

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

DIPLOMSKO DELO

**PRIKAZ IZBRANIH TEHNIK IZ OKVIRA STRATEŠKEGA
POSLOVODNEGA RAČUNOVODSTVA**

Ljubljana, julij 2006

TATJANA GAŠPERLIN

IZJAVA

Študentka TATJANA GAŠPERLIN izjavljam, da sem avtorica tega diplomskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom dr. SIMONA ČADEŽA in dovolim objavo diplomskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 6. julija 2006

Podpis:

Kazalo

| | | |
|-----------|--|-----------|
| 1. | Uvod..... | 1 |
| 2. | Opredelitev strateškega poslovnega računovodstva..... | 2 |
| 2.1. | <i>Poslovodno računovodstvo, finančno računovodstvo in stroškovno računovodstvo</i> | <i>2</i> |
| 2.2. | <i>Od tradicionalnega poslovnega računovodstva do strateškega poslovnega računovodstva</i> | <i>3</i> |
| 2.2.1. | Kritika tradicionalnega poslovnega računovodstva – podlaga za nadaljnji razvoj | 3 |
| 2.2.2. | Strateško poslovodno računovodstvo | 4 |
| 3. | Razvrstitev računovodskih tehnik iz okvira strateškega poslovnega računovodstva..... | 6 |
| 4. | Prikaz izbranih tehnik iz okvira strateškega poslovnega računovodstva..... | 9 |
| 4.1. | <i>Metoda ciljnih stroškov (Target Costing)</i> | <i>9</i> |
| 4.1.1. | Izvor in opredelitev metode ciljnih stroškov | 10 |
| 4.1.2. | Osnovni koncept metode ciljnih stroškov | 11 |
| 4.1.3. | Faze metode ciljnih stroškov na ravni projekta | 12 |
| 4.1.3.1. | Opredelitev trga | 12 |
| 4.1.3.2. | Model potrošnikove navdušenosti – Kanov model..... | 13 |
| 4.1.3.3. | Retrogradna kalkulacija ali določitev višine ciljnih stroškov | 15 |
| 4.1.3.4. | Delitev lastnosti izdelka..... | 16 |
| 4.1.3.5. | Integrirano drevo izdelka..... | 19 |
| 4.1.3.6. | Kontrola ciljnih stroškov | 19 |
| 4.2. | <i>Ugotavljanje stroškov po posameznih fazah življenjskega cikla proizvoda</i> | <i>20</i> |
| 4.2.1. | Izvor in opredelitev metode življenjskega cikla proizvoda | 21 |
| 4.2.2. | Osnovni model ugotavljanja stroškov po posameznih fazah življenjskega cikla proizvoda | 23 |
| 4.2.3. | Uporaba metode ugotavljanja stroškov po posameznih fazah življenjskega cikla | 25 |
| 4.3. | <i>Ugotavljanje stroškov v verigi vrednosti in v oskrbovalni verigi.....</i> | <i>25</i> |
| 4.3.1. | Izvor in razvoj metode ugotavljanja stroškov v verigi vrednosti..... | 26 |
| 4.3.2. | Upravljanje oskrbovalne verige (Supply Chain Management) | 27 |
| 4.3.2.1. | Osnove upravljanja verige vrednosti | 27 |
| 4.3.2.2. | Matrika izdelka in sodelovanja | 27 |
| 4.3.3. | Metoda ugotavljanja stroškov v oskrbovalni verigi | 29 |
| 4.4. | <i>Primerjalna ali benchmarking analiza</i> | <i>33</i> |
| 4.4.1. | Razvoj in opredelitev benchmarking analize | 33 |
| 4.4.2. | Vrste benchmarkinga..... | 34 |
| 4.4.3. | Predpostavke za uspešno benchmarking raziskavo | 34 |
| 4.4.4. | Sedem korakov benchmarking procesa | 35 |
| 4.4.5. | Benchmarking stroškov..... | 37 |
| 5. | Sklep | 40 |
| | Literatura..... | 42 |

1. Uvod

V 90-ih letih dvajsetega stoletja je prišlo do drastičnih sprememb podjetniškega okolja. Tehnološki napredek, vstop novih konkurentov iz držav z nižjimi stroški plač, spreminjanje proizvodnje iz masovne v kompleksno, naraščanje zahtev kupcev, skrajšanje dob življenjskih ciklov proizvoda, velike količine informacij znotraj in zunaj podjetja, zasičenost trgov, potreba po varovanju okolja, vse to so značilnosti sodobnega poslovnega okolja, katerih posledica so cenovni boj in padeč marž. Da bi se podjetje lahko uspešno spopadlo z novo nastalimi razmerami, potrebuje tako finančne kot tudi nefinančne podatke. Tradicionalno računovodstvo ne nudi zadosti informacij, saj preveč poudarja finančne, kvantitativne in zgodovinske podatke.

Stabilnost in zdrava rast sta glavna cilja, ki ju podjetje doseže z učinkovitim nastopom na trgu ter z za kupce prepoznavno konkurenčno prednostjo. Ena temeljnih nalog strateškega menedžmenta je doseganje relativne konkurenčne prednosti. Osnova za doseganje le-te je poznavanje tako notranjega kot tudi zunanjega okolja podjetja. Analiza notranjega stanja podjetja razkrije prednosti in slabosti organizacije, zavedanje le-teh pa organizaciji pomaga pri diferenciaciji od ostalih konkurentov. Pri vstopu na trg pa se je nemogoče izogniti vplivom zunanjega okolja. Dobro poznavanje priložnosti in nevarnosti zmanjša negotovost in je temelj načrtovanja prihodnjega poslovanja. Sodobni računovodja, ki se zaveda pomembnosti teh informacij in jih bo znal uporabiti, bo tako postal del skupine strateškega menedžmenta, ki kroji prihodnost podjetja.

Cilj diplomske naloge je opredeliti pojem strateško poslovodno računovodstvo, predstaviti in pojasniti najpogostejše tehnike, ki se uporabljajo pri oblikovanju, izvajanju ter nadziranju strategij. Opisane metode podjetju omogočajo gospodarnejše ravnanje z omejenimi resursi, večjo transparentnost stroškov, poznavanje trga in s tem kupcev ter konkurentov.

Strokovna naloga je razdeljena na tri dele. Za lažje razumevanje celotne naloge so v prvem delu pojasnjeni pojmi finančno, stroškovno, poslovodno in strateško poslovodno računovodstvo. V drugem delu nadaljujemo z vzrokom nastanka strateškega računovodstva, in sicer s kritikami poslovodnega računovodstva, z razlago, kako se je naprej razvilo, ter z navedbo glavnih značilnosti.

Računovodske tehnike, ki so podlaga za uspešno strateško računovodstvo podjetja, so navedene v tretjem delu. Predstavljene so glavne ideje. V osrednjem delu naloge pa nadaljujemo s štirimi najpomembnejšimi in najuporabnejšimi. Podjetja tako dobijo vpogled v tehnike, ki jih lahko uporabijo v svojem podjetniškem okolju, in si s tem postavijo temelje za nadaljevanje uspešnega razvoja oz. rešitev nastalih problemov. Z razlago tehnik želimo podati podlago za nadaljnji razvoj novih ali pa že obstoječih tehnik. Prve tri so namenjene strateškemu obvladovanju stroškov. Pri metodi ciljnih stroškov ter metodi ugotavljanja

stroškov po posameznih fazah je poudarek na fazi načrtovanja izdelka oz. storitve, saj je v tem obdobju vpliv na stroške največji, in na dolgoročnem načrtovanju. Ugotavljanje stroškov v verigi vrednosti je tretja metoda, katere glavni namen je znižanje stroškov na podlagi sodelovanja vseh členov verige vrednosti. Primerjava posameznih oddelkov znotraj podjetja, primerjava z najboljšimi ali druge vrste primerjav je zadnja metoda, imenovana benchmarking analiza.

2. Opredelitev strateškega poslovnega računovodstva

2.1. Poslovodno računovodstvo, finančno računovodstvo in stroškovno računovodstvo

Za lažje razumevanje diplomske naloge je zelo pomembna razmejitev ter povezanost poslovnega, finančnega, stroškovnega in strateškega poslovnega računovodstva. Stroga ločitev teh treh področij je zelo težka, saj se med seboj zelo prepletajo. Tako je npr. poslovodno računovodstvo tako del finančnega in del stroškovnega računovodstva (Turk et al., 1997, str. 12).

Finančno računovodstvo se je razvilo kot dopolnilo odgovornih funkcij poslovođenja. Meri in beleži poslovne transakcije in izstavlja finančna poročila, oblikovana na podlagi sprejetih mednarodnih računovodskih smernic in standardov. Pri tem se osredotoči predvsem na zunanje poročanje (Hoque, 2001, str. 7). Oblikovana poročila (bilanca stanja, izkaz poslovnega izida in izkaz finančnega izida, izkaz gibanja kapitala) so namenjena lastnikom, delničarjem, upnikom in drugim zunanjim uporabnikom. Letna poročila so primerna tudi za primerjavo s podjetji v panogi in z lastnimi dosežki prejšnjih let. Na podlagi primerjav podjetje oceni ali je doseglo postavljene cilje.

Stroškovno računovodstvo je hibrid finančnega in poslovnega računovodstva, osredotočeno predvsem na zbiranje in kontroliranje stroškov. Razdelitev po vrstah, mestih in nosilcih omogoča preglednost in transparentnost. Oblikovane informacije se lahko uporabijo tako za notranje kot tudi zunanje poročanje. Proizvodni in prodajni stroški so pomembni pri izdelavi letnih poročil finančnega računovodstva (za zunanje poročanje), v okviru sprejetih računovodskih standardov. Pri notranjem poročanju je stroškovno računovodstvo podlaga za planiranje, kontroliranje ter odločanje (Hoque, 2001, str. 7).

»Poslovodno računovodstvo je usmerjeno k oblikovanju računovodskih informacij, ki se uporabljajo pri poslovnih odločitvah. Z izrazom poslovodno računovodstvo se označuje tisti del celotnega računovodstva, ki pripravlja računovodske informacije, potrebne pri odločanju v sklopu posameznega podjetja.« (Turk et al. 1997). Pripravljene informacije so podpora poslovnim odločitvam v podjetju. Kadar poslovodstvo podjetja načrtuje prihodnost, so

kvalitetne informacije pri tem zelo pomembne. Prihodnosti ni mogoče napovedati. S primernimi ocenami in informacijami pa lahko zmanjšamo negotovost in s tem povezano tveganje pri sprejemanju odločitev. Pri tem poslovodno računovodstvo posreduje le del informacij, in sicer tiste, ki so pridobljene znotraj podjetja.

Kot je razvidno iz definicij, se vsa področja računovodstva prepletajo in so nujna za uspešen računovodski informacijski sistem podjetja, katerega osnovna dejavnost je preoblikovanje podatkov v informacije za širok krog uporabnikov (zunanjih in notranjih). Vendar pa v pogojih spremenjene podjetniške okolice omenjene vrste računovodstva niso zadostna podpora strateškemu menedžmentu, ki razvija strategije za doseganje konkurenčne prednosti¹, saj ne nudijo pravih informacij, potrebnih za strateško odločanje. Porter in Millar (1985) trdita, da je informacijski sistem lahko sam po sebi vir konkurenčne prednosti, kar je tudi empirično potrdila Vanderbosch (1999).

2.2. Od tradicionalnega poslovodnega računovodstva do strateškega poslovodnega računovodstva

2.2.1. Kritika tradicionalnega poslovodnega računovodstva – podlaga za nadaljnji razvoj

Glavne naloge poslovodnega računovodstva so določanje, zbiranje, merjenje in poročanje informacij, ki so uporabne za poslovodstvo pri načrtovanju, kontroliranju in odločanju (Hoque, 2001, str 7). Precej postopkov, ki se pri tem uporabljajo, je bilo razvitih v prvi polovici 20. stoletja in se uporabljajo še danes (Turk, 1997, str. 25). Te metode so bile uporabljene v povsem drugačnem poslovnem okolju, katerega značilnosti so masovna proizvodnja, nizek tehnološki razvoj, bolj oviran dostop do informacij, preprostejše zahteve kupcev. Zato so se v 80-ih letih pojavile glasne kritike poslovodnega računovodstva, in sicer sta zelo odmevno delo napisala Johnson in Kaplan (1987). Kritike je Čadež (2005, str. 42) povzel v naslednjih točkah:

- Poslovodno računovodstvo več ne zadovoljuje potreb po informacijah, ki se pojavljajo v sodobnem poslovno-konkurenčnem okolju.
- Tradicionalne metode kalkuliranja stroškov dajejo napačne informacije o stroških proizvodov, ker so splošni stroški nepravilno razporejeni na proizvode.
- Poslovodno računovodske tehnike so postale podrejene zahtevam finančnega računovodstva.

¹ Strateški menedžment določa dolgoročno poslovanje podjetja in je proces analiziranja okolja podjetja, razvijanja, uresničevanja in kontroliranja izvajanja strategij. V strokovni literaturi zasledimo tri vrste strategij, celovita ali korporacijska strategija, poslovna ali konkurenčna strategija in funkcijska strategija. V strokovni nalogi se osredotočamo na poslovno strategijo, katere glavna naloga je doseganje ali ohranjanje konkurenčne prednosti. Več o tej temi lahko bralec prebere v kateremkoli učbeniku iz strateškega menedžmenta.

- Poslovodno računovodstvo je usmerjeno skoraj izključno navznoter v podjetje, ne daje pa informacije o zunanjem okolju podjetja.
- Akademске raziskave so preveč oddaljene od dejanske prakse.

Nekatere tehnike so sprožile razvoj vrste novih tehnik in metod. Številni avtorji so kazali vse več zanimanja za problematiko in tako so nastajali številni članki in prispevki na to temo. Veliko tehnik in metod se je predhodno razvilo v podjetjih, potrebno pa jih je bilo definirati in zapisati. Hkrati z razvojem posameznih tehnik se je začel uporabljati tudi izraz strateško poslovodno računovodstvo. In sicer je takrat obsegal spremljanje in preučevanje sedanjih in prihodnjih stroškov za ocenitev konkurenčnega položaja podjetja (Simmonds 1981, str. 26; Kolar 2003, str. 48). Na podlagi številnih raziskav pa je Kenneth Simmonds odkril, da podjetja za ocenjevanje svojega relativnega konkurenčnega položaja in oblikovanje strategij zbirajo poleg finančnih tudi nefinančne podatke o konkurentih. Kaplan (1984, str. 414) poudarja pomembnost strategije in delovanja poslovodnega računovodstva v okviru postavljenih strateških ciljev. Veterani na tem področju so še Michael Bromowich, John K. Shank in Vijay Govindarjan. Sčasoma sta se tako pomen kakor tudi območje, ki ga pokriva strateško računovodstvo, razširila, s tem pa se je tudi spremenila njegova definicija.

V tuji literaturi se pojavljajo za dolgoročno usmerjeno zbiranje, obdelovanje in posredovanje podatkov za podporo strateškemu menedžmentu, kar označujemo kot strateško računovodstvo, še druga imena. Nemški avtorji združujejo pod tem pojmom dve področji: strateško stroškovno računovodstvo (»strategisches Kostenmanagement«) in strateški kontroling (»strageisches Controlling«), medtem ko se pojavljajo v »anglosaksonskem« svetu izrazi računovodstvo za strateško poslovođenje (»accounting for strategic management«), strateško stroškovno računovodstvo (»strategic cost management«), strateško računovodstvo za poslovođenje (»strategic accounting for management«) in strateška stroškovna analiza (»strategic cost analyses«), ki jih prav tako lahko združimo pod strateško usmerjeno računovodstvo (Kolar, 2003, str. 48).

2.2.2. Strateško poslovodno računovodstvo

Pri definiciji strateškega poslovodnega računovodstva moramo biti zelo natančni, saj so meje med poslovodnim in strateškim računovodstvom tako v slovenski kot tudi tuji literaturi zabrisane. Nekateri avtorji menijo, da je strateško računovodstvo del poslovodnega računovodstva (Kolar, 2003, str. 48), drugi da je odgovor na kritike poslovodnega računovodstva oz. njegova naslednja razvojna stopnja (Čadež, 2005).

