lahko zelo drag, predvsem če gre za toplotno tiskanje folije ali kakšno posebno tehniko tiskanja, kot je na primer vodno tiskanje. Na lep izgled izdelka delno vpliva tudi velikost zloženke. Na veliko zloženko lahko več napišemo in tekst lepše porazdelimo. Ravno tako na izgled izdelka vpliva oblika in potisk lončka.

Določitev relativne pomembnosti posamezne funkcije. V tem koraku nastopi kritična točka. Podjetje mora določiti pomen posamezne funkcije. Potrošniki razmišljajo o značilnostih izdelka, razvijalci pa razvijajo izdelek z določenimi funkcijami.

Razvijalci morajo izkustveno določiti, v kolikšni meri posamezna sestavina vpliva na določeno lastnost izdelka. Združiti je potrebno tabelo številka 9 in tabelo številka 10. Tovrstna razdelitev stroškov je prikazana v tabeli 11.

Tabela 11: Stroškovno funkcijska analiza sestavin kreme za nego obraza

Sestavina → Lastnost izdelka ↓	Zloženska – kakovost tiska	Zloženska – velikost	Lonček	Parfum	Priloženo navodilo	Posebne aktivne učinkovine	Rang v %
Lep izgled izdelka .	0,35 * 17,50% = 6,12%	0,30 * 17,50% = 5,26%	0,35 * 17,50% = 6,12%				17,50
Veliko info. o izdelku na zloženci.	0,30 * 17,13% = 5,13%	0,35 * 17,13% = 6,00%			0,35 * 17,13% = 6,00%		17,13
Lep lonček – okras.			1* 13,50% = 13,50				13,50
Vonj izdelka.				0,8 * 19,61% =15,69%		0,2 * 19,61% = 3,92%	19,61
Dodaten list info.v zloženci.					1* 17,96% =17,96%		17,96
Vsebuje posebne učinkovine.						1*14,30% = 14,30%	14,30
Vsota rel.pomembnost –	11,25 %	11,26%	19,62%	15,69%	23,96%	18,22%	100%

Iz tabele je razvidno, da je lastnost izdelka "lep izgled izdelka" funkcija treh sestavin: zloženske – kakovostnega tiska, zloženske – velikosti in lončka. Razvijalci so mnenja, da lonček s svojo obliko in materiali ter tisk na zloženci vplivata v enaki meri na lep izgled izdelka. Velikost zloženske pa vpliva na lep izgled izdelka v nekoliko manjši meri. Lastnosti izdelka "lep izgled" so potrošnice pripisale 17,50% pomembnosti izmed vseh opredeljenih lastnosti.

Vsota v zadnji vrstici tabele pove, kakšna je relativna pomembnost posamezne sestavine med vsemi opredeljenimi sestavinami pri doseganju zelenih lastnosti izdelka. Primer: prva sestavina – zloženska z kakovostnim tiskom prispeva k lepemu izgledu izdelka, poleg tega pa omogoča tudi, da se na zloženko lahko več napiše, in potrošnicam tako ponudi več zelenih informacij. V tem primeru naj bi podjetje za kakovosten tisk namenilo 11.25%-delež ciljnih stroškov.

- **Ciljni stroški na ravni sestavin izdelka – analiza vrednosti**

Podjetje mora preučiti sestavine izdelka, da bi lahko ugotovilo, kako z najnižjimi možnimi stroški zagotoviti izdelku želene lastnosti, ne da bi morali zato poslabšati njegovo kakovost ali uporabnost. V ta namen mora Podjetje izvesti analizo vrednosti, s katero bo ugotovilo, ali je vsaka izbrana sestavina vredna svoje cene oziroma ali je vredna ravno toliko, kot jo cenijo potrošnice.

Analiza vrednosti poteka v treh korakih:

- opredelitev sestavin, katerim bi lahko nižali stroške;
- zbiranje idej, kako znižati stroške;
- testiranje rešitev in njihova vključitev v izdelek.

Opredelitev sestavin, katerim bi lahko nižali stroške. Sestavine, katerim bi lahko nižali stroške, določimo tako, da izračunamo indeks vrednosti (*angl. Value index*). Indeks vrednosti za določeno sestavino je razmerje med stopnjo pomembnosti neke lastnosti za potrošnice in odstotnim deležem stroškov za isto sestavino znotraj vseh obravnavanih stroškov. Indeksi vrednosti sestavin za izdelek krema za nego obraza so prikazani v tabeli 12.