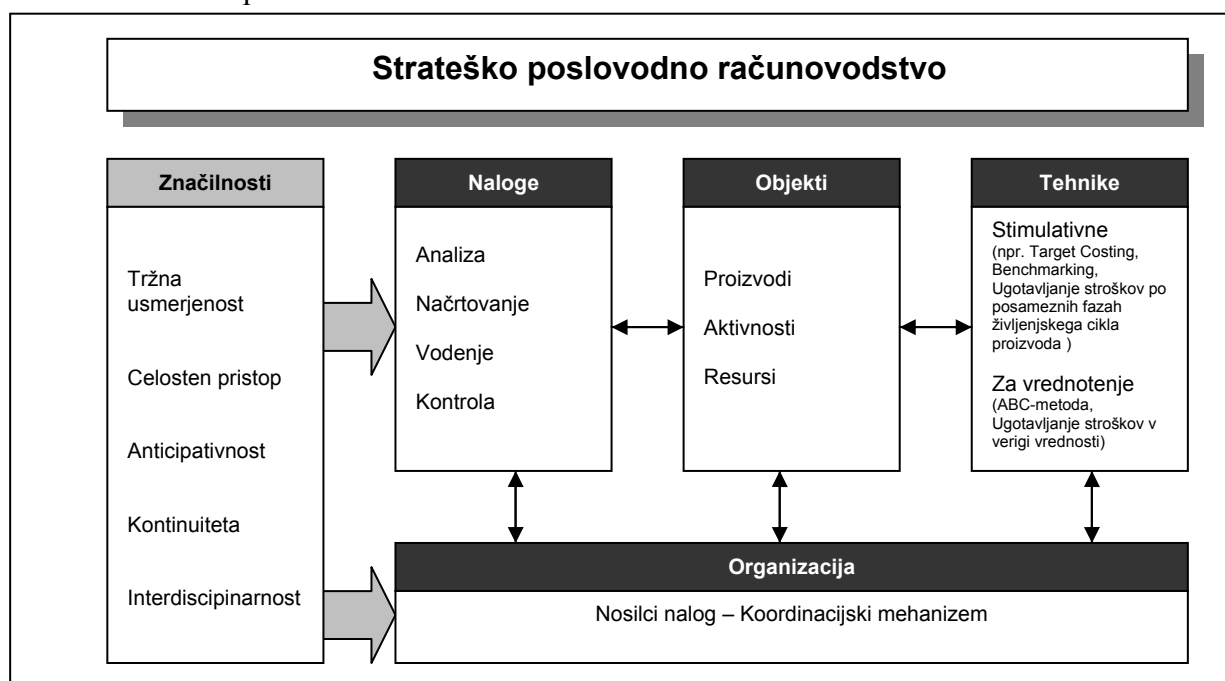
Strateško poslovodno računovodstvo je proces definiranja, zbiranja, proučevanja in analiziranja podatkov in informacij o preteklem in prihodnjem poslovanju podjetja, tekmečih in okolju, v katerem posluje, je podpora menedžmentu pri razvijanju, spremljanju in nadziranju strategij ter sprejemanju strateških odločitev za doseganje organizacijske

uspešnosti. Pri tem je dolgoročno usmerjeno in se razteza preko meja letnega poročanja. (Kolar 1999, str. 32; Hoque, 2001, str. 2). Ward (1993, str. 3) pravi, da je del poslovnega računovodstva, ki podpira izbiranje in izvajanje poslovnih strategij v podjetjih.

Značilnosti strateškega poslovnega računovodstva so (Franz, 2002, str. 12):

- *Tržna usmerjenost*: Strateško računovodstvo upošteva zahteve kupcev in vedenje konkurenčnega okolja.
- *Celosten pristop*: Pri načrtovanju, vodenju in kontroliranju zajema celotno verigo vrednosti in vse stopnje življenjskega cikla proizvoda.
- *Anticipativnost*: Strateško računovodstvo se pravočasno vklopi v proces in je dolgoročno usmerjeno v prihodnost.
- *Kontinuiteta*: Strateško računovodstvo opravlja svojo nalogo permanentno, pri tem ima pred sabo cilj: kontinuirano izboljšanje stanja.
- *Interdisciplinarnost*: Strateškega računovodstva ne izvaja samo skupina strokovnjakov v podjetju, ampak vsi sodelavci, ki težijo v okviru tega procesa k opravljanju vedno več funkcij.

Slika 1: Strateško poslovno računovodstvo



Vir: Franz, 2002, str. 13

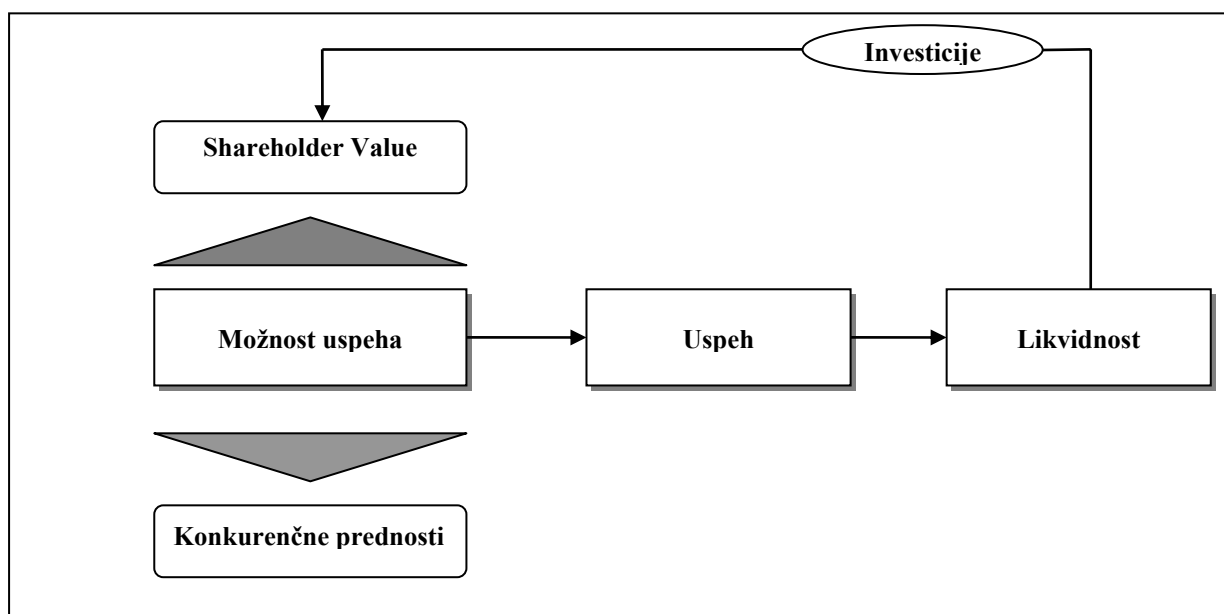
Za oblikovanje strategij je ključno poznavanje vseh področij delovanja strateškega računovodstva in celosten pregled aktivnosti, ki jih izvaja. Na sliki 1 je omenjeno nekaj tehnik, ki jih pri tem uporablja in so v nadaljevanju podrobno prikazane (z izjemo ABC-metode, ki je v slovenski literaturi dovolj podrobno pojasnjena). Na podlagi zbranih in obdelanih podatkov ter nadaljnje analize lahko načrtujemo s pomočjo strateškega računovodstva v sodelovanju s strateškim menedžmentom prihodnje poslovanje, vodimo

izvajanje strategije ter sprotno kontroliramo oz. primerjamo rezultate z načrtovanimi. Proizvodi, aktivnosti in resursi so objekti, pri katerih lahko dosežemo spremembe in s tem želeno konkurenčno prednost, ki je podlaga za dolgoročno rast podjetja. Pri tem pa ne smemo pozabiti na samo organizacijo strateškega računovodstva², katero moramo prilagoditi organizacijski strukturi podjetja.

3. Razvrstitev računovodskih tehnik iz okvira strateškega poslovnega računovodstva

Za uspešno rast podjetja je pomembna vizija, ki daje orientacijo pri postavljanju ciljev in oblikovanju strategij. Vsako podjetje ima razvito svojo vizijo in oblikovane cilje, vsem pa je skupno doseči dva splošna cilja, in sicer dolgoročno stabilnost ter stalno rast vrednosti (»Shareholder value«). Ključna za bodoči uspeh podjetja sta uspešna rast vrednosti podjetja in konkurenčna prednost. Oba dejavnika vplivata na donose, s katerimi podjetje pridobi sredstva, saj se poveča likvidnost in s tem sredstva za načrtovane investicije. Uspešna izpeljava investicij pa vpliva na rast podjetja in s tem na njegovo vrednost.

Slika 2: Finančno-gospodarski cikel



Vir: Coenenberg 2000, str. 7.

Michael Porter (1980) pravi, da obstajata dve vrsti strategij³, kako povečati konkurenčno prednost. In sicer sta to strategija nižjih stroškov in strategija diferenciacije. Prva strategija

² S to tematiko se Kolar podrobneje ukvarja v knjigi Strateško računovodstvo (2003, str. 55–61).

³ V literaturi zasledimo več konceptov strategij, vendar se v tej strokovni nalogi osredotočamo na Porterjevo, ker poudarja konkurenčno prednost. Najbolj znani avtorji so Miles and Snows (1978) in Minzberg (1995).

temelji na sposobnosti podjetja proizvajati in tržiti primerljiv proizvod po nižji ceni kot tekmeci. Osredotoči se na nižje stroške, velik tržni delež, standardizirano proizvodnjo, ekonomijo obsega in strog nadzor stroškov. Strategija diferenciacije prednosti išče v enkratnih lastnostih proizvoda, po katerih se razlikuje od ostalih, ki se pojavljajo na trgu. Pomembne so kvaliteta proizvoda in blagovne znamke, poudarek je na trženju in raziskavah ter poprodajnih storitvah (Hoque, 2001, str. 38).

Kot že večkrat omenjeno je naloga strateškega računovodstva podpora strateškemu menedžmentu pri razvijanju, izvajanju in kontroli strategije, katere glavni namen je zgraditi oz. ohraniti konkurenčno prednost v primerjavi s tekmeci. Ker se Porterjevi definiciji dveh vrst strategij osredotočita prav na nadzor stroškov ter omogočanje diferenciacije, sta podlaga za razumevanje uporabe tehnik strateškega računovodstva. Nekaj tehnik je relativno novih, nekaj pa jih izhaja iz tradicionalnega računovodstva. Čadež (2005, str. 50–91) omenja pet vsebinsko konsistentnih skupin, ki so predstavljene v Tabeli 1.

Tabela 1: Prikaz računovodskih tehnik, ki sestavljajo okvir strateškega poslovnega računovodstva

| Temeljne naloge strateškega posl. računovodstva | Računovodske tehnike (in njihovi glavni zagovorniki) |
|--|--|
| Ugotavljanje in obvladovanje stroškov | <ol style="list-style-type: none"> 1. metoda ciljnih stroškov 2. ugotavljanje stroškov po posameznih fazah življenjskega cikla proizvoda 3. ugotavljanje stroškov v verigi vrednosti 4. ugotavljanje stroškov po posameznih značilnostih proizvoda 5. ugotavljanje stroškov kakovosti (Računovodstvo kakovosti) |
| Planiranje in kontrola ter ocenjevanje uspešnosti | <ol style="list-style-type: none"> 1. benchmarking analiza 2. integrirano merjenje uspešnosti 3. spremljanje strateških negotovosti iz okolja |
| Ovrednotenje strateških odločitev | <ol style="list-style-type: none"> 1. ovrednotenje investicijskih odločitev s finančnimi kazalniki 2. ovrednotenje strateških (investicijskih) odločitev z upoštevanjem strateških dejavnikov 3. ovrednotenje cenovnih odločitev z upoštevanjem strateških dejavnikov 4. ovrednotenje naložb v blagovne znamke |
| Računovodstvo konkurentov | <ol style="list-style-type: none"> 1. ocenjevanje konkurentovih stroškov 2. ocenjevanje konkurenčnega položaja 3. ocenjevanje konkurentov na podlagi objavljenih računovodskih izkazov |
| Računovodstvo kupcev | <ol style="list-style-type: none"> 1. statična analiza dobičkonosnosti kupcev 2. analiza življenjske dobičkonosnosti kupcev 3. vrednotenje kupcev kot neopredmetenih sredstev |

Vir: Čadež, 2005, str. 52.

- *Ugotavljanje in obvladovanje stroškov* je namenjeno razumevanju strukture, pravilnemu razporejanju in pravočasnemu ugotavljanju stroškov. Prvi dve tehniki (glej Tabelo 1) predpostavljata, da je vpliv na stroške največji v fazi načrtovanja. Ugotavljanje stroškov v verigi vrednosti skuša oblikovati čim bolj učinkovito sodelovanje vseh partnerjev znotraj verige. Ugotavljanje stroškov po posameznih značilnostih proizvoda razbije izdelek na posamezne značilnosti, ki jih nato analizira s pomočjo tržne raziskave. Zadnja, ugotavljanje stroškov kakovosti, ocenjuje stroške, povezane z (ne)zagotavljanjem kakovosti.
- *Za planiranje in kontrolo ter ocenjevanje uspešnosti* so na voljo tri tehnike. Prva, benchmarking analiza, je tehnika, s katero iz primerjave lastnega podjetja z najuspešnejšimi razvijemo postopek za izboljšanje lastnega poslovanja. Možnih pa je več vrst primerjav, ki so navedene v poglavju o benchmarkingu (1.1. Primerjalna ali benchmarking analiza). S pomočjo metode integriranega merjenja uspešnosti skrbi podjetje na podlagi finančnih in nefinančnih vidikov za uresničevanje zastavljene strategije. Da bi bila strategija uspešna v spreminjajočem se poslovnem okolju, je na razpolago metoda spremljanja strateških negotovosti iz okolja.
- *Ovrednotenje strateških odločitev* zajema štiri metode. Ovrednotenje investicijskih odločitev s finančnimi kazalniki je tehnika z dolgoročno usmeritvijo, s katero ocenimo možne investicijske alternative na podlagi primerjave bodočih denarnih tokov in začetne investicije. Bolj sodobna je tehnika ovrednotenja strateških (investicijskih) odločitev z upoštevanjem strateških dejavnikov, ki poleg finančnih upošteva tudi nefinančne vidike. S tretjo tehniko, ovrednotenjem cenovnih odločitev z upoštevanjem strateških dejavnikov, se določijo prodajne cene. Od tradicionalnega načina se razlikuje po usmerjenosti navzven ter v prihodnost. Čeprav je četrta tehnika, ovrednotenje naložb v blagovne znamke, primerna za podjetja, ki poslujejo z blagovnimi znamkami, lahko koncept posplošimo na vrste vlaganj v neopredmetena dolgoročna sredstva.
- *Računovodstvo konkurentov* se osredotoči na analizo tekmecev, tako obstoječih kot tudi bodočih. Osnova za razvoj in uresničitev poslovne strategije je primerjava podjetja s konkurenti in določanje prednosti in slabosti. Na voljo so tri tehnike, s katerimi določimo stroške konkurentov, ocenimo konkurenčni položaj ter ocenimo konkurente na podlagi objavljenih računovodskih izkazov.
- *Računovodstvo kupcev* postavi v ospredje kupca, saj je njegovo zadovoljstvo temelj uspešnega poslovanja. S statično analizo dobičkonosnosti kupcev izračunamo dobičkonosnost posameznih kupcev ali segmentov kupcev, tako da od prihodkov kupca odštejemo vse stroške, povezane z njim. Analiza življenjske dobičkonosnosti kupcev je, tako iz strani vrednotenja kupcev kot neopredmetenih sredstev, usmerjena v dolgoročno prihodnost. Prva temelji na predpostavki, da je nov kupec petkrat dražji od starega. Druga tehnika pa kupce obravnava kot sredstva podjetja.

V slovenski literaturi so nekatere izmed tehnik dokaj dobro predstavljene, npr. metoda ciljnih stroškov, ugotavljanje stroškov kakovosti, integrirano merjenje uspešnosti ter ovrednotenje

investicijskih odločitev s finančnimi kazalniki. Zato smo se odločili za opis štirih tehnik. To so:

- metoda ciljnih stroškov (nemška različica),
- ugotavljanje stroškov po posameznih fazah življenjskega cikla proizvoda,
- ugotavljanje stroškov v verigi vrednosti,
- benchmarking analiza (nemška različica),

ki se jih uporablja tako v tujih kakor tudi v slovenskih podjetjih, vendar v slovenski literaturi niso podrobno opredeljene. Izjemi sta metoda ciljnih stroškov in benchmarking analiza, ki sta v Sloveniji zasnovani na anglosaksonski podlagi, mi pa predstavljamo nemški pogled. Podroben opis vseh tehnik bi tudi presegal obseg diplomske naloge.

4. Prikaz izbranih tehnik iz okvira strateškega poslovnega računovodstva

4.1. Metoda ciljnih stroškov (Target Costing)

V preteklosti so se organizacije osredotočile na povečanje učinkovitosti na podlagi zmanjšanja stroškov, kar pa v pogojih spremenjenega poslovnega okolja ni več zadosten pogoj za gospodarski uspeh. Empirične raziskave (Franz, 2002, str. 136) so pokazale, da bodo sposobna zgraditi ali ohraniti dolgoročen konkurenčen položaj le tista podjetja, ki bodo izkazala odlične inovacijske sposobnosti in potencial ter razvila poslovno strategijo, ki bo uspešno vpeljala inovacije, ki morajo biti stroškovno primerne in hkrati odražati potrebe trga. Razvoj novih izdelkov, storitev in procesov določa prihodnjo uspešnost, zato morajo biti upoštevani naslednji pogoji:

- Razvijanje izdelka mora biti vključeno v nadrejeni okvir upravljanja inovacij in poslovne strategije; zato morajo biti vloga razvojnega proračuna pri raziskavi in razvoju oz. portfoliju proizvodov, ciljni trg in pozicioniranje razvijajočega izdelka jasno opredeljeni (Franz, 2002, str. 137).
- Razvijanje izdelka mora potekati pod tržnimi pogoji in v skladu z željami ter potrebami kupcev. Kot primarni cilj velja zadovoljiti zahteve in potrebe kupcev. Razvoj proizvoda ne sme biti voden izključno tehnološko (Seidenschwarz, 1997, str. 57).
- Razvijanje izdelka mora potekati cenovno in stroškovno usmerjeno. Stroškovni cilj razvijajočega proizvoda mora izhajati iz pripravljenosti kupcev plačati določeno ceno za posamezne funkcije in komponente izdelka (Seidenschwarz, 1997, str. 35).
- Izdelek mora biti razvit pravočasno. Čas uvedbe proizvoda na trg («Time to market») in s tem uveljavitev pomembne konkurenčne prednosti je ključni dejavnik uspeha proizvoda na trgu, posebej pri proizvodih s kratko življenjsko dobo (Franz, 2002, str. 137).

- Razvoj proizvoda mora potekati v skladu z gospodarskimi cilji podjetja. Če donosi novo razvitih proizvodov v življenjskem ciklu ali družine proizvodov ne presežejo vsaj tehtanega povprečja stroškov kapitala (WACC⁴), se bo vrednost podjetja zaradi neuspešnega razvijanja proizvoda in previsokih stroškov zmanjšala (Franz, 2002, str. 137).

Koncept ciljnih stroškov (»Target Costing«), ki upravlja stroške in prihodke in je podpora razvijanju proizvodov, uresničuje zgoraj postavljene pogoje uspešnega razvijanja izdelkov. Primeren je tako za nadzorovanje stroškov kot tudi za podporo strategiji diferenciacije.

4.1.1. Izvor in opredelitev metode ciljnih stroškov

Metoda ciljnih stroškov⁵, v angleščini »Target Costing«, v japonsčini »Genka Kikaku«, je koncept, ki se je razvil na Japonskem zaradi upadanja konkurenčne sposobnosti japonskih podjetij v sredini 70-ih. Da bi le-ta razvila konkurenčno sposobnost in izboljšala dobičkonosnost, so se osredotočila na znižanje stroškov na proizvod. Metoda ciljnih stroškov je postopek zniževanja stroškov v fazi načrtovanja izdelka v sodelovanju s področji tehnike, trženja, razvoja izdelka in računovodstva. Uporablja se predvsem v podjetjih, ki nastopajo na konkurenčno močnih trgih in razvijajo proizvode s kratkim življenjskim ciklom. Primer za tak trg je trg izdelkov visoke tehnologije (Kremin-Buch, 2004, str. 105).

Dandanes ima koncept ciljnih stroškov zaradi kompleksnega konkurenčnega in političnega okolja veliko definicij. Z naslednjimi lastnostmi pa lahko opredelimo temelje tržno usmerjene metode ciljnih stroškov (Franz, 2002, str. 139):

- Stroga tržna usmerjenost skrbi za to, da imajo vsi sestavni deli proizvoda kot tudi vsi člani verige vrednosti tržno usmerjeno izpeljane ciljne stroške, pri čemer morajo biti čim bolj upoštevane želje kupcev.
- Prioriteta koncepta je vplivanje na stroške v zgodnjih fazah razvoja proizvoda in nastajanja procesov. Zaradi vpeljave nove proizvodnje je prizadeta celotna veriga vrednosti.
- Celoten sistem tržno usmerjene metode ciljnih stroškov ne vsebuje samo instrumentov, ampak tudi način vodenja in organiziranja podjetja.

⁴ Tehtano povprečje stroškov kapitala (WACC) je vsota ponderiranih stroškov kapitala (dolžniškega in lastniškega kapitala). Za ponderje so uporabljeni deleži posamezne vrste kapitala v celotnem kapitalu (Berk et al, 2004, str. 81).

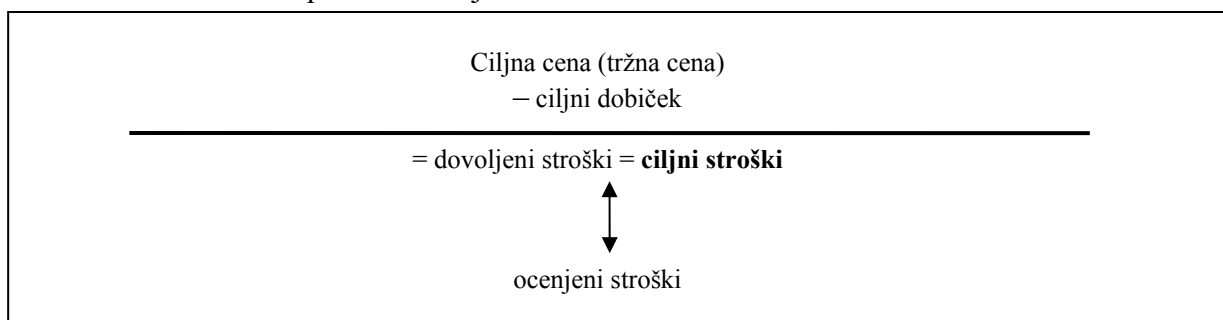
⁵ V strokovni literaturi je metoda ciljnih stroškov različno opredeljena, v tej strokovni nalogi bomo metodo ciljnih stroškov definirali kot tržno usmerjen koncept za planiranje, vodenje in kontroliranje stroškov, ki se ga uporabi že v zgodnjih fazah razvoja proizvodov in procesov z namenom dovolj zgodaj oblikovati strukturo stroškov pod pogoji zahtev trga (Beate Kremin-Buch, 2004, str. 105; Kemmetmüller, Bogensberg, 2002, str. 307).

Metoda ciljnih stroškov se je iz področja avtomobilske industrije in zabavne elektronike razširila na različne tehnološke in kompleksne proizvode ter danes vključuje tudi področja storitev (Niemand, 1996). Začetni koncept metode določanja ciljnih stroškov se je iz tržnega načina določanja stroškov razvil v filozofijo vodenja podjetja. Glavni cilji uvajanja so povečanje usmerjenosti k željam in potrebam kupcev, povečanje dobičkonosnosti, znižanje tako proizvodnih kot tudi nabavnih stroškov, povečanje transparentnosti stroškov, vplivanje na strukturo stroškov (Arnaout, 2001, str. 292).

4.1.2. Osnovni koncept metode ciljnih stroškov

Podlaga za tržno usmerjen koncept ciljnih stroškov je metoda trga v podjetje («Market into Company»), s katero se cena (novo razvitega) izdelka določi preko trga.

Slika 3: Osnovni koncept metode ciljnih stroškov



Vir: Kremin-Buch, 2004, str. 106

Za izbrani izdelek se najprej določi ciljno ceno, ki predstavlja načrtovano tržno ceno. S tržno raziskavo se ugotovi, koliko so potencialni kupci pripravljeni plačati za izdelek. Druga možnost določitve tržne cene novega izdelka pa je s pomočjo konkurenčne analize. Od ugotovljene tržne cene se odšteje ciljni dobiček. Ciljni dobiček se določi praviloma preko dobičkovnosti⁶. Razlika, ki jo dobimo, so dovoljeni oz. ciljni stroški izdelka. To so maksimalni stroški, ki jih izdelek z opredeljenimi lastnostmi in določeno kvaliteto, pri upoštevanju trga in konkurence, ne sme preseči (Kremin-Buch, 2004, str. 107). Dovoljene stroške oz. ciljne stroške se primerja z ocenjenimi stroški. Ocenjeni stroški so tisti, ki bodo nastali pri proizvodnji novo razvitega izdelka ob obstoječi tehnologiji in procesih (konstrukcija, razvoj in proizvodnja).

⁶ Stopnja dobičkovnosti = (prihodki – odhodki)/prihodki.

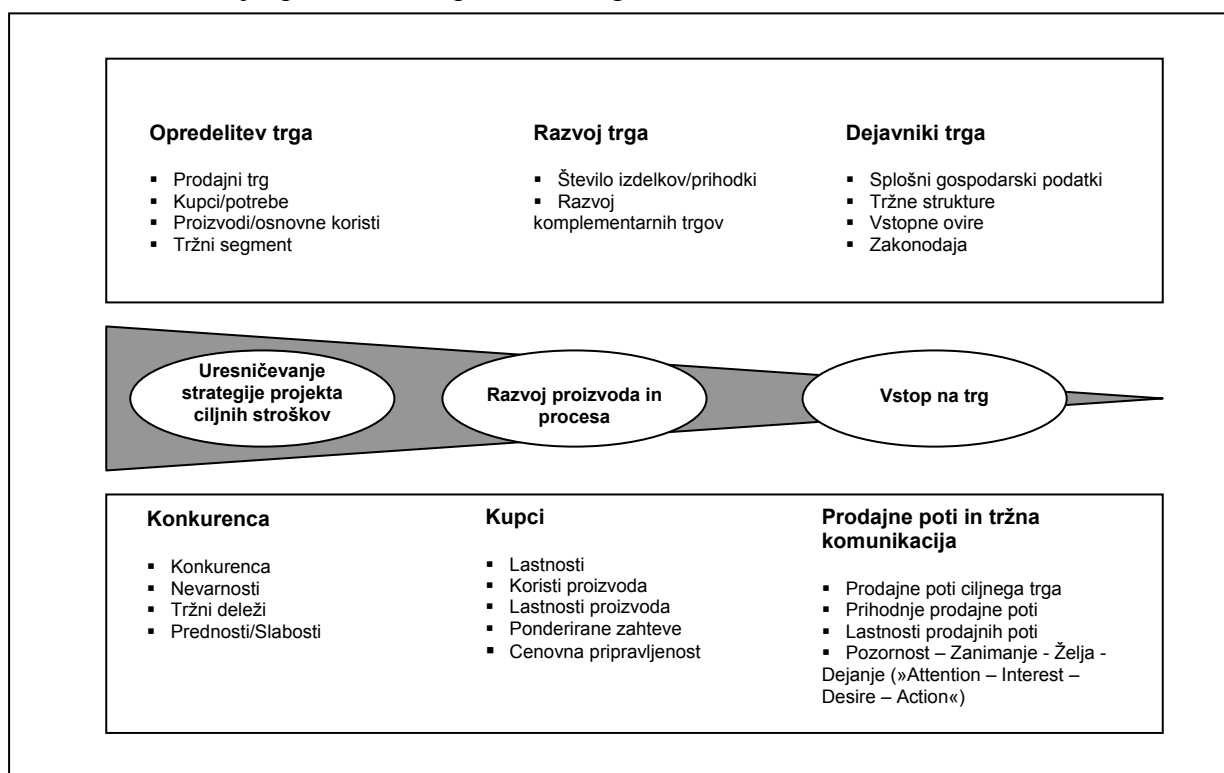
4.1.3. Faze metode ciljnih stroškov na ravni projekta

Integrirana tržna skupina (»Integriertes Marktteam«) uporablja pri delu na ravni projekta orodja metode ciljnih stroškov. Integrirana tržna skupina je interdisciplinarna razvojna skupina, ki izpeljuje projekte razvoja proizvoda po filozofiji in s pomočjo orodij metode ciljnih stroškov (Franz, 2002, str. 136). V nadaljevanju so opredeljene posamezne faze.

4.1.3.1. Opredelitev trga

Opredelitev trga v okviru metode ciljnih stroškov vsebuje določanje, zbiranje, analiziranje in obdelavo podatkov ter rezultatov kot izhodišče za nastanek novega izdelka. Integrirana tržna skupina uporablja za opredelitev trga in oblikovanje ciljev specifično izbrane instrumente tržne raziskave. Iztočnico predstavlja vključena poslovna strategija in s tem povezana opredelitev ciljnega trga novo razvitega proizvoda. Opredelitev trga predstavlja osnovo za kasnejše uvajanje izdelka, saj vzpostavi povezavo med lastnostmi izdelka ter pripravljenost kupcev plačati določeno ceno (Franz, 2002, str. 142).

Slika 4: Informacije, potrebne za opredelitev trga



Vir: Franz, 2002, str. 142.

Posebej pomembno za nadaljnji razvoj izdelka je potrošnikovo ovrednotenje lastnosti izdelka. Z izpraševanjem potrošnikov se ugotavlja pomembnost posameznih lastnosti izdelka in koliko bi bili pripravljeni plačati za vsako lastnost. Da bi prišli do želenih rezultatov raziskave, je pomembno upoštevati dva pogoja. Na začetku moramo opredeliti lastnosti, pri katerih želimo

ugotoviti koristnost za potrošnike. Pri tem je smiselno uporabiti model potrošnikove navdušenosti (glej naslednjo točko, 4.1.3.2. Model potrošnikove navdušenosti – Kanov model). Novo razviti proizvod se bo prodajal določenemu delu potrošnikov, zato je tržna segmentacija, s katero se osredotočimo na določeno skupino, drugi pogoj za uspešno tržno analizo.

V zgornji sliki so zbrane in predstavljene informacije, ki jih integrirana tržna skupina uporablja pri določitvi vrednosti izdelka in cen, ki so jih kupci pripravljene plačati. Za zbiranje informacij so na voljo številne interne ali eksterne, primarne in sekundarne raziskave. Te informacije so podlaga za poznavanje trga in s tem temelj za nadaljnji razvoj izdelka in uporabo metode ciljnih stroškov. S tržno analizo želimo pridobiti naslednje informacije (Franz, 2002, str. 143):

- načrtovano število prodanih izdelkov v celotnem življenjskem ciklu proizvoda,
- opredelitev cene, ki so jo kupci pripravljene plačati v celotnem življenjskem ciklu proizvoda,
- preferenčne lastnosti,
- določanje in ponderiranje potrošnikovih zahtev,
- pripravljene scenarije za različne možne razvoje na trgu.