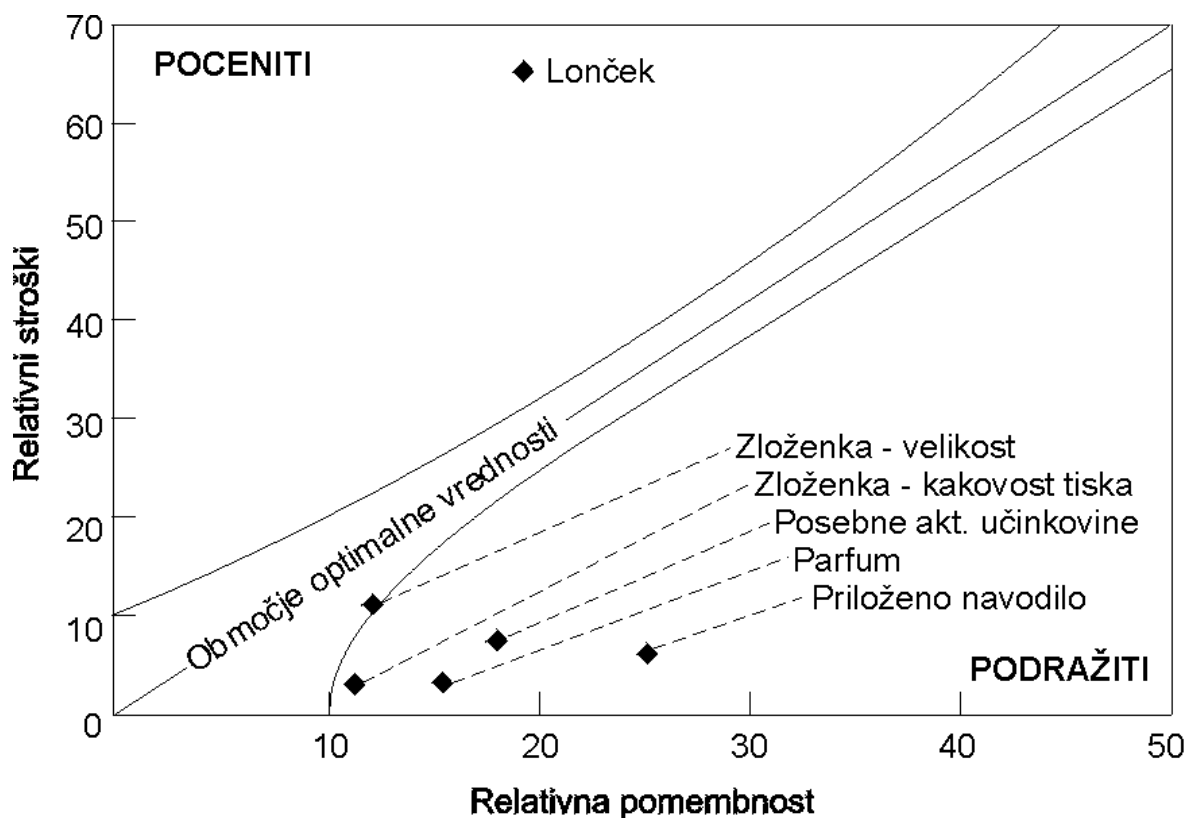
Tabela 12: Indeks vrednosti za izdelek krema za nego obraza

Sestavina ali lastnost	(A) Stroški sestavin v % (Tabela 9)	(B) Relativna pomembnost (Tabela 12)	Indeks vrednosti (B):(A)	Aktivnost
Zloženska kakovost tiska	- 4,30	11,25	2,62	Podražiti.
Zloženska velikost	- 12,10	11,26	0,93	Dobro.
Lonček ali tuba.	65,50	19,62	0,30	Poceniti.
Parfum.	4,30	15,69	3,65	Podražiti.
Priloženo navodilo.	5,20	23,96	4,61	Podražiti.
Posebne aktivne učinkovine.	8,60	18,22	2,12	Podražiti.
Vsota	100,00	100,00		

Sestavine, ki imajo indekse vrednosti nižje od ena, je potrebno poceniti in obratno, sestavine, ki imajo indekse vrednosti višje od ena, lahko podražimo ter tako izdelek izboljšamo oziroma njegove sestavine vrednostno uravnotežimo, da bo v očeh potrošnic imel pravo vrednost. Primer: indeks vrednosti za sestavino zloženka – kakovosten tisk je 2,62. To pomeni, da je relativni pomen lepega tiska na zloženki v očeh kupca veliko večji, kot so relativni stroški sedanjega tiska znotraj cene izdelka. Stroške za tisk lahko povečamo na račun izbora cenejšega lončka. Izgled lončka za potrošnice relativno niti ni pomemben, predvsem ne toliko, da bi bile potrošnice pripravljene plačati toliko več za kremo za nego obraza zgolj zaradi dragocenega lončka. Indeks vrednosti za lonček je namreč le 0,30.

Obe spremenljivki iz tabele 12 lahko prenesemo v diagram indeksov vrednosti za izdelek, kot je prikazano v sliki 17.

Slika 17: Diagram indeksov vrednosti za izdelek krema za nego obraza



Vir: za primer kreme za nego obraza, prirejeno po Ansari et al., 1997b, str.155.

Cono optimalne vrednosti (*angl. optimal value zone*) določi večfunkcijska skupina izkustveno. Cona optimalne vrednosti je običajno v levem spodnjem kotu diagrama širša, saj se tu nahajajo sestavine z relativno nizkim pomenom za

potrošnice in tudi relativno nizkimi stroški. Cona optimalne vrednosti se oži v desni zgornji kot, kjer se nahajajo sestavine z relativno visokim pomenom za potrošnice in relativno visokimi stroški. V območju nad cono optimalne vrednosti se nahajajo sestavine, ki jim je potrebno znižati stroške. V območju pod cono optimalne vrednosti pa se nahajajo sestavine, ki jih lahko izboljšamo in podražimo. Sestavine, ki se nahajajo znotraj cone, lahko ostanejo nespremenjene.