4.1.3.2. Model potrošnikove navdušenosti – Kanov model

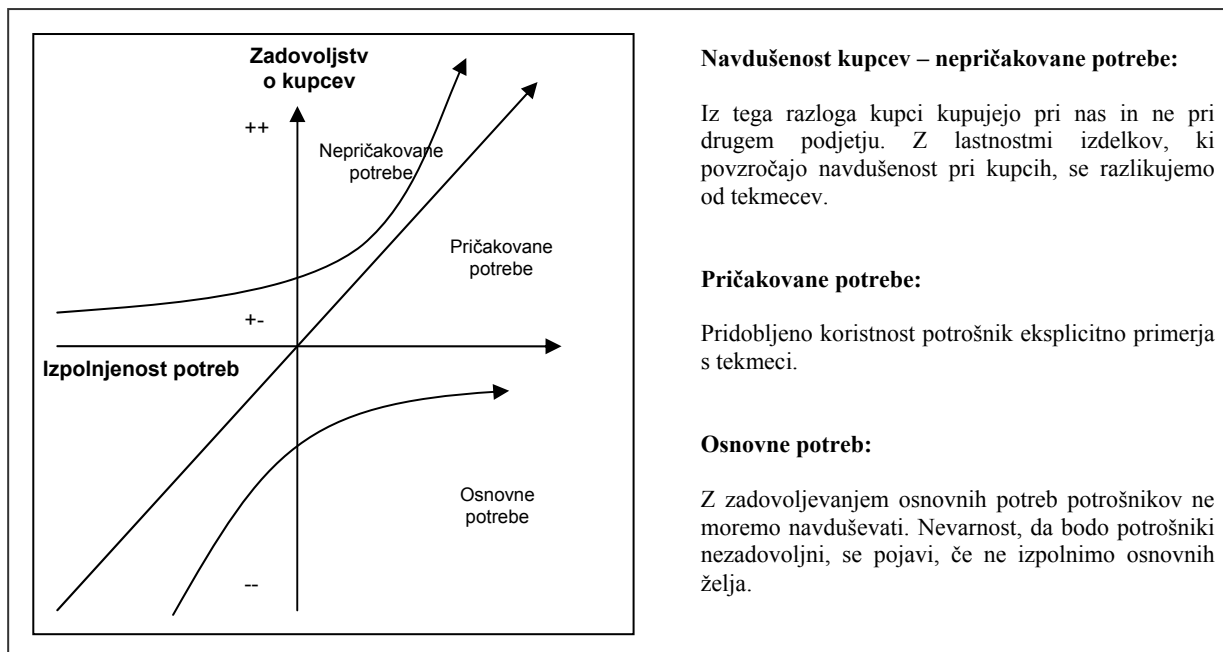
Zadovoljstvo kupcev se doseže z nudenjem izdelkov, ki bodo dali potrošnikom določeno koristnost. Navdušenost potrošnikov pa nastane z edinstveno celotnostjo izdelka in nepričakovanim »plus 1«, ki preseže potrošnikovo pričakovanje. Za doseganje potrošnikove navdušenosti je potreben tržno usmerjen inovacijski menedžment in stalno spremljanje vrednosti in stroškov proizvoda (Franz, 2002, 136–206).

Model potrošnikove navdušenosti, imenovan tudi Kanov model zadovoljstva porabnikov, opisuje tri vrste potreb kupcev: osnovne potrebe, pričakovane potrebe in nepričakovane potrebe ter prikazuje, kako se potrošnikovo zadovoljstvo spreminja glede na izpolnjevanje potreb (Kano, 1993, str. 12–31). Tržno usmerjenim podjetjem je Kanov model podlaga za določanje, izvajanje in spremljanje strategije zadovoljevanja potreb potrošnikov (Seidenschwarz 1995, str. 122). Za metodo ciljnih stroškov pa je pomembno ovrednotenje posameznih lastnosti proizvoda, ki zadovoljujejo potrebe kupcev. Kanov model je podlaga za nadaljnjo delitev lastnosti izdelka, s katero želi podjetje zadovoljiti tako osnovne potrebe, kot tudi doseči navdušenost pri kupcih in zagotoviti konkurenčno prednost.

Kanov model loči tri vrste lastnosti izdelkov in s tem tri vrste potreb kupcev, in sicer osnovne, pričakovane ter nepričakovane lastnosti. Prve so tiste, ki zadovoljujejo osnovne potrebe potrošnika in jih pri uporabi izdelka ne opazi. Opazne postanejo, kadar jih ni, kar povzroča zelo veliko nezadovoljstvo. Pričakovane lastnosti so za kupca samoumevne in so tiste, ki jih primerja s konkurenčnimi. Nepričakovane lastnosti, ki omogočajo hkrati tudi

konkurenčno prednost izdelka, povzročijo pri kupcih navdušenost, saj so nepričakovane in nove. So tiste, po katerih se podjetje razlikuje od svojih tekmecev .

Slika 5: Model potrošnikove navdušenosti ali Kanov model zadovoljstva porabnikov



Vir: Franz, 2002, str. 145.

Primer 1: Prikaz opredelitve trga in modela potrošnikove navdušenosti ali Kanov model zadovoljstva porabnikov

Podjetje, ki se ukvarja s proizvodnjo medicinske (zdravstvene) opreme, se je odločilo za uvedbo korenite inovacije na področju medicinske tehnike, ki bi se uporabljala v operacijskih prostorih. Pri tem se je odločilo uporabiti metodo ciljnih stroškov. Najprej je moralo v okviru opredelitve trga odgovoriti na vprašanje, za kateri segment potrošnikov bo nov proizvod primeren. Ker je šlo za popolnoma nov izdelek, ki je bil zelo kompleksen, so se najprej osredotočili na bolnišnice in univerzitetne klinike (»Universitätsklinik«) v Evropi in ZDA. S pomočjo statistik (npr. MediStat, MDIS) so določili število institucij, ki bi bile primerne, in število postelj znotraj teh. Ker s pomočjo statističnih podatkov ni bilo mogoče določiti števila operacijskih dvoran, so za približen izračun uporabili poznane ključe (npr. število postelj na operacijsko dvorano). Tržni delež ter letno prodajo so določili s pomočjo različnih scenarijev največje možne prodaje (odvisne od cenovne politike, sprejemljivosti tehnike, strategije vstopa na trg itd.).

Ker je proizvod korenita inovacija in konkurenčni izdelek ne obstaja, je bilo najbolj problematično določiti pravo ceno. Primerno »tržno orientirano najnižjo ceno« so oblikovali tako, da so ceno postavili nad višino prihrankov, ki bi jih dosegli z uporabo proizvoda, saj je ta omogočal učinkovitejši in varnejši proces. V ta namen so izbrali pet bolnišnic, v katerih so izvedli analizo operacijskih procesov ter določili možne letne prihranke. Poslovodje izbranih

bolnišnic so vprašali, kolikšen delež prihrankov ter koliko let bi jih bili pripravljene reinvestirati, da bi lahko kupili tako napravo. Na podlagi tega so s pomočjo modela potrošnikove navdušenosti razvili scenarije, kolikšno maržo bi lahko pribili ceni glede na navdušenost nad izdelkom. Sprejemljivost različnih cen ter plačilnih oblik (nakup, najemnina, plačevanje glede na uporabo) so preverili v skupinah potrošnikov (Customer Focus Groups).

Naslednji izziv je bil ugotavljanje ponderiranih zahtev oz. želja kupcev. Ker je izdelek korenita inovacija, se niso mogli nasloniti na znanje oz. poznavanje izdelka s strani kupcev. Zato so se odločili za tridelno postopanje v okviru modela potrošnikove navdušenosti:

- Določili so osnovne funkcije, o katerih se v okviru opredelitve trga ni poizvedovalo. Za te osnovne funkcije so s pomočjo ocenitve strokovnjakov določili ciljne stroške.
- Za funkcije navduševanja so rezervirali del celotnih od trga dovoljenih stroškov. V ta namen so sestavili odbor, ki je odločal o primernosti izbranih funkcij ter o njihovih predvidenih ciljnih stroških.
- Za pričakovane funkcije so oblikovali t. i. igro stotih točk. V ta namen so načrtovane značilnosti (lastnosti) izdelka najprej razdelili v glavne skupine ter v posameznih glavnih skupinah določili seznam ter obrazložitev le- teh. Nato so povabili ciljne skupine potrošnikov (zdravnike, zdravstvene tehnike, zdravstvene asistente, direktorje bolnišnic) ter jim omogočili podoživljanje teh značilnosti. (s pomočjo računalniških simulacij in prototipov). Vsak kupec je moral razpoložljivih 100 točk najprej porazdeliti med glavne skupine ter nato še posamezne vsote porazdeliti znotraj skupine.

V nadaljevanju projekta so uporabili še ostala orodja metode ciljnih stroškov. Podjetje je z uporabo metode ciljnih stroškov ter njenih orodij doživelo zelo pozitivne izkušnje (Franz, 2002, str. 145–147).

4.1.3.3. Retrogradna kalkulacija ali določitev višine ciljnih stroškov

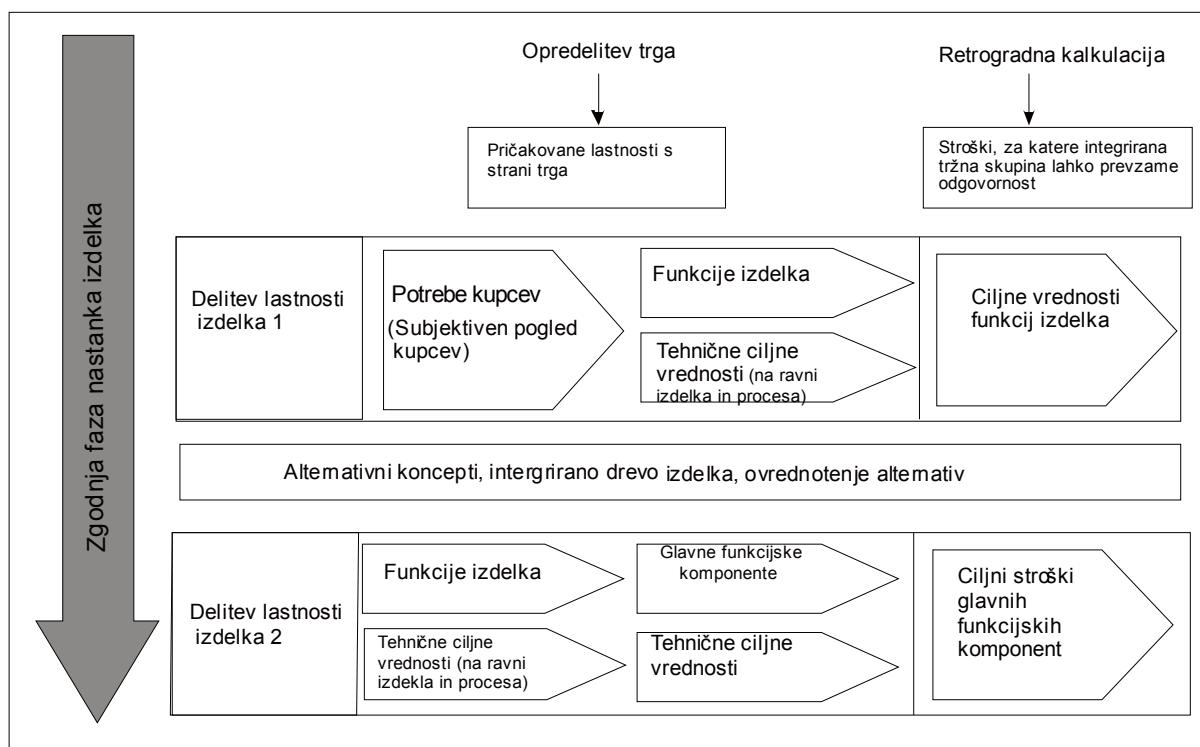
Višina ciljnih stroškov za celoten proces razvijanja izdelka se določi s pomočjo retrogradne kalkulacije. Dovoljene ali ciljne stroške (»allowable costs«) na ravni izdelka, katerih podjetje ne sme preseči, če želi doseči želeni dobiček, se določi na podlagi tržne cene in načrtovane prodaje. Od ciljne cene se odšteje ciljni dobiček ter stroški, na katere ni možno vplivati. Ciljni dobiček se izpelje iz strateških načrtov podjetja in panožne dobičkovnosti. Že na podlagi prvih rezultatov opredelitve trga lahko nastavimo grobo obliko retrogradne kalkulacije, ki jo z nadaljnjim raziskovanjem izpopolnjujemo (Seidenschwarz et al., 1997). Izračunane ciljne stroške integrirana tržna skupina primerja z ocenjenimi stroški izdelka (»drifting costs«). Če se pri tem izkaže vrzel (ocenjeni stroški so večji od dovoljenih stroškov), mora skupina ugotoviti, kako doseči nivo dovoljenih stroškov. V proces doseganja ciljnih stroškov se vključi analiza celotne verige vrednosti (preko meja podjetja, od dobavitelja do kupca).

4.1.3.4. Delitev lastnosti izdelka

Orodje delitev lastnosti izdelka je namenjeno podrobni razčlenitvi izdelka na funkcije in določitvi vrednosti v očeh kupcev, določitvi ciljnih stroškov ter dejanskih oz. ocenjenih stroškov posameznih komponent izdelka. Vsak izdelek ima vsaj eno ali več funkcij, s katerimi zadovoljuje potrebe in želje kupcev. Razčlenitev izdelka poteka v dveh korakih. Prvi korak je razčlenitev izdelka na funkcije, ki so bile izbrane na podlagi analize trga in potreb kupcev. Posamezne funkcije so ponderirane glede na zadovoljevanje potreb in izpolnjevanje želja potrošnikov. Vrednost posamezne funkcije je izražena kot stopnja pomembnosti funkcije za kupca, kar je določeno s prispevkom funkcije k vrednosti izdelka. V drugem koraku pa se sestavi tabela, ki prikazuje razčlenitev komponent izdelka ter njihovo stopnjo izpolnjevanja funkcij. Stroški funkcije so izraženi kot odstotek, ki ga posamezna funkcija prispeva k celotnim stroškom izdelka (Franz, 2002, str. 150). Čim večji pomen pripisujejo kupci določeni funkciji izdelka, tem večji je lahko njen stroškovni delež in s tem stroškovni delež komponente.

Primerjava ciljnih stroškov in dejanskih stroškov posameznih komponent nam pomaga analizirati, katere komponente povzročajo previsoke stroške. Člani integrirane tržne skupine za komponente z visokimi stroški iščejo najboljše možne rešitve (Franz, 2002, str. 151).

Slika 6: Prikaz delitev lastnosti izdelka



Vir: Franz, 2002, str. 152.

Kot prej omenjeno poteka delitev lastnosti izdelka v dveh korakih. Prvi korak je delitev lastnosti 1, pri katerem na podlagi tržne raziskave oz. opredelitve trga določimo potrebe

kupcev. Potrebe oz. želje kupcev izdelek zadovolji z določenimi funkcijami. Naloga podjetja je definirati te funkcije ter tehnične cilje tako na ravni izdelka kot tudi procesa. Tehnični cilji so lahko npr. vzdržljivost, življenjska doba izdelka, dizajn in izdelovalni čas. Na koncu prve faze dobimo ciljne vrednosti funkcij izdelka v očeh kupcev. Drugi korak je delitev lastnosti izdelka 2, s katerim določimo komponente izdelka, ki izvajajo funkcije, ki smo jih določili v prvi fazi. S ponderiranjem določimo, koliko posamezna komponenta pripomore k izvedbi posamezne funkcije ter s tem definiramo delež pomembnosti komponente. Končni rezultat so ciljni stroški funkcijskih komponent, ki jih nato lahko primerjamo z ocenjenimi stroški. Celoten proces je prikazan na zgornji sliki.

Primer 2: Uporaba delitve lastnosti izdelka

Mlado podjetje proizvaja regulatorje loput za kurilne, klimatske in prezračevalne naprave. V nekaj letih so s pomočjo nove izdelčne filozofije, usmerjene v dizajn, kar je precej nenavadno za tovrsten trg, dosegli velik tržni delež. Ker pa vodstvo ni hotelo počivati na lovorikah, so se odločili za izboljšanje stroškovnega položaja z razvojem nove glavne proizvodnje linije. Razvoj je bil že v fazi, ko so bile za vse težave navedene rešitve ter na podlagi teh izdelan koncept, vendar so kalkulacije pokazale, da je bil stroškovni cilj močno zgrešen.

Ker interdisciplinarna skupina za razvoj ter dobavitelji, ki so sodelovali pri ugotavljanju možnih rešitev, niso ugotovili vzroka za previsoke stroške, se je vodstvo podjetja odločilo s pomočjo delitve lastnosti izdelka izpeljati ciljne stroške iz trga na raven komponent. V dveh delavnicah so sodelavci ter dobavitelji izpeljali prvo ter drugo stopnjo delitve lastnosti izdelka.

Tabela 2: Delitev lastnosti izdelka 1 – Transformacija želje kupcev v funkcijo

Osnovno vprašanje: Kako funkcija pripomore k zadovoljitvi želja/zahtev kupcev?

| funkcije zahteve/želje | električno vrtenje lopute | ročno vrtenje lopute | mehansko fiksiranje pogona | mogoč odtov mehanskih in električnih delov | zagotoviti elektrifikacijo | omogočiti priklon zasilnih/pomožnih stikal | omogočanje nastavitve vrtilnega kota | omogočiti spremembo smeri vrtenja | ponderiranje zahtev/želja kupcev |
|---|---------------------------|----------------------|----------------------------|--|----------------------------|--|--------------------------------------|-----------------------------------|----------------------------------|
| zagotoviti nastavljanje od A do B | - | - | S | - | N | - | N | N | 30 % |
| zagotoviti varno delovanje naprave | N | N | | V | - | - | - | - | 20 % |
| enostavna mehanična montaža | - | H | N | N | - | - | V | - | 15 % |
| enostavna električna montaža | - | - | | - | S | V | - | V | 20 % |
| dodatne funkcije kot opcija | - | V | | - | S | V | - | V | 5 % |
| kompatibilnost | V | N | S | N | V | V | V | V | 10 % |
| ponderirana funkcijska struktura: prispevek funkcij k izpolnjevanju zahtev/želja kupcev | 22 % | 8 % | 11 % | 17 % | 11 % | 10 % | 9 % | 12 % | 100 % |

Legenda kratic: V = visoka pomembnost; S = srednja pomembnost; N = nizka pomembnost; "-" = brez pomena

Vir: Franz, 2002, str. 153

V delavnicah so razpravljali o ponderiranju zahtev oz. želja kupcev ter tehničnih ciljnih vrednostih. Nekatera vprašanja so v prvih delavnicah (Delitev lastnosti izdelka 1) ostala neodgovorjena, kar je bilo presenetljivo, saj je razvoj izdelčnega koncepta temeljil na predhodno definiranih težavah. Prva faza je pokazala, da je za kupce najbolj pomembna zahteva oz. želja zagotoviti nastavljanje od A do B. Velik delež izmed funkcij pa so dosegle električno vrtljive lopute, in sicer 22 %. Najmanj pomembna je bila zahteva dodatne funkcije kot opcija, saj je dosegla samo 5% delež. Medtem ko pa je bila najmanj pomembna funkcija ročno vrtenje lopute z 8 %. Zaradi relativno preproste strukture regulatorja je bila druga faza delitve izdelka (Delitev lastnosti izdelka 2) preprostejša.

Tabela 3: Transformacija ponderiranih funkcij v ponderirane komponente izdelka

Osnovno vprašanje: Koliko doprinese komponenta k izpolnitvi funkcije?

| funkcije \ komponente | komplet mehanskega pogona | ohišje/pokov | komplet elektronike | komplet motorja | ponderiranje funkcij |
|--|---------------------------|---------------|---------------------|-----------------|----------------------|
| električno vrtenje lopute | V | N | V | V | 22 % |
| ročno vrtenje lopute | S | N | - | - | 8 % |
| mehansko fiksiranje pogona | S | N | - | - | 11 % |
| mogoč okrov mehanskih in električnih delov | S | V | - | - | 17 % |
| zagotoviti elektrifikacijo | - | N | V | - | 11 % |
| omogočiti priklop zasilnih/pomožnih stikal | S | N | S | N | 10 % |
| omogočanje nastavitve kota obračanja | V | N | - | - | 9 % |
| omogočiti spremembo smeri vrtenja | - | N | S | S | 12 % |
| prispevek komponent k izpolnitvi želja/zahtev | 42,6 % | 24,7 % | 23,4 % | 9,6 % | 100 % |
| struktura dejanskih stroškov komponent | 25,8 % | 12,9 % | 41,9 % | 19,4 % | 100 % |
| Legenda kratic: V = visoka pomembnost; S = srednja pomembnost; N = nizka pomembnost; "-" = brez pomena | | | | | |

Vir: Franz, 2002, str. 154

V drugi fazi so določili, koliko posamezne komponente doprinesejo k izvajanju posameznih funkcij. Pri tem so ugotovili, da je komplet mehanskega pogona najbolj pomemben pri izpolnjevanju želja kupcev, saj doseže 42,6 %, medtem ko pa je najmanj pomembna komponenta komplet električnega motorja, s samo 9,6 %.

Ker je bila kalkulacija izdelka takoj na voljo, se je lahko naredila primerjava med dejanskimi in ciljnimi stroški na ravni komponent. Rezultat je očitno pokazal: elektronske komponente so občutno predrage. Skupina je pričela z analizo stanja ter iskanjem rešitve, kako znižati previsoke stroške. Možna alternativa bi bila uporaba asinhronskega motorja namesto sinhronskega. Slabost alternativnega motorja je bila prevelika glasnost. V nadaljevanju je bilo

potrebno izvesti raziskavo ovrednotenja alternativ, kateri od konceptov bi bil tako tehnično kot tudi stroškovno bolj primeren ter za potrošnike bolj sprejemljiv (Franz, 2002, str. 152).

4.1.3.5. Integrirano drevo izdelka

Integrirano drevo izdelka prikazuje informacije o materialu, procesu in stroških proizvoda in je podlaga za razvijanje in ovrednotenje alternativnih konceptov (Franz, 2002, str. 156). Prikazuje, v kolikšni meri izdelek izkorišča celotno verigo vrednosti. Integrirano drevo sestoji iz več elementov:

- delov in komponent proizvoda v različnih fazah realizacije,
- procesov, ki zagotavljajo zadovoljstvo kupcev v celotni verigi vrednosti,
- stroškovnih informacij.

Posamezni elementi so razvrščeni glede na kronološko zaporedje proizvodnje izdelka oz. vstavljeni na primerno mesto in na koncu prikazujejo drevesno strukturo. V prvem koraku sestavljanja se določijo procesi izdelave izdelka (vključno s podpornimi procesi), v drugem koraku pa se dodajo informacije o stroških. Namen oblikovanja integriranega drevesa je znižati stroške, povečati kakovost in skrajšati čas lansiranja izdelka (Franz, 2002, str. 156).

S pomočjo integriranega drevesa izdelka dobimo sliko, ki prikazuje celotno verigo vrednosti proizvodnje izdelka in stroške. Višina drevesa prikazuje število stopenj verige vrednosti, širina pa je odvisna od števila delov in sestavin izdelka. Obe dimenziji prikazujeta kompleksnost proizvodnje.

4.1.3.6. Kontrola ciljnih stroškov

Metoda ciljnih stroškov mora biti stalno podprta z grafi ciljnih stroškov. Ti grafi omogočajo stalno preverjanje odstopanj ocenjenih stroškov od dovoljenih oz. ciljnih stroškov. Podlaga za oblikovanje teh grafov je ugotavljanje ciljnih vrednosti izdelka na ravni glavnih funkcijskih komponent izdelka ter ugotavljanje ocenjenih stroškov že na začetku razvoja izdelka. Dobljene ciljne vrednosti iz *delitve lastnosti izdelka* se primerja z ocenjenimi vrednostmi, pridobljenimi na podlagi kalkulacij, in se jih vnese v graf ciljnih stroškov (Franz, 2002, str. 162).

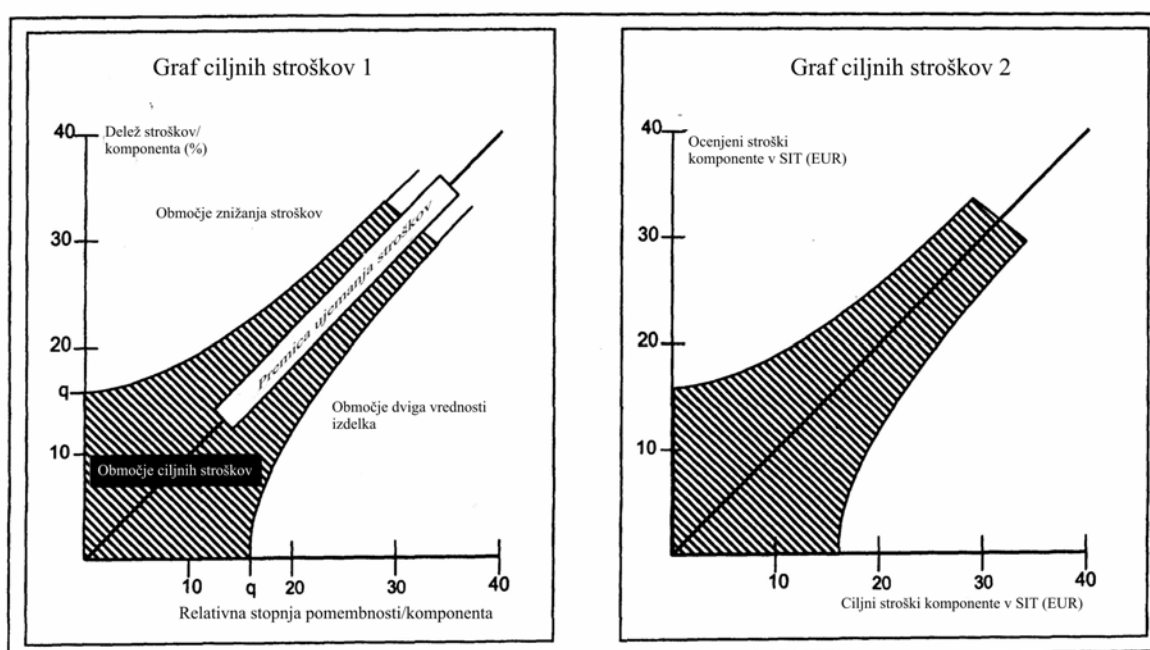
Grafa ciljnih stroškov sta prikazana na Sliki 7. V prvem grafu so prikazani relativni deleži stroškov na komponento (y-os) glede na relativno stopnjo pomembnosti posamezne komponente (x-os). Graf ciljnih stroškov 2 prikazuje absolutno ocenjene stroške komponent (os y) glede na absolutne ciljne stroške komponent (x os). Sivo obarvan pas je cona ciljnih stroškov, katerih podjetje ne sme prekoračiti, če želi ugoditi potrebam trga ter ostati konkurenčno. Širina cone je odvisna od posloводства podjetja ter konkurence na trgu (čim večja je konkurenca, tem ožja bo cona). V primeru, da komponenta leži na premici, ki poteka

pod kotom 45° , je njen stroškovni delež v celotnih stroških s strani kupcev primeren (Bogensberger et al., 2004, str. 205).

Prikaz ciljnih ter ocenjenih stroškov s pomočjo grafov poteka v dveh korakih:

1. Najprej je potrebno strukturo stroškov prilagoditi zahtevam kupcev. V ta namen se vnese v prvi graf ciljnih stroškov območje ciljnih stroškov glavnih funkcijskih komponent ter točke ocenjenih stroškov, izražene v procentih. Točke ocenjenih stroškov, ki izstopajo iz pasu ciljnih stroškov, je potrebno zmanjšati z nadaljnjimi ukrepi, saj odstopajo od zahtev trga. Premica, ki poteka pod kotom 45° , predstavlja ujemanje ocenjenih in od trga dovoljenih stroškov (glej Graf ciljnih stroškov 1).
2. Z naslednjim korakom se določi graf ciljnih stroškov na podlagi absolutnih vrednosti ciljnih in ocenjenih stroškov. S pomočjo tega grafa se dokumentira razvoj ocenjenih stroškov (glej Graf ciljnih stroškov 2).

Slika 7: Graf kontrole ciljnih stroškov



Vir: Franz, 2002, str 162.

Za uspešno znižanje stroškov mora podjetje upoštevati celotno verigo vrednosti in se ne osredotočiti samo na znižanje materialnih stroškov in stroškov dela. V točki 4.3. Ugotavljanje stroškov v verigi vrednosti in oskrbovalni verigi, je ta proces bolj podrobno opredeljen.

4.2. Ugotavljanje stroškov po posameznih fazah življenjskega cikla proizvoda

Poudarek na raziskavah, razvoju in konstrukciji, da bi podjetja ostala konkurenčno sposobna, povzroča rast stroškov predprodajnih aktivnosti. Vse več pozornosti pa je usmerjenih tudi v

poprodajne stroške, ki nastajajo zaradi poprodajnih aktivnosti podjetja, kot so okolju prijazno odstranjevanje naprav, vzdrževanje in garancija. Zato se je razvila metoda življenjskega cikla proizvoda, ki je namenjena nadzoru vseh stroškov in ne samo tistih, ki nastanejo z nabavo in proizvodnjo izdelkov.

4.2.1. Izvor in opredelitev metode življenjskega cikla proizvoda

Koncept metode življenjskega cikla proizvoda izvira iz ZDA in je bil prvič uporabljen v 60-ih letih kot pripomoček za odločitev o nakupu orožja s strani United Department of Defense (Seldon, 1979, str. 1). Kasneje se je metoda začela uporabljati tudi v gospodarstvu za ocenjevanje velikih projektov, kot je na primer gradnja elektrarne in stavb. Dandanes pa se uporablja za analiziranje uvedbe novih proizvodov ali kot pomoč pri odločitvah o večjih investicijah.

V literaturi naletimo na različne koncepte življenjskega cikla proizvoda. Najbolj pogosta sta ožji in razširjeni koncept. Prvi, ožji koncept, je enak tržnemu ciklu proizvoda, medtem ko zajema širši koncept hkrati čas nastajanja ideje o določenem izdelku vse do izločitve tega izdelka iz trga ter njegove odstranitve (Baum et al., 2004, str. 83).

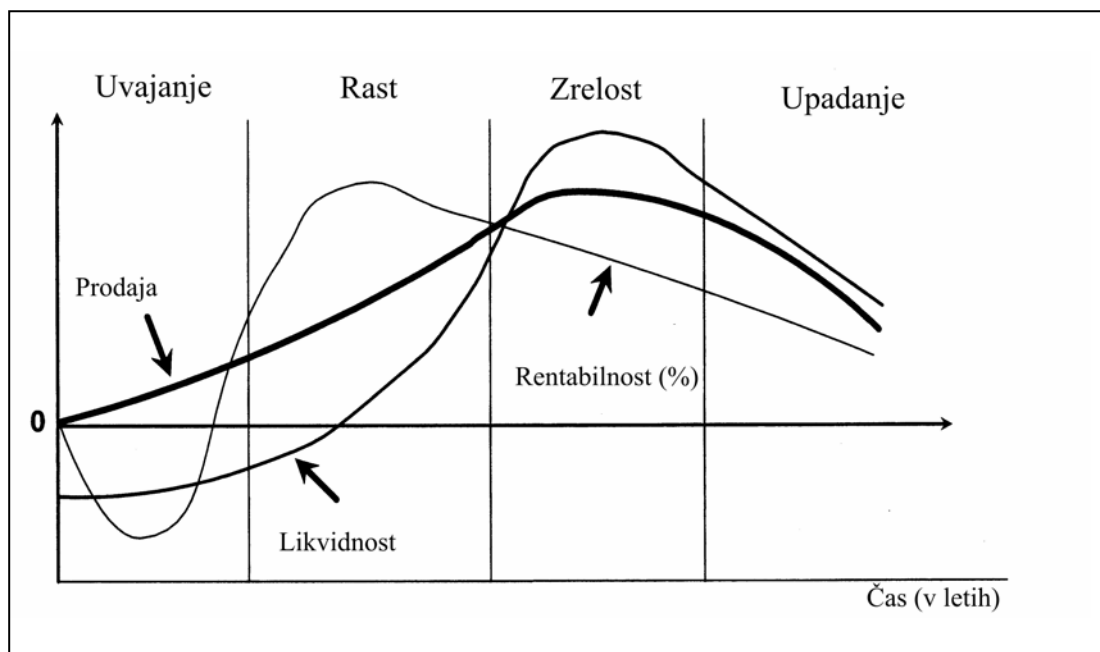
1. Ožji koncept življenjskega cikla proizvoda

Najbolj pogosta oblika življenjskega cikla proizvoda je štirifazni model, imenovan tudi tržni življenjski cikel (angl. »Marketing Life Cycle«). Model opisuje štiri faze, skozi katere izdelek prehaja, in sicer (Baum et al., 2004, str. 83–86):

- uvajanje,
- rast,
- zrelost,
- upadanje.