Zbiranje idej, kako znižati stroške. Sedaj, ko Podjetje ve, katere sestavine naj poceni in katere lahko podraži, mora ugotoviti, kako naj sestavine sploh poceni. V tem primeru je predraga le ena sestavina, to je izbrani lonček. Dejstvo je, da so lončki na splošno zelo dragi in da izbrani lonček ni bil med dražjimi lončki, pač pa med cenejšimi. Torej bo v tem primeru imel nalogo predvsem nabavni oddelek, ki bo moral pri dobavitelju doseči ugodnejšo ceno.

Večkrat se zgodi, da je potrebno poceniti več sestavin. Takrat mora večfunkcijska skupina poiskati kreativne rešitve, kako izdelek spremeniti, kaj mu lahko odvzamejo, zamenjajo, nadomestijo, da bo še vedno dosegal zahtevano raven uporabnosti in kakovosti, vendar z nižjimi stroški.

Testiranje rešitev in njihova vključitev v izdelek. Nazadnje je potrebno preveriti, ali je izbrana rešitev tudi resnično izvedljiva. Nabavni oddelek bi lahko izbral lonček, ki ni primeren za polnilno in zapiralno linijo Podjetja, ki se bo predvidoma kmalu uvedla. Tak lonček bi bil seveda v tem primeru nesprejemljiv. Pomembno je tudi, da je lonček še vedno zelo estetski in primeren namenu izdelka.

- **Usklajevanje ciljnih stroškov s cenami dobaviteljev**

Usklajevanje ciljnih stroškov s cenami dobaviteljev je zadnji korak, ki ga mora narediti Podjetje. Podjetje ima v tem koraku znane ciljne stroške za posamezne sestavine in nabavni oddelek mora poiskati primerne dobavitelje, ki bodo sposobni dobavljati sestavine pričakovane kakovosti po ceni, ki ne bo presegla ciljnih stroškov. Podjetje lahko tu spozna kako pomembno je imeti dobre in zanesljive dobavitelje. Z njimi lahko ustvari razširjeno podjetje, ki bo delovalo po načelu proizvodnje ravno ob pravem času. Člani razširjenega podjetja bi imeli obojestransko korist. Kupec ne bi potreboval velikih skladiščnih prostorov, dobavitelj pa bi imel precej natančno načrtovano proizvodnjo.

Dokazali smo, da je metoda določanja ciljnih cen zelo primerna za nadzor nad stroški pri razvoju kozmetičnega izdelka, kot je krema za nego obraza. Seveda se poraja vprašanje, ali bi bili v Podjetju pripravljeni sprejeti vse spremembe, ki jih prinese s seboj vpeljava te metode. Največja sprememba z vidika procesa razvoja

izdelka bi bila, da bi se Podjetje organiziralo v matrično strukturo. Produktni vodja bi moral v primeru novih projektov postati nadrejen ostalim članom, ki imajo sicer svojega vodjo v matičnem oddelku. Prepričana sem, da bodo morali biti slej ko prej tudi v Podjetju pripravljeni sprejeti tovrstne spremembe, če bodo želeli ostati v igri konkurence na trgu.

6. SKLEP

Visoki izdatki, povezani z razvojem izdelkov, vedno krajši čas razvoja novih izdelkov ter vedno krajši življenjski ciklusi izdelkov so le nekateri izmed vzrokov, ki so tradicionalni pristop k razvoju novega izdelka postavili na glavo. Metoda določanja ciljnih stroškov je nov dinamičen pristop k razvoju izdelka in podjetja, ki se po delih pojavlja na vseh treh stopnjah razvoja izdelka: načrtovanje, oblikovanje in priprava pred proizvodnjo. Z leti se je metoda določanja ciljnih stroškov razvila v proces razvoja izdelka in načrtovanja dobička. Podjetje, ki svojo filozofijo določanja ciljnih stroškov razširi tudi na svoje poslovno okolje, pa stopi na stopnjo vodenja podjetja s pomočjo ciljnih stroškov.

Metoda določanja ciljnih stroškov je tržno usmerjena metoda, pri kateri najprej določimo ciljno tržno ceno, od nje odštejemo želeni dobiček in tako dobimo ciljne stroške. Stroški so tako postali odvisna spremenljivka. Temeljno pravilo pri določanju ciljnih stroškov je, da ciljni stroški ne smejo biti nikoli preseženi. Seveda tudi v tem primeru obstajajo izjeme, ko je za podjetje bolj pomembno, da izdelek lansira, četudi presega ciljne stroške. V takem primeru mora biti podjetje prepričano, da bo v določenem času doseglo zastavljene ciljne stroške.

V procesu razvoja novega izdelka uporabljamo vrsto metod, ki podpirajo posamezne stopnje procesa določanja ciljnih stroškov. To so predvsem metode, ki služijo zniževanju stroškov in iskanju optimalne razdelitve ciljnih stroškov na posamezne dele izdelka. Najpomembnejša podporna metoda procesu določanja ciljnih stroškov je analiza vrednosti.

K večji učinkovitosti uporabe procesa določanja ciljnih stroškov pripomorejo tudi dodatne aktivnosti v podjetju, kot so proizvodnja po načelu "ravno ob pravem času" in rokovno vodenje, ki prispevata k obvladovanju časa, celovitemu obvladovanju kakovosti ter vzpostavitvi sistema nenehnih izboljšav. Hkrati pa k večji učinkovitosti uporabe procesa določanja ciljnih stroškov pripomore tudi tesno sodelovanje podjetja s svojimi kupci in dobavitelji. Za podjetje je smiselno, da kupce in dobavitelje poveže s seboj v razširjeno podjetje.