V posameznih fazah so predvideni različni poteki funkcije prihodka, rentabilnosti in likvidnosti v odvisnosti od časa (glej spodnji graf). Na podlagi teh se lahko razvije različne strategije za vsako posamezno obdobje izdelka. Potek funkcij prihodkov, rentabilnosti in likvidnosti v posameznih fazah življenjskega cikla izdelka je prikazan v spodnji sliki.

Slika 8: Funkcije prihodkov, rentabilnosti in likvidnosti v življenjskem ciklu izdelka



Vir: Baum et al., 2004, str. 84.

V fazi *uvajanja* je glavna naloga podjetja ustvariti za izdelek nov trg. Z različnimi marketinškimi pristopi in prodajnimi politikami skušajo privabiti prve kupce. V primeru, da je izdelek naslednik, je faza uvajanja manj zahtevna. Na začetku so prihodki zelo majhni in hkrati obremenjeni z visokimi stroški proizvodnje in distribucije. Prosti denarni tok⁷ (»free cash flow«) je negativen, saj se potreba po denarnih sredstvih ne more kriti s prihodki od prodaje izdelka.

V fazi *rasti* močno naraste povpraševanje po izdelku in s tem tudi prihodki. Rentabilnost doseže najvišjo točko, saj lahko prave inovacije, izdelki, ki se pojavijo na trgu prvič, poberejo smetano, ker njihovi kupci niso cenovno občutljivi. Hkrati pa je konkurenca v rastočih tržnih segmentih manj ostra kot v segmentih, ki stagnirajo, saj lahko pri vse večjem »kolaču« vsakdo poveča svoj delež.

Za fazo *zrelosti* je značilno počasnejše naraščanje prodaje zaradi postopne zasičenosti trga in pojavljanja substitutov. Posledica je počasnejša rast funkcije prihodkov, zaradi hkratnega zmanjšanja investicij pa doseže prosti denarni tok vrh prav v tej fazi. Rentabilnost pada zaradi cenovne konkurence in drugih vplivov konkurenčnega trga.

Ko izdelek doseže fazo zrelosti, kažejo vse funkcije tendenco padanja. Vzrok je v spremembi povpraševanja in tehničnem napredku, saj izdelki ne izpolnjujejo več želja potrošnikov. Zato

⁷ Prosti denarni tok je denarni tok, od katerega odštejemo investicije v osnovna sredstva in delovni kapital (angl. working capital).

se slednji odločijo za izdelek, ki je cenovno ugodnejši ali pa ima v njihovih očeh določene prednosti. Tako izdelek počasi izginja iz trga (Kreilkamp, 1987, str. 133).

2. Razširjeni koncept

Razširjeni koncept življenjskega cikla proizvoda se ne osredotoči samo na tržni cikel proizvoda, ampak hkrati zajema tudi predprodajno fazo ali fazo razvoja izdelka ter poprodajno fazo.

Namen in cilj uporabe razširjenega koncepta življenjskega cikla proizvoda je v zgodnji fazi razvoja proizvoda vplivati na stroške in prihodke. Metoda življenjskega cikla⁸ proizvoda zajema stroške in prihodke celotnega življenjskega cikla proizvoda. Načrtovanje le-teh pri metodi življenjskega cikla proizvoda je razdeljeno na predprodajno fazo (raziskave in razvoj, priprava na proizvodnjo in prodajo, investicije), tržno fazo (proizvodnja in prodaja) in poprodajno fazo (garancija, vzdrževanje, odstranjevanje) (Franz, 2002, str. 209). Tržno obdobje je enako ozkemu konceptu življenjskega cikla proizvoda.

Tabela 4: Stroški po posameznih obdobjih življenjskega cikla proizvoda

| Predprodajno obdobje | Tržno obdobje | Poprodajno obdobje |
|------------------------------------|--------------------|------------------------|
| Raziskava okolja, iskanje idej | Prihod na trg | Garancija |
| Izbira alternativ | Tržna penetracija | Vzdrževanje, popravilo |
| Raziskava in razvoj | Zasičenost trga | Odstranjevanje |
| Priprava na proizvodnjo in prodajo | Tržna degeneracija | |

Vir: Kremin-Buch, 2004, str. 144, Back-Hock 1992, str. 706.

Velik poudarek je predvsem na predhodnih in poprodajnih stroških (Kremin-Buch, 2004, str. 144). Rast predhodnih stroškov je predvsem posledica tega, da morajo podjetja vedno več investirati v raziskave in razvoj ter popolno pripravo proizvodnega procesa, če želijo s kvaliteto, količino, pravočasnostjo in inovativnostjo uspešno tekmovati v ostrem konkurenčnem boju. Visoki poprodajni stroški pa so posledica vse večjega investiranja v okoljevarstvo in v nudenje poprodajnih storitev ter garancije. V nadaljevanju je uporabljen razširjeni koncept življenjskega cikla proizvoda.

4.2.2. Osnovni model ugotavljanja stroškov po posameznih fazah življenjskega cikla proizvoda

Osnovni model za ugotavljanje stroškov po posameznih fazah življenjskega cikla proizvoda je investicijski model, pri katerem investicijski projekt predstavlja izdelek. Za investicijo so

⁸ Osredotočili se bomo na metodo življenjskega cikla s strani prodajalca oz. proizvajalca.

značilni denarni tokovi, ki se začnejo z izplačilom in se nadaljujejo z vplačili ali izplačili. Življenjski cikel proizvoda kaže značilno plačilno strukturo investicije: presežki izplačil v predhodni fazi in vplačil v tržni fazi ter izplačil v poprodajni fazi. Model življenjskega cikla pri ocenjevanju gospodarnosti uporablja neperiodični denarni tok za izračun kriterijev investicijskih odločitev (neto sedanja vrednost – NPV, notranja stopnja donosa – IRR, doba povračila) (Riezler, 1996, str. 214):

- Neto sedanja vrednost: Pri uporabi neto sedanje vrednosti se upošteva časovno vrednost denarja, pri čemer se vse prihodnje denarne tokove diskontira na trenutek prvega (iz)plačila. Uporabljena diskontna stopnja je tehtano povprečje stroškov kapitala (WACC – Wage average cost of capital) ali obrestna mera dolžniškega kapitala.

$$NPV = \sum_{t=0}^n \frac{CF_t}{(1+WACC)^t};$$

NPV = neto sedanja vrednost,

CF = denarni tok,

WACC = tehtano povprečje stroškov,

t = leto,

n = obdobje, za katerega računamo neto sedanjo vrednost.

- Notranja stopnja donosa – IRR: Z notranjo stopnjo donosa izračunamo interno obrestno mero, po kateri se vloženi kapital letno obrestuje. Neto sedanja vrednost investicije pri izračunani stopnji donosa je enaka nič. Notranjo stopnjo donosa izračunamo s pomočjo formule za izračun neto sedanje vrednosti, tako da za NSV vstavimo vrednost nič ter denarni tok.

$$0 = \sum_{t=0}^n \frac{CF_t}{(1+IRR)^t};$$

CF = denarni tok,

IRR = notranja stopnja donosa,

t = leto,

n = obdobje, za katerega računamo notranjo stopnjo donosa.

Iz formule je razvidno, da je izračun IRR težji kot ugotavljanje NPV. Glavna težava pri uporabi IRR-ja kot instrumenta metode življenjskega cikla proizvoda je, da je potrebno rešiti enačbo, pri kateri iskana vrednost nastopa kot višja potenca in vrednost denarnih tokov ni konstantna. V takem primeru ni možno izračunati natančne vrednosti, ampak samo približek notranje stopnje donosa. Pri izračunu si pomagamo z linearno interpolacijo.

- Pri uporabi izračuna dobe povračila se časovna vrednost denarja ne upošteva. Kriterij, ki ga pri tem upoštevamo, je, čim krajša je doba povračila stroškov, boljši je izdelek.

4.2.3. Uporaba metode ugotavljanja stroškov po posameznih fazah življenjskega cikla

Glavne naloge metode ugotavljanja stroškov po posameznih fazah življenjskega cikla so (Riezler, 1996, str. 209):

- ocena gospodarnosti izdelka preko celotnega življenjskega cikla kot podlaga za odločitev o uvedbi izdelka, za izbor med več alternativami izdelkov in za oceno prodajne cene,
- izbor delnih odločitev in delnih procesov v dobi izvajanja projekta, te so npr. v zvezi s segmentacijo trga, oblikovanjem izdelka, izborom proizvodne lokacije ter v zvezi z »naredi ali kupi« alternativo (angl. »make-or-buy-alternative«),
- zagotovitev izvedbe projekta z določanjem operativnih ciljev (stroškov, terminov in dosežkov) in tudi s primerjavo načrtovanega z dejanskim stanjem ter stalno kontrolo.

Glavna misel metode ugotavljanja stroškov po posameznih fazah življenjskega cikla je, da je potrebno pri velikih projektih upoštevati poleg stroškov nabave in proizvodnje tudi vse stroške povezane s pripravo, uporabo, ukinitvijo in odstranjevanjem, s ciljem minimizirati stroške posameznih faz življenjskega cikla v zgodnjem obdobju (Pfohl, Wübbenhorst, 1983, str. 142–155). Glavna naloga metode življenjskega cikla proizvoda kot načrtovalnega instrumenta v predhodni fazi je izračunati vse gospodarske vplive, ki nastanejo zaradi odločitve izvedbe projekta, in jih primerjati s tistimi, ki bi jih povzročil projekt, če ne bi bil izveden. Glavni problemi, ki se pojavijo pri načrtovanju, so pomanjkanje informacij, negotovost pri načrtovanju in postavljanju ciljev in kompleksnost področja odločitev (Franz, 2002, str. 214).

4.3. Ugotavljanje stroškov v verigi vrednosti in v oskrbovalni verigi

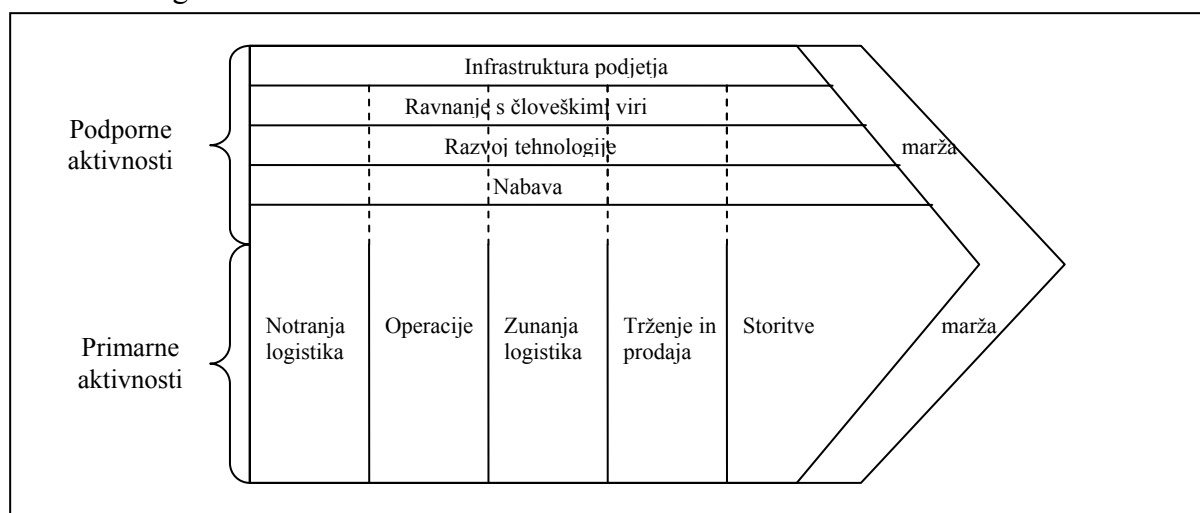
V ostrem konkurenčnem boju morajo podjetja nuditi visoko kvalitetne proizvode in storitve po sprejemljivih cenah. Zato mora biti njihova pozornost usmerjena na strukturo stroškov ter strategije doseganja kvalitete in rasti podjetja. Za doseganje zastavljenih stroškovnih ciljev ne zadostuje samo analiza porabe lastnih resursov, zajemati mora celotno verigo vrednosti, ki se začne pri dobaviteljih in se konča pri končnih kupcih. Analiza verige vrednosti je instrument, s katerim podjetje ugotovi, katere aktivnosti dodajanja vrednosti so strateško pomembne. Oskrbovalna veriga pa je v primerjavi z verigo vrednosti še daljša in omogoča tesnejše sodelovanje tako z dobavitelji kot tudi s končnimi potrošniki ter analizo povzročiteljev stroškov.

4.3.1. Izvor in razvoj metode ugotavljanja stroškov v verigi vrednosti

Metoda ugotavljanja stroškov v verigi vrednosti izvira iz Porterjevega (2004) koncepta verige vrednosti. Veriga vrednosti je orodje, s katerim proces nastajanja izdelka razbijemo na posamezne aktivnosti, ki izdelku dodajajo vrednost. Z analizo posameznih aktivnosti v verigi vrednosti ugotavljamo, na katerih področjih lahko znižamo stroške ali povečamo vrednost v očeh kupcev (Hoque, 2001, str. 107).

Porterjeva veriga vrednosti je sestavljena iz poslovnih aktivnosti, ki dodajajo vrednost proizvodu ali storitvi. Razdelil jih je na primarne in podporne aktivnosti. Primarne neposredno sodelujejo pri izdelavi izdelka ali nujenju storitve, to sta npr. trženje in prodaja. Podporne aktivnosti so tiste, ki omogočajo izvajanje primarnih aktivnosti, npr. ravnanje s človeškimi viri, razvoj tehnologije in nabava (glej Sliko 9).

Slika 9: Veriga vrednosti



Vir: Porter, 2004, str. 52.

Shank in Govindarajan (1993, str. 14) pravita, da se v tradicionalnem poslovnem računovodstvu prične z upoštevanjem verige vrednosti prepozno in konča prekmalu. Dobava blaga predstavlja začetek, veriga pa se konča s plačilom kupcev. Za doseganje ali oblikovanje konkurenčne prednosti pa je analizirana veriga prekratka. Shank in Govindarajan pravita, da moramo verigo razširiti tako na kupce kot na dobavitelje in vključiti servisne dejavnosti. Ta pristop k analizi celotne verige vrednosti predstavlja koncept upravljanja oskrbovalne verige (»supply chain management«), v sklopu katerega je tudi upravljanje stroškov oskrbovalne verige (»supply chain costing«).

4.3.2. Upravljanje oskrbovalne verige (Supply Chain Management)

Vse tesnejše sodelovanje podjetij v verigi vrednosti je rezultat vse večjih zahtev s strani kupcev. S konceptom upravljanja oskrbovalne verige (»supply chain management«) lahko izkoristimo konkurenčno prednost celotne verige vrednosti ter identificiramo zmožnosti zniževanja stroškov, kar posameznemu podjetju ne bi bilo mogoče.

4.3.2.1. Osnove upravljanja verige vrednosti

Integracija verige vrednosti preko meja podjetja je osnovna zamisel koncepta oskrbovalne verige vrednosti. Ukrepi, ki se pri tem pojavljajo, so zmanjševanje števila dobaviteljev, skupno načrtovanje skladiščenja preko verige ter oblikovanje elektronske izmenjave podatkov s pomočjo vmesnikov (Franz, 2002, str. 377).

Seuring (2002, str. 340) našteva naslednje osnovne značilnosti metode upravljanja oskrbovalne verige:

- Usmerjenost k trženju in zagotovitvev potrošnikom, da so vse aktivnosti znotraj verige namenjene izpolnjevanju koristnosti potrošnikov.
- Integracijski princip predstavlja pomembnost analiziranja in oblikovanja verige kot celote.
- Konkretno oblikovanje verige izpolnjuje princip učinkovitosti. Skupaj z integracijskim principom naj bi se doseglo, da se ne obravnava posameznih aktivnosti podjetja, ampak optimizira celotna oskrbovalna veriga.

Pri planiranju in vodenju oskrbovalne verige vrednosti so cilji razdeljeni na »output« in »input« usmerjene. Pri »output« usmerjenih je glavni cilj optimalna zadovoljitev potreb kupcev, npr. s pomočjo visoke pripravljenosti dobave, kratkih dobavnih rokov, posebnih izdelkov. Minimizacija potrebnih resursov, kot so material, kapacitete in kadri za izpolnjevanje obveznosti, so cilji, ki so »input« usmerjeni. Hkrati pa naj bi se dosegla čim večja fleksibilnost proizvodnih kapacitet ter izvedbe novih izdelkov v verigi vrednosti (Seuring, 2002, str. 341).

Za doseganje zastavljenih ciljev je potrebno oblikovati in sestaviti oskrbovalno verigo vrednosti, na podlagi katere lahko izkoristimo sodelovanje vseh členov verige in optimiziramo poslovanje podjetja. V nadaljevanju je predstavljeno orodje, s katerim je predstavljen proces določanja in definiranja celotne oskrbovalne verige, ki zajema začetne dobavitelje vse do končnih kupcev.

4.3.2.2. Matrika izdelka in sodelovanja

Iz začetne definicije in osnovnih načel je razvidno, da obsega metoda upravljanja oskrbovalne verige dve dimenziji. Prva je dimenzija izdelka, znotraj katere se poizkuša optimizirati

materialni in informacijski tok v podjetjih ter med podjetji (Seuring, 2002, str. 341). Dimenzija sodelovanja pa poudarja pomembnost ponovnega oblikovanja stikov s kupci ter z dobavitelji, tako da je sodelovanje z bistvenimi partnerji znotraj verige tesno in se s tem varuje konkurenčna sposobnost celotne verige vrednosti (Handfield, Nichols, 1999, str. 2).

Slika 10: Matrika izdelka in sodelovanja

| | | | | |
|------------------------------|-------------------|---|--|--------------------------|
| Dimenzija kooperacije | | | | |
| | Oblikovanje mreže | I. Konfiguracija izdelka in mreže | III. Oblikovanje proizvodne mreže | |
| | Vmesniki | II. Razvoj izdelka in verige vrednosti | IV. Optimizacija procesa znotraj verige vrednosti | |
| | | Načrtovanje izdelka (»Produktdesign«) | Proizvodnja in logistika | Dimenzija izdelka |

Vir: Seuring, 2002, str. 341.

Ti dve dimenziji lahko prikažemo v matriki. Tako izdelčna dimenzija kot tudi dimenzija sodelovanja sta razdeljeni na dve stopnji, in sicer konstitutivno-oblikovalno in operativno-uresničevalno. Matrika izdelka in sodelovanja vsebuje štiri polja, ki predstavljajo faze, s katerimi se lahko oblikuje in definira celotno oskrbovalno verigo podjetja (Seuring, 2002, str. 340–354).

Bistvene odločitve o tem, katere proizvode ali storitve naj podjetje ponudi na trgu in s katerimi bo sodelovalo, zajema *konfiguracija izdelka in mreže*. Podjetje za izdelavo izdelka potrebuje surovine, ki jih samo zaradi prevelikih stroškov ali primanjkovanja tehnologije ne more izdelati, zato jih kupi na trgu. S povpraševanjem po surovinah pride v stik z drugimi ponudniki. V tej zgodnji fazi se podjetje osredotoči na najbolj pomembne stike s kupci in dobavitelji. Naslednje točke podrobneje opisujejo konfiguracijo odločitev o izdelku in mreži.

Glavni cilj *razvoja izdelka in verige vrednosti* je izkoristiti obstoječi »know-how« v verigi vrednosti. Zato nudi storitve razvoja in raziskav tisti partner iz verige vrednosti, ki je na tem področju najbolj uspešen. S tem se že pri razvoju izdelka poudari pomembnost sodelovanja vzdolž verige. Izdelek mora zadovoljiti vsak naslednji člen verige in na koncu tistega, zaradi

katerega veriga obstaja, torej končnega kupca. Zato je to polje usmerjeno k zadovoljevanju želja in potreb kupcev.

Pri *oblikovanju proizvodne mreže* se določi, katero podjetje izvede določen del proizvodnega procesa. V ospredju je storilnost podjetij v proizvodnji in logistiki, pri čemer pa do izboljšav ne pride samo zaradi optimizacije posameznih delov procesa, ampak zaradi sprememb celotnega sistema. Integracijski princip pride do izraza prav na tem področju.

Da bi se izognili tradicionalnim problemom pri stikih s kupci in dobavitelji, je potrebna *optimizacija procesa v vrednostni verigi*, pri kateri je predpostavljeno, da vsako podjetje znotraj verige maksimizira svoje koristi. V središču pozornosti analize in optimizacije je oblikovanje materialnih in informacijskih tokov med podjetji vrednostne verige.

Posamezna polja matrike so tesno povezana, tako da je mogoče izkoristiti celotni potencial verige samo s skupno optimizacijo in s tem doseči princip učinkovitosti.

4.3.3. Metoda ugotavljanja stroškov v oskrbovalni verigi

Metoda ugotavljanja stroškov v oskrbovalni verigi je namenjena analiziranju, oblikovanju ter vodenju stroškov v verigi vrednosti. Tradicionalno računovodstvo je pri tem omejeno na splošne ter neposredne stroške znotraj podjetja. Veriga vrednosti, ki se razteza od pridobivanja surovin do odstranjevanja uporabljenega izdelka, bistveno razširja okvir opazovanja. Za učinkovit vpliv na stroške je nujno potrebno prestaviti meje opazovanja in stroške analizirati preko meja podjetja in s tem omogočiti analizo povzročiteljev stroškov v celotni verigi vrednosti (Seuring, 2002, str. 342–354).

Pri uporabi metode ugotavljanja stroškov v oskrbovalni verigi je najprej potrebno definirati stroške, ki so predmet analize in znižanja. Neposredni stroški ostajajo enaki, pri splošnih stroških pa se pojavi delitev na splošne stroške prve in druge stopnje. Vpliv na splošne stroške prve stopnje poteka v posameznih podjetjih in so neposredno povezani s pojmom stroški procesa. Nasprotno pa na splošne stroške druge stopnje lahko vplivamo samo v verigi in so definirani kot transakcijski stroški.

Seuring (2001, str. 115) deli stroške zaradi poenostavitve na neposredne stroške, stroške procesa in transakcijske stroške. Pojem neposrednih stroškov označuje tiste stroške, ki se jih lahko neposredno zaračuna izdelku. To so predvsem materialni stroški in stroški plač. Z izrazom stroški procesa so opredeljeni splošni stroški, ki se jih ugotavlja s pomočjo ABC⁹-metode in na katere podjetje lahko vpliva neposredno. Transakcijski stroški so stroški

⁹ Z ABC-metodo (Activity Based Costing) ugotavljamo stroške posameznih aktivnosti poslovnega procesa, ki jih razporejamo s pomočjo meril na stroškovne nosilce. Več o tem v učbenikih poslovnega računovodstva.

informacij in koordinacije, ki nastanejo pri uvajanju, dogovarjanju, kontroli in prilagajanju obojestranskih poslovnih odnosov (Picot, Dietl 1990, str 178). Ta delitev poudarja, da na stroške ne vpliva samo eno podjetje, ampak da so odvisni od izmenjave informacijskih in materialnih tokov ter od sodelovanja.

Z opredelitvijo matrike izdelka in sodelovanja ter vrst stroškov je postavljen koncept ugotavljanja stroškov v oskrbovalni verigi. Ugotavljanje stroškov v verigi vrednosti in s tem snovanje podlage za njihovo zniževanje poteka v več korakih. Pri tem je v središču pozornosti določevanje povzročiteljev stroškov (»cost drivers«) (Seuring, 2002, str. 342–354).

Prvi korak procesa se začne z oblikovanjem in identificiranjem celotne verige vrednosti, ki vključuje vse dobavitelje ter kupce. Največji problem, ki se pojavi, je nesodelovanje podjetij vzdolž verige. Ponavadi sodeluje samo nekaj podjetij. Z določitvijo verige se vzpostavi stik med vsemi podjetji znotraj verige, zato pričnejo sodelovati pri procesu izkoriščanja prednosti, ki jih ta prinaša. Tako na primer odpadejo nekateri stroški, ki nastajajo v primeru stalnih menjav dobaviteljev (izbira dobaviteljev, kontrola dobavljenih izdelkov, vzdrževanje podatkov dobaviteljev, skladiščenje), t. i. transakcijski stroški.

Določanje zmožnosti znižanja stroškov je *drugi korak*. Posamezno podjetje znotraj verige identificira stroške ter možnost njihovega znižanja. Pri tem si lahko pomagajo z različnimi metodami, kot na primer z metodo ciljnih stroškov, s katero določijo ciljno ceno za izdelke, znotraj katere so zajeti dovoljeni stroški, ki jih ne smejo prekoračiti, če želijo doseči ciljni dobiček.

S *tretjim korakom* sledi ugotavljanje procesov ter povzročiteljev stroškov. Vsako podjetje določi najprej glavne proizvodne procese, ki jih nato analizira in razdrobi ter sestavi lastno verigo vrednosti. Sledi iskanje povzročiteljev stroškov znotraj posameznih procesov. Kot že prej omenjeno so povzročitelji stroškov osrednji del modela ugotavljanja stroškov v oskrbovalni verigi, saj lahko stroške znižamo z njihovo boljšo kontrolo in s tem razvijemo konkurenčno prednost.

Po končani analizi povzročiteljev stroškov sledi *četrti korak*, analiza zmožnosti znižanja stroškov v posameznem podjetju. Podjetja verige vrednosti skušajo najti možnosti znižanja stroškov, ki jih nato predstavijo ostalim podjetjem.

Peti korak je analiza zmožnosti znižanja stroškov med podjetji. Tipičen ukrep zniževanja stroškov je krajšanje verige vrednosti, s čimer se izloči nekaj členov in s tem zmanjša transakcijske stroške. Cilj znižanja stroškov dosežejo podjetja tudi z ločeno analizo vmesnikov (»interface«). Dvojica podjetij primerja stroške, ki nastanejo pri medsebojnem poslovanju in poizkuša ugotoviti na podlagi sodelovanja vzroke previsokih stroškov ter možne rešitve.

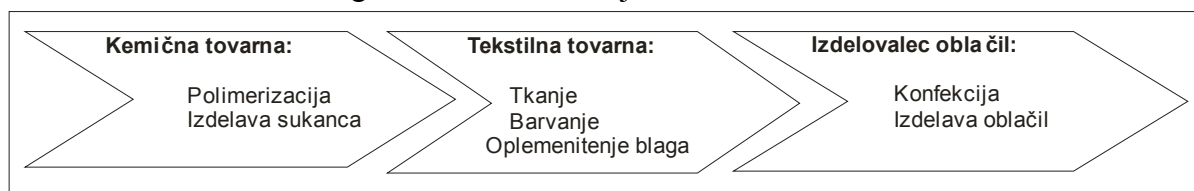
Primer 3: Prikaz metode ugotavljanja stroškov v oskrbovalni verigi

Za tekstilno industrijo je značilna ostra konkurenca na globalni ravni, zato jo štejemo med zrele panoge. Pri osnovnih artiklih, predvsem nizkega cenovnega razreda, diferenciacija ni možna. Kupci in trgovci oblačil se o nakupu odločajo predvsem na podlagi stroškov. Da bi ohranili nizke stroške ob primerni kakovosti ter nudili ugodne cene, proizvajalci oblačil iz sezone v sezono menjavajo dobavitelje, zato prihaja do fragmentacije oskrbovalne verige. Pri stalni menjavi dobaviteljev zaradi nižjih cen se podjetja ne zavedajo, da s tem naraščajo stroški izbora dobaviteljev, kontrole dobavljene robe, vzdrževanja podatkov o dobaviteljih in stroški skladiščenja večjih količin blaga.

Oskrbovalna veriga tekstilne industrije se prične pri izdelovanju sintetičnih vlaken v kemični industriji oziroma naravnih vlaken v kmetijstvu. V naslednji fazi je značilna specializacija posameznih podjetij. Iz niti surovega materiala se pri izdelavi tekstila najprej pridobi sukanec in nato blago. V fazi oplemenitenja izdelka se blago obarva in obdelava, da npr. srajc ni potrebno likati ali da je treking oblačilo nepremočljivo.

Podjetje Klaus Steilmann GmbH & Co je eno vodilnih v evropski oblačilni industriji. V nadaljevanju je opisan projekt, ki je bil izveden v sodelovanju z dobavitelji kemične in tekstilne industrije, in sicer uvedba nove vrste podloge iz poliestra na trg ter zmanjšanje stroškov. Za podloge je značilno, da se ob menjavi modnih trendov ne spreminjajo, so pomemben del oblačila, vendar ne dodajajo vrednosti. Zato je presenetljivo, da je na trgu podlog močan cenovni pritisk. V zadnjih letih je prišlo do izboljšave kvalitete podlog iz poliestra, njihovih tehničnih lastnosti in zmanjšanja odpadkov pri njihovi izdelavi. Izboljšav ni mogoče izkoristiti za zvišanje cene, saj je pritisk na cene z menjavo dobaviteljev s strani kupcev zelo močan. Za izvedbo projekta je bilo potrebno določiti ceno. Vzeli so ceno obstoječega izdelka, za katerega vlada na trgu močna cenovna konkurenca, in tako je bila ta dana. Tako so lahko v okviru ciljnih stroškov določili strateški cilj znižanja stroškov. Vsako podjetje znotraj verige je analiziralo procese proizvodnje ter stroške. Z analizo so ugotovili, da bi uvedba nove vrste podlog povzročila zvišanje cene za 25 % in s tem onemogočila podjetju vstop na trg.

Slika 11: Oskrbovalna veriga v tekstilni industriji



Vir: Seuring, 2002, str. 348

Oskrbovalna veriga v našem primeru sestoji iz treh delov, in sicer iz kemične tovarne, tovarne tekstila ter konfekcionarja. V *kemični tovarni* se izdeluje surov poliester, ki se ga nato sprede

v sukanec. Izdelava nove vrste poliestra predstavlja veliko spremembo v proizvodnji. Ker se bo uporabil nov katalizator, se morajo temu prilagoditi vsi procesi. Največji izziv je v vzporedni izdelavi nove in stare podloge iz poliestra, saj je vpeljava nove kvalitete možna le postopoma. Glavni povzročitelji stroškov so vzporedna proizvodnja ter izdelava manjših količin poliestra zaradi manjših naročil v primerjavi s staro vrsto. V *tovarni tekstila* so določili tri glavne procese v verigi vrednosti, in sicer tkanje, barvanje ter oplemenitenje. Najbolj kritičen je proces barvanja, saj barvanje nove vrste poliestra traja dalj časa. S poizkusi pa je potrebno določiti primerno barvo, kar povzroča dodatne stroške. Število barv je odvisno od povpraševanja konfekcionarja. Povzročitelji stroškov so: vrsta uporabljenega poliestra, čas trajanja barvanja, število izbranih barv. Konfekcionar (podjetje Steilman) nima vpliva na proizvodni proces, zato analiza procesa ni bila potrebna.

Sledi analiza zmožnosti znižanja stroškov v posameznem podjetju. V *kemični tovarni* je stroške možno znižati s povečanjem obsega izdelave novega poliestra. S tem bi se zmanjšali fiksni stroški ter posledično celotni stroški. Vendar to kratkoročno oz. srednjeročno ni možno. Tudi v tekstilni tovarni ni možno bistveno zmanjšati stroškov. Kot že prej omenjeno pa proizvodnja oblačil pri konfekcionarju ni odvisna od vrste podloge, zato tudi tukaj ni možno znižati stroškov. Znižanje stroškov je možno samo z iskanjem skupne rešitve znotraj oskrbovalne verige.