Do danes se je metoda določanja ciljnih stroškov uporabljala pretežno v panogah montažne narave, kot so avtomobilska, finomehanična, računalniška in strojniška. Danes pa smo dokazali, da je metodo določanja mogoče zelo uspešno uporabiti tudi v kozmetični panogi. Metoda je kljub dejstvu, da izvira iz Japonske, ki je znana po svojstveni kulturi, primerna tudi za uporabo v slovenskem podjetju. Globalizacija in hiter razvoj mednarodne trgovine silita slovenska podjetja v učenje. Težave pri uvedbi metode določanja ciljnih stroškov v slovensko podjetje so povsem enake, kot bi bile pri uvedbi le-te v kateremkoli drugem podjetju na svetu: potrebno je nekaj denarja predvsem za izobraževanje in reorganizacijo podjetja ter prepričati ljudi, da namesto razmišljanja "kaj naj bi bilo porabljeno" začnejo razmišljati "kaj naj bi bilo doseženo".

Prikaz uporabe metode na primeru razvoja novega kozmetičnega izdelka je dokazal, da je metoda uporabna lahko skoraj v vsaki dejavnosti in v vsakem podjetju, če ne v celoti, pa vsaj kot filozofija, ki vodi od čimbolj natančnega obvladovanja stroškov do nadzorovanja dela zaposlenih in vodenja podjetja.

7. LITERATURA

1. Ansari Shahid et al.: Target Costing. B.k.: The McGraw – Hill Companies, Inc., 1997. 42 str.
2. Ansari L. Shahid et all.:Target costing: The Next Frontier in Strategic Cost Management. Chicago: Irwin, 1997. 250 str.
3. Bonzemba Ekutu L., Okano Hiroshi: The Effects of Target Costing Implementation on an Organizational Culture in France. Osaka: Osaka City University, 1998. 28 str.
4. Brigham Eugene F., Gapenski Louis C., Daves Phillip R: Intermediate Financial Management. 6 izdaja. Fort Worth: The Dryden Press, 1999, 1121 str.
5. Conjoint Analysis Overview.
[URL: <http://marketing.byu.edu/htmlpages/tutorials/conjoint.htm>], 27.7.2003.
6. Cooper Robin, Slagmulder Regine: Target Costing and Value Engineering. Portland: Productivity Press, 1997. 379 str.
7. Crow Kenneth: Value Analysis and Function Analysis System Technique.
[URL: <http://www.ndp-solutions.com/va.html>], 26.6.2001.
8. Crow Kenneth: Target costing. DRM Assosiates.
[URL: <http://members.aol.com/drmassoc/target.html>], 5.3.2002.
9. Crow Kenneth: Design for manufacturability. DRM Assosiates.
[URL: <http://www.npd-solution.com/dfm.html>], 16.1.2003.
10. DaimlerChrysler SCORE Program.
[URL: http://www.cif.org/Nom2000/Nom12_OD.PDF], 16.1.2003.
11. Damjan Janez, Možina Stane: Obnašanje potrošnikov. Ljubljana, Ekonomska fakulteta, 1995. 248 str.
12. Dovžan Henrik: Razvoj in trženje novega izdelka. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1993. 68 str.

13. Ellram Lisa M.: The Role of Supply Management in Target Costing. [URL: <http://www.capsresearch.org/ReportPDFs/TargetCostingExecSum.pdf>], 16.1.2003.
14. Fessler Nicholas J., Fisher Joseph: Target Costing. Brinker Barry J.: Guide to Cost Management. New York: J.Wiley, 2000. 733 str.
15. Inventory Management and Just – in – Time Systems. [URL: <http://sol.brunel.ac.uk/~jarvis/bola/jit/jit.html>], 27.8.2003.
16. Jus Bojan: Želja: razmišljanja in metode za povečanje dobička podjetja kot rezultat optimalnega razmerja med koristnostjo izdelka za kupca in stroški proizvajalca. Ljubljana: Lisac & Lisac, 2000. 144 str.
17. Just – In – Time Production. [URL: <http://www.freeessays.cc/db/11/bmu175.shtml>], 09.02.2002.
18. Kavčič Boštjan: Novi trendi pri metodah kalkuliranja. Diplomsko delo, Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1995. 51 str.
19. Kavčič Slavka: Upravljalno računovodstvo danes in jutri. Zbornik referatov 26. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah. Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1994, str. 69 – 79.
20. Kato Yutaka, Yoshida Eisuke: Target Cost Management and Organizational Theories. Kobe: Kobe University, 1998. 38 str.
21. Koletnik Franc: Procesno in ciljno usmerjeno stroškovno računovodstvo. Zbornik referatov 26. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah. Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije, Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1994, str. 103 – 121.
22. Kotelnikov Vadim: Just – in – Time (JIT) Production. [URL: http://www.1000ventures.com/business_guide/im_jit_main.html], 27.08.2003.
23. Kotler Philip: Marketing Management – Trženjsko upravljanje analiza, načrtovanje, izvajanje in kontrola. Ljubljana: Slovenska knjiga, 1998. 832 str.