Tipičen ukrep upravljanja oskrbovalne verige je krajšanje verige vrednosti. Z izločevanjem faz v verigi vrednosti se zmanjšajo stroški pri sodelovanju z ostalimi podjetji znotraj verige in s tem transakcijski stroški. Zato je bila oskrbovalna veriga za podloge iz poliestra skrajšana na tri člene (glej zgornjo sliko). Pri tem so podjetja tesno sodelovala. Da bi stroške znižali na želeno raven, je bilo potrebno najti skupne optimizacijske ukrepe znotraj verige. V ta namen so analizirali posamezna vmesnika dveh podjetji verige. Analiza procesa v kemični tovarni je pokazala, da ima količina proizvedenega poliestra velik vpliv na stroške. Zato sta kemična tovarna in tovarna tekstila določili nove dobavne pogoje. Pri tem so sicer nastali dodatni transakcijski stroški, vendar pa je kemična tovarna z osredotočenjem na proizvodno količino znatno zmanjšala posamezne proizvodne ter procesne stroške. Hkrati pa se je upoštevalo skladiščenje ter s tem povezane stroške tekstilne tovarne, da bi preprečili nastajanje dodatnih stroškov. Kot prej omenjeno je v tekstilni tovarni pomemben ter problematičen proces barvanja, zato sta tekstilna tovarna ter izdelovalec oblačil izvedla projekt konsolidacije barv podlog. Do takrat je v Steilmannu vsak oddelek sam določil barvo podlog ter uporabljal različne dobavitelje. Število barv v sezoni so zmanjšali iz 300 na 50. Prednosti za dobavitelja so:

- pripraviti mora manjše število barv,
- zaradi krajše dobe skladiščenja so se zmanjšali tudi procesni stroški,
- predvsem pa je dosežena boljša izkoriščenost proizvodnje, saj je celotna količina proizvodnje podlog določena že pred začetkom sezone.

Pri tekstilni tovarni je prišlo do občutnega znižanja stroškov, vendar na račun zvišanja transakcijskih stroškov konfekcionarja. Vendar je neto učinek znotraj verige še vseeno

ogromen. Tako je sodelovanje podjetij omogočilo znatno znižanje stroškov ter realizacijo proizvodnje nove vrste podlog iz kvalitetnejšega poliestra, saj so bili ciljni stroški doseženi. V podjetju Steilmann se sedaj uporablja samo še opisana podloga (Seuring, 2002, str. 346–354).

4.4. Primerjalna ali benchmarking analiza

»Če poznaš nasprotnika in samega sebe, se lahko bojuješ v stotih bitkah. Če poznaš samega sebe, ampak ne poznaš nasprotnika, je možnost zmage ali poraza enaka. Če pa ne poznaš sebe in ne tekmeca, boš vsako bitko izgubil.« (Baum et al., 2004, str. 1). Te besede znanega kitajskega filozofa in vojnega stratega Sun Tseja opisujejo bistvo strateškega načrtovanja in strateškega računovodstva ter benchmarkinga. Za dolgoročen uspeh sta potrebna dva pogoja, in sicer poznavanje samega sebe ter poznavanje konkurentov.

Primerjava podjetij med seboj ni nekaj novega, saj vsako ob koncu poslovnega leta sestavi poročilo, v katerem navede dosežke, načrtovane cilje ter finančne podatke, ki jih nato primerja s panožnimi (Kreuz, 2002, str. 92). Vendar je bistvenega pomena, s kom se primerjamo. Da bi prikazali poslovanje podjetja v najlepši luči, bomo izbrali podjetje s slabimi rezultati. S tem pa ne bomo izboljšali lastnega poslovanja. Kaj nam pomaga, če smo med najslabšimi najboljši, najboljši pa postajajo vse bolj nedosegljivi. Svetovno najboljši postavljajo merila, ki jih je potrebno doseči, zato je smiselna primerjava z njimi.

4.4.1. Razvoj in opredelitev benchmarking analize

Konec 70-ih let se je znašlo ameriško podjetje Xerox zaradi previsokih stroškov in neprimerne kvalitete izdelkov v težkem konkurenčnem položaju. Japonski tekmelec Canon je prodajal na trgu kopirne stroje po precej nižjih cenah, kakor so bili sami stroški izdelave kopirnih strojev podjetja Xerox. Leta 1983 je uvedel Xerox zaradi stalnega upadanja tržnega deleža nove ukrepe, med katerimi je bil tudi »Leadership Quality-Programms«, ki je bil sestavljen iz (Kremin-Buch, 2004 str. 190):

- vključevanja sodelavcev,
- benchmarkinga,
- procesa izboljševanja kvalitete.

Nov in hkrati zelo pomemben instrument je bil benchmarking. Koncept benchmarkinga je podjetje definiralo kot »stalen sistematičen proces ovrednotenja vodilnih in svetovno uspešnih podjetij za določanje poslovnega in delovnega procesa, ki predstavlja najboljše prakse ter opredelitev strateških ciljev – postati eno najbolj uspešnih podjetij«. Podjetje Xerox je premagalo krizo in danes spet uspešno konkurira na trgu (Hoque, 2001, str. 157).

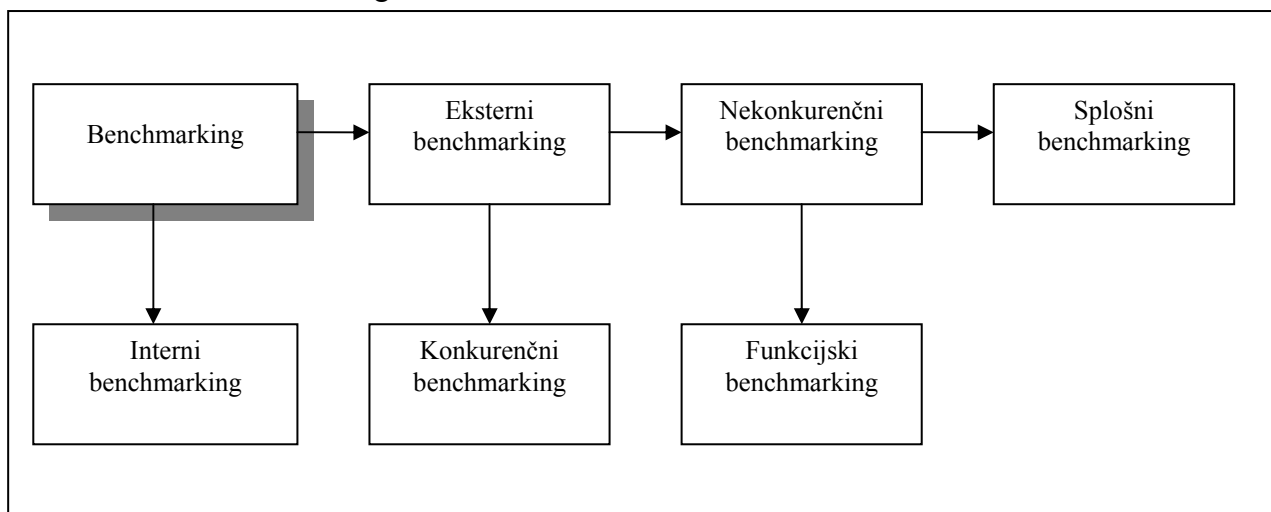
Pod pojmom benchmarking razumemo stalen in sistematičen proces, v katerem se načeloma vse, kar je možno opazovati in meriti, primerja z ustreznimi vrednostmi drugih podjetij ali

področij podjetij. Cilj te primerjave je ugotavljanje razlik v uspehu in pridobitev informacij, s katerimi lahko izboljša položaj lastnega podjetja oz. področja (Kremin-Buch, 2004, str. 190). Vsebina benchmarkinga je lahko zelo različna. Za merilo (»benchmark«) se pogosto uporabljajo finančni (npr. rentabilnost) in nefinančni kazalniki (npr. koeficient obračanja zaloge), lahko pa tudi izdelek, ponudba storitev ali delovni procesi.

4.4.2. Vrste benchmarkinga

Benchmarking lahko razdelimo na notranji (interni) in zunanji (eksterni) benchmarking. V primeru notranjega benchmarkinga analiziramo lastno podjetje in primerjamo oddelke med seboj. Lahko služi tudi kot podlaga za opredelitev obsega in namena zunanjega benchmarkinga. Kadar se podjetje loti eksternega benchmarkinga, se primerja s podjetji, ki so lahko tekmeči, takrat govorimo o konkurenčnem benchmarkingu, ali pa se primerja s podjetji, ki niso neposredni konkurenti, to je t. i. nekonkurenčni benchmarking (Antončič, 1995, str. 19). Slednji se deli še na funkcijski, ki analizira funkcijska področja (proizvodnja, trženje, inženiring ali človeški viri), in splošni benchmarking, s katerim primerjamo poslovne procese, ki potekajo vzdolž različnih funkcij in v različnih panogah (Bendell et al., 1993, str. 69).

Slika 12: Vrste benchmarkinga



Vir: Antončič, 1995, str. 19.

4.4.3. Predpostavke za uspešno benchmarking raziskavo

Da bi prinesla benchmarking metoda na koncu prave rezultate, morajo biti po Kreuzu (2002, str. 95) izpolnjene sledeče predpostavke:

- poznavanje lastnih benchmarking vrednosti,
- zagotovitev primerljivosti,

- sprejemanje benchmarkinga na vseh ravneh hierarhije,
- brezpogojna volja k spremembi,
- sistematično postopanje s sodelovanjem najboljših notranjih in zunanjih ekspertov.

Najprej je potrebno točno in podrobno obdelati lasten položaj, lastne podatke in kazalnike, sicer verodostojnost in sporočilnost relativne primerjave (benchmarkov) ni zajamčena.

Enak pomen ima tudi selekcija podjetij, ki bodo vključena v benchmarking analizo, sicer bi prišlo do »pri nas je vse drugače«¹⁰ efekta. Ker ni nujno, da se svetovno najboljši nahajajo prav v enaki panogi ali skupini, ne zadostuje vključiti v analizo samo neposrednih konkurentov ali celo podjetij iz istega koncerna.

Uvajanje sprememb, ki bodo rezultat raziskav, bo uspešnejše, če bodo vodilni poudarili takojšnje ukrepanje za doseganje vrha in ne samo uvedli ukrepe, ki bi omogočali lastno korist.

Odločilno pomembna je poleg ostalega tudi prisotnost komunikacije na vseh ravneh za doseganje volje, ki je potrebna za uvajanje sprememb in izvajanje programov v podjetju. Vendar sama komunikacija ni dovolj. Najkasneje takrat, ko bodo na voljo prvi rezultati in izdelani prvi ukrepi, se mora vsem sodelujočim pojasniti, da cilj niso le majhne izboljšave, ampak doseganje samega vrha z merili, ki so jih postavila vodilna podjetja.

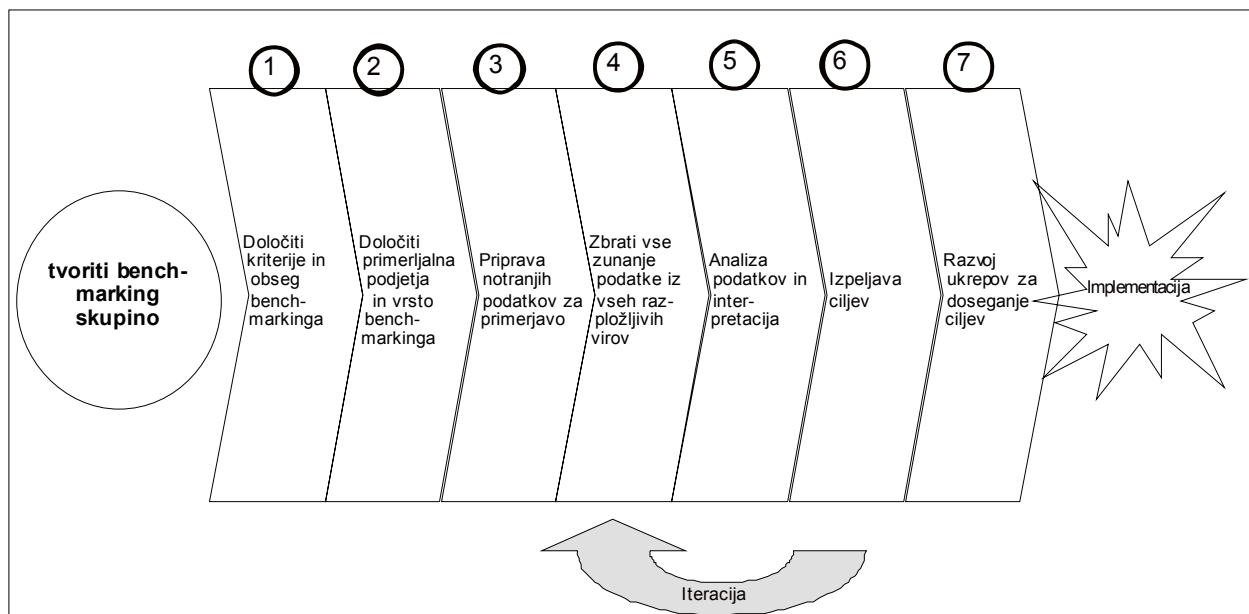
Peti pogoj za uspeh je sistematično postopanje, saj se brez tega ne da izkoristiti vseh možnosti benchmarkinga in zato ne bi mogli doseči načrtovanih izboljšav. Dodatno zagotovilo, zato da bo benchmarking uspešen, je izkušena benchmarking skupina, ki popolnoma obvlada metode benchmarkinga. V to skupino so vključeni notranji in zunanji eksperti, ki morajo biti sprejeti od vseh in katerih mnenje ne sme biti vprašljivo.

4.4.4. Sedem korakov benchmarking procesa

Benchmarking proces sestoji iz skupaj sedmih korakov. Če želimo opraviti uspešno benchmarking analizo, je priporočeno upoštevanje in izpeljava vseh korakov. Vendar moramo paziti, saj se organizacije med seboj razlikujejo in je zato potrebna opredelitev glede na vrsto organizacije.

¹⁰ »Pri nas je vse drugače« efekt je argument proti primerjavi in s tem benchmarking analizi, saj z njim podjetja argumentirajo, da primerjava ni možna zaradi prevelikih razlik (Kreuz, 2002, str. 94).

Slika 13: Benchmarking postopek



Vir: Kreuz, 2002, str. 96.

Kot je že v prejšnji točki omenjeno, je eden izmed pogojev dobre benchmarking analize sestava skupine notranjih in zunanjih strokovnjakov, ki bodo izvajali proces benchmarking analize. Notranji strokovnjaki naj bodo izbrani iz različnih področij podjetja. Tako bomo zajeli vsa področja organizacije in s tem dosegli celovito analizo in spremembe na tistih področjih, kjer so potrebne.

V *prvem koraku* benchmarking raziskave se določi kriterije in obseg benchmarkinga. Na podlagi tega se sestavi vprašalnik, ki ga bo podjetje uporabljalo pri zbiranju potrebnih informacij. Po mnenju Kreuz (2002, str. 96) so benchmarking vprašalniki v praksi oblikovani preobširno in preveč zapleteno, saj vključujejo nekatera nepotrebna ali nerazumljiva vprašanja. Vzrok za vključevanje nepotrebnih vprašanj je izgovor »če že sprašujemo konkurenco ...«. Osnova za oblikovanje učinkovitega vprašalnika sta sledeči vprašanji: Kako nam bo koristil odgovor na postavljeno vprašanje? Kakšni ukrepi sledijo na podlagi pridobljenega rezultata?

Najkasneje v *drugem koraku*, ko mora podjetje zbrati, analizirati in pripraviti lastne benchmarking podatke, je potrebno skrajšati benchmarking vprašalnik na sprejemljiv obseg. Če podjetju samemu ne uspe zbrati dovolj točnih podatkov v željeni obliki, kako to lahko pričakujejo od konkurentov ali vodilnih podjetij? Izbira primerjalnih podjetij in vrste benchmarkinga naj se prične takrat