24. Kukar – Kinney Monika: Pregled najvplivnejših avtorjev in člankov na področju trženja v ZDA v obdobju 1992 – 1996. Akademija MM, Slovenska znanstvena revija za trženje. Ljubljana, MM – marketing magazin, Delo d.d., 1998, str.75 – 81.

25. Leahy Ted: The Target Costing Bull's Eye, Part One of a Series. [URL: <http://www.bfmag.com/archives/appfiles/Article.cfm?IssueID=88&ArticleID=4308>], januar 1998.

26. Leahy Ted: The Target Costing Bull's Eye, Part Two of a Series. [URL: <http://www.bfmag.com/archives/appfiles/Article.cfm?IssueID=89&ArticleID=4320>], februar 1998.

27. Leahy Tad: Right on the Money. [URL: <http://www.bfmag.com/archives/appfiles/Article.cfm?IssueID=301&ArticleID=13113>], oktober 1999.

28. Lgagne Margaret, Discenza Richard: New product costing, Japanese style. [URL: <http://www.nysscpa.org/cpajournal/old/14345315.htm>], maj 1993.

29. Lutar – Skerbinjek Andreja: Primer uporabe procesno usmerjenega stroškovnega računovodstva. Naše gospodarstvo, Ljubljana, 44 (1998), 1 – 2, str. 215 – 226.

30. March Robert M.: Working for a Japanese Company: managing relationship in a multicultural organization. Tokyo: Kodansha International, 1992. 247 str.

31. Mazur Glen H.: QFD for Service Industries. Novi: The Fifth Symposium on Quality Function Deployment, 1993. 19 str.

32. Mertelj Nataša: Odločanje s ciljnim stroški. Diplomsko delo, Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1998. 49 str.

33. Minahan Tim: Attack cost at its roots. [URL: <http://students.mba.wfu.edu/Charlotte2002/salas0/031des.htm>], 6.3.1997.

34. Monden Yasuhiro: Cost Reduction Systems: Target Costing and Kaizen Costing. Portland: Productivity Press, 1995. 373 str.

35. Montgomery A. Thompson: Managerial Accounting Information: an introduction to its content and usefulness. Massachusetts: Addison – Wesley Publishing Company, 1979. 939 str.
36. Okano Hiroshi: Target cost management, strategy and organization in the automotive industry. Osaka: Osaka City University, 1996. 15 str.
37. Okano Hiroshi: Transferring Target Excellence to Overseas: Toward A Conceptual Framework of Global Target Cost Management. Osaka: Osaka City University, 1997. 17 str.
38. Panič Igor: Koncept ciljnih stroškov. Diplomsko delo, Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1996. 54 str.
39. Pesonen Lasse T.T.: Implementation of design to profit in a complex and dynamic business context.
[URL: <http://herkules.oulu.fi/isbn9514264509/html/x1194.html>], 28.11.2002.
40. Player Steve: Hitting the Profitability Bull's Eye.
[URL: <http://www.bfmag.com/archives/appfiles/Article.cfm?IssueID=82&ArticleID=4056>], julij 1997.
41. Prašnikar Janez, Debeljak Žiga: Ekonomski modeli za poslovno odločanje. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1998. 435 str.
42. QFD Institute.
[URL: http://www.qfdi.org/what%20is%20qfd/what_is_qfd.htm], 18.7.2003.
43. Rayburn Letricia Gayle: Cost Accounting: Using a Cost Management Approach. 6.izdaja. Chicago: Irwin, 1996. 876 str.
44. Rojšek Iča: Ali je sploh mogoče še kaj povedati o trženju? Slovenska ekonomska revija. Ljubljana: Ekonomska fakulteta in Zveza ekonomistov Slovenije, 45 (1994), 1-3, str. 271- 277.
45. Sakurai Michiharu: Integrated Cost Management. Portland: Productivity Press, 1996. 319 str.
46. Schwendeman David, Hartgraves Al: Some Myths about Target Costing.
[URL: <http://www.aicpa.org/pubs/cpaltr/sep2000/supps/busind4.htm>], september 2000.

47. Shastri Padmaja: Target costing techniques for Samurais attacking cost. [URL: <http://www.financialexpress.com/fe/daily/20000131/fst31083.html>], 31.1.2000.
48. Shimizu Nobumasa, Lewis Linda: The Evolutionary Process of Management Accounting: Target Costing as an Example of Japanization. [URL: <http://www3.bus.osaka-cu.ac.jp/apira98/archives/pdfs/44.pdf>], 26.11.2002.
49. Slovenski računovodski standardi. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 2002. 319 str.
50. Target Costing. ICWAI, Southern India Regional Council. [URL: <http://www.icwai.com/sirc/features/target.asp>], 28.6.2001
51. Tekavčič Metka: Obvladovanje stroškov. 1. izdaja. Ljubljana: Gospodarski vestnik, 1997. 193 str.
52. The Basics of Conjoint Analysis. [URL: <http://www.surveysite.com/newsite/docs/conjoint-tutor.html>], 27.7.2003.
53. Total Quality Management. [URL: <http://www.agilitycentre.com/download/best%20bus%20practice/tqm/tqm.pdf>], 24.4.2002.
54. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Kokotec – Novak Majda: Poslovodno računovodstvo. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo, 1998. 620 str.
55. Understanding Conjoin Analysis. [URL: <http://www.dssresearch.com/conjoint>], 26.5.2003.
56. Vprašanje: Koliko izdelek sme stati?. Manager, Ljubljana, (1993) 2, str. 44-45.
57. What is Conjoint Analysis? [URL: <http://www.dobney.com/Papers/conjoint.rtf>], 23.1.2002.
58. Winer Russell S., Lehman Donald R.: Product management. 3. izdaja. Boston: McGraw –Hill, 2002. 501 str.

KAZALO PRILOG

PRILOGA 1: VPRAŠALNIK: Negovalna obrazna kozmetika – kreme za obraz 1

PRILOGA 2: ANALIZA VPRAŠALNIKA 3

PRILOGA 1: VPRAŠALNIK: Negovalna obrazna kozmetika – kreme za obraz

1. Ocenite, kako močno posamezen dejavnik vpliva na vašo nakupno odločitev o kremi za nego obraza? 1- ne vpliva, 2 – redko vpliva, 3 - pogosto vpliva, 4 – najbolj vpliva.

• Oglasi v ženskih revijah.	1	2	3	4
• Izgled izdelka.	1	2	3	4
• Trenutna ponudba v prodajalni.	1	2	3	4
• Nasvet znanke.	1	2	3	4
• Nasvet prodajalke.	1	2	3	4
• TV oglas.	1	2	3	4
• Oglasi, če nastopajo znane osebe.	1	2	3	4
• PR članki.	1	2	3	4
• Oglasi na velikih obcestnih površinah.	1	2	3	4
• Obljube proizvajalca o učinkih.	1	2	3	4
• Cena izdelka.	1	2	3	4
• Na prodajnem mestu so na voljo letaki s podrobnim opisom linije.	1	2	3	4

2. Kakšno obliko embalaže imate najraje za izdelek krema za nego obraza?

a) Lonček.

b) Tuba.

c) Drugo: _____

3. V katerem cenovnem razredu največkrat izberete kremo za nego obraza?

a) Do 1000 sit.

b) Od 1000 sit do 2000 sit.

c) Nad 2000 sit.

4. Kako pogosto menjate vrsto kreme za nego obraza?

a) Zelo pogosto.

b) Pogosto.

Kdaj? _____

c) Redko.

Kdaj? _____

d) Ne menjam, uporabljam ves čas isto.

5. Vsakič, ko se na trgu pojavi nova krema za nego obraza, z novimi aktivnimi učinkovinami, jo preizkusim.
- Vedno.
 - Včasih.
Kdaj? _____
 - Nikoli.
6. V kolikšni meri vas posamezna dejstva motijo pri nakupovanju krem za nego obraza? 1 – zelo moti, 2 – malo moti, 3 – ne moti.
- | | | | |
|--|---|---|---|
| • Ni veliko izbire v izbranem cenovnem razredu. | 1 | 2 | 3 |
| • Kolekcije se prehitro menjajo. | 1 | 2 | 3 |
| • Premalo informacij o izdelku na samem prodajnem mestu. | 1 | 2 | 3 |
| • Preveč izbire znotraj ene blagovne znamke; | | | |
| • ne vem, katero kremo naj izberem. | 1 | 2 | 3 |
7. Ocenite, koliko vam pomeni posamezen dejavnik pri že izbrani kremi za nego obraza. 1 – mi ne pomeni nič, 5 – pomeni mi zelo veliko.
- | | | | | | |
|--|---|---|---|---|---|
| • Lep izgled izdelka. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| • Veliko informacij o izdelku na zloženki. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| • Lep lonček, tuba, ki je okras v kopalnici. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| • Vonj izdelka. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| • Izdelek vsebuje posebne aktivne učinkovine, ki so novost na trgu. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
| • Izdelek vsebuje v zloženki dodaten list informacij o izdelku in ostalih izdelkih iz kolekcije. | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 |
8. Krema za nego obraza mora imeti:
- Močen vonj.
 - Komaj zaznaven vonj.
 - Je ne odišavljena.
9. Raje imam:
- Kreme za nego obraza, bogate s posebnimi aktivnimi učinkovinami, ki gladijo kožo.
 - Lahke vlažilno vitaminske kreme, ki kožo le vlažijo in zavirajo njeno staranje.
10. Zaupajte nam še svojo starost:
- Do 30 let.
 - Od 30 do 45 let.
 - Nad 45 let.

PRILOGA 2: ANALIZA VPRAŠALNIKA

Tabela 1: Analiza prispelih odgovorov po starostnih razredih

Starostni razredi.	Do 30 let	Od 30 - 45let	Nad 45 let	Skupaj
Št.odgovor. anketnih listov.	8	14	17	39

1. Ocenite, kako močno posamezen dejavnik vpliva na vašo nakupno odločitev o kremi za nego obraza? 1 - ne vpliva, 2 - redko vpliva, 3 – pogosto vpliva, 4 – najbolj vpliva.

Tabela 2: Analiza odgovorov v starostnem razredu do 30 let in rang posamezne lastnosti

Ocena	1	2	3	4	Rang
Oglasi v ženskih revijah.		5	3		2,38
Izgled izdelka.		3	1	4	3,13
Trenutna ponudba v prodajalni.	1	5	2		2,13
Nasvet znanke.	2	2	2	2	2,50
Nasvet prodajalke.	2	4	1	1	2,13
TV oglas.		5	2	1	2,50
Oglasi, če nastopajo znane osebe.	4	3		1	1,75
PR članki.	1	1	6		2,63
Oglasi na velikih obcestnih površinah.	2	6			1,75
Obljube proizvajalca o učinkih.		3	5		2,63
Cena izdelka.	2	1	4	1	2,50
Na prodajnem mestu so na voljo letaki s podrobnim opisom linije.	3		4	1	2,38

Tabela 3: Analiza odgovorov v starostnem razredu od 30 – 45 let in rang posamezne lastnosti

Ocena	1	2	3	4	Rang
Oglasi v ženskih revijah.	2	4	8		2,43
Izgled izdelka.		4	10		2,71
Trenutna ponudba v prodajalni.	8	5	1		1,50
Nasvet znanke.		3	8	3	3,00
Nasvet prodajalke.	1	6	6	1	2,50
TV oglas.	1	5	7	1	2,57
Oglasi, če nastopajo znane osebe.	7	4	3		1,71
PR članki.		6	7	1	2,64
Oglasi na velikih obcestnih površinah.	3	11			1,79
Obljube proizvajalca o učinkih.	1	6	7		2,43
Cena izdelka.	2	3	7	2	2,64
Na prodajnem mestu so na voljo letaki s podrobnim opisom linije.	3	3	7	1	2,43

Tabela 4: Analiza odgovorov v starostnem razredu nad 45 let in rang posamezne lastnosti

Ocena	1	2	3	4	Rang
Oglasi v ženskih revijah.	5	8	3	1	2,00
Izgled izdelka.	2	7	6	2	2,47
Trenutna ponudba v prodajalni.	7	9		1	1,70
Nasvet znanke.	1	4	6	6	3,00
Nasvet prodajalke.	2	9	4	2	2,35
TV oglas.	3	9	3	2	2,23
Oglasi, če nastopajo znane osebe.	7	7	2	1	1,82
PR članki.	2	4	9	2	2,65
Oglasi na velikih obcestnih površinah.	6	8	3		1,82
Obljube proizvajalca o učinkih.	7	4	6		1,94
Cena izdelka.	1	9	5	2	2,47
Na prodajnem mestu so na voljo letaki s podrobnim opisom linije.	1	5	7	4	2,82

Tabela 5: Analiza odgovorov za vse starostne razrede skupaj in rang posamezne lastnosti

Ocena	1	2	3	4	Rang
Oglasi v ženskih revijah.	7	17	14	1	2,23
Izgled izdelka.	2	14	17	6	2,69
Trenutna ponudba v prodajalni.	16	19	3	1	1,72
Nasvet znanke.	3	9	16	11	2,90
Nasvet prodajalke.	5	19	11	4	2,36
TV oglas.	4	19	12	4	2,41
Oglasi, če nastopajo znane osebe.	18	14	5	2	1,77
PR članki.	3	11	22	3	2,64
Oglasi na velikih obcestnih površinah.	11	25	3		1,79
Obljube proizvajalca o učinkih.	8	13	18		2,26
Cena izdelka.	5	13	16	5	2,54
Na prodajnem mestu so na voljo letaki s podrobnim opisom linije.	7	8	19	5	2,56

Tabela 6: Zbir rangov za posamezne lastnosti za vse starostne razrede: posamezno in skupaj

Ocena	Do 30 let	Od 30 - 45 let	Nad 45 let	Skupaj
Oglasi v ženskih revijah.	2,38	2,43	2,23	2,00
Izgled izdelka.	3,13	2,71	2,69	2,47
Trenutna ponudba v prodajalni.	2,13	1,50	1,72	1,70
Nasvet znanke.	2,50	3,00	2,90	3,00
Nasvet prodajalke.	2,13	2,50	2,36	2,35
TV oglas.	2,50	2,57	2,41	2,23
Oglasi, če nastopajo znane osebe.	1,75	1,71	1,77	1,82
PR članki.	2,63	2,64	2,64	2,65
Oglasi na velikih obcestnih površinah.	1,75	1,79	1,79	1,82
Obljube proizvajalca o učinkih.	2,63	2,43	2,26	1,94
Cena izdelka.	2,50	2,64	2,54	2,47
Na prodajnem mestu so na voljo letaki s podrobnim opisom linije.	2,38	2,43	2,56	2,82

2. Kakšno obliko embalaže imate najraje za izdelek krema za nego obraza?

Tabela 7: Analiza odgovorov po starostnih razredih

Starostni razredi	Do 30 let	Od 35 do 45 let	Nad 45 let	Skupaj
Lonček.	3	5	12	20
Tuba.	4	8	5	17
Drugo.	1	1	0	12

3. V katerem cenovnem razredu največkrat izberete kremo za nego obraza?

Tabela 8: Analiza odgovorov po starostnih razredih

Starostni razredi	Do 30 let	Od 35 do 45 let	Nad 45 let	Skupaj
Do 1000 sit.	2	0	4	6
Od 1000 do 2000 sit.	5	9	7	21
Nad 2000 sit.	1	5	6	12

4. Kako pogosto menjate vrsto kreme za nego obraza?

Tabela 9: Analiza odgovorov po starostnih razredih

Starostni razredi	Do 30 let	Od 35 do 45 let	Nad 45 let	Skupaj
Zelo pogosto (skoraj vsakič kupim drugo).	1	2	1	4
Pogosto.	3	1	2	66
Redko.	2	9	12	24
Ne menjam, uporabljam ves čas isto.	1	2	2	5

5. Vsakič, ko se na trgu pojavi nova krema za nego obraz, z novimi aktivnimi učinkovinami, jo preizkusim.

Tabela 10: Analiza odgovorov po starostnih razredih

Starostni razredi	Do 30 let	Od 35 do 45 let	Nad 45 let	Skupaj
Vedno.	0	0	0	0
Včasih.	5	7	14	24
Nikoli.	3	7	3	13

6. V kolikšni meri vas posamezna dejstva motijo pri nakupovanju krem za nego obraza?

Tabela 11: Analiza odgovorov po starostnih razredih

Starostni razredi	Do 30 let	Od 35 do 45 let	Nad 45 let	Skupaj
Ni veliko izbire v izbranem cenovnem razredu.	3	2	3	3
Preveč izbire znotraj ene blagovne znamke; ne vem, katero kremo naj izberem.	3	2	3	3
Kolekcije se prehitro menjajo.	2	2	2	2
Premalo informacij o izdelku na samem prodajnem mestu.	2	2	2	2

7. Ocenite, koliko vam pomeni posamezen dejavnik pri že izbrani kremi za nego obraza. 1 – mi ne pomeni nič, 5 – pomeni mi zelo veliko.

Tabela 12: Analiza odgovorov v starostnem razredu do 30 let in rang posamezne lastnosti

Ocena	1	2	3	4	5	Rang
Lep izgled izdelka.		1		5	2	4,00
Veliko informacij o izdelku na zloženki.		2	2	3	1	3,38
Lep lonček, tuba, ki je okras v kopalnici.	1	2	3	1	1	2,88
Vonj izdelka.				5	3	4,38
Izdelek vsebuje v zloženki dodaten list informacij o kolekciji.		1	3	1	3	3,75
Izdelek vsebuje čimbolj posebne aktivne učinkovine.			6	2		3,25

Tabela 13: Analiza odgovorov v starostnem razredu od 30 do 45 let rang posamezne lastnosti

Ocena	1	2	3	4	5	Rang
Lep izgled izdelka.		1	5	5	3	3,71
Veliko informacij o izdelku na zloženki.	1		2	8	3	3,79
Lep lonček, tuba, ki je okras v kopalnici.	3	1	8	2		2,64
Vonj izdelka.			1	9	4	4,21
Izdelek vsebuje v zloženki dodaten list informacij.			2	7	5	4,21
Izdelek vsebuje čimbolj posebne aktivne učinkovine.	1	2	7	4		3,00

Tabela 14: Analiza odgovorov v starostnem razredu nad 45 let in rang posamezne lastnosti

Ocena	1	2	3	4	5	Rang
Lep izgled izdelka.		2	5	4	6	3,82
Veliko informacij o izdelku na zloženki.		1	5	7	4	3,82
Lep lonček, tuba, ki je okras v kopalnici.	1	1	11	1	3	3,23
Vonj izdelka.		1	3	3	10	4,29
Izdelek vsebuje v zloženki dodaten list informacij.	1	1	5	4	6	4,00
Izdelek vsebuje čimbolj posebne aktivne učinkovine.	2	3	6	2	4	3,18

Tabela 15: Analiza odgovorov za vse starostne razrede skupaj in rang posamezne lastnosti

Ocena	1	2	3	4	5	Rang
Lep izgled izdelka.		4	10	14	11	3,82
Veliko informacij o izdelku na zloženki.	1	3	9	18	8	3,74
Lep lonček, tuba, ki je okras v kopalnici.	5	4	22	4	4	2,95
Vonj izdelka.		1	4	17	17	4,28
Izdelek vsebuje v zloženki dodaten list informacij.	1	2	10	12	14	3,92
Izdelek vsebuje čimbolj posebne aktivne učinkovine.	3	5	19	8	4	3,12

Tabela 16: Zbir rangov za posamezne lastnosti za vse starostne razrede - posamezno in skupaj

Starostni razredi	Do 30 let	Od 35 do 45 let	Nad 45 let	Skupaj
Lep izgled izdelka.	4,00	3,71	3,82	3,82
Veliko informacij o izdelku na zloženki.	3,37	3,79	3,82	3,74
Lep lonček, tuba, ki je okras v kopalnici.	2,87	2,64	3,23	2,95
Vonj izdelka.	4,37	4,21	4,29	4,28
Izdelek vsebuje v zloženki dodaten list informacij.	3,75	4,21	4,00	3,92
Izdelek vsebuje posebne negovalne učinkovine.	3,25	3,00	3,18	3,12

8. Krema za obraz mora imeti:

Tabela 17: Analiza odgovorov po starostnih razredih

Starostni razredi	Do 30 let	Od 35 do 45 let	Nad 45 let	Skupaj
Močen vonj.	1	1	8	2
Komaj zaznaven vonj.	6	11	17	34
Je ne odišavljena.	1	2	0	3

9. Raje imam:

Tabela 18: Analiza odgovorov po starostnih razredih

Starostni razredi	Do 30 let	Od 35 do 45 let	Nad 45 let	Skupaj
Kreme bogate s posebnimi negovalnimi učinkovinami, ki gladijo kožo.	1	4	7	12
Lahke hidratantno vitaminske kreme, ki samo vlažijo kožo in upočasnjujejo njeno staranje.	7	10	10	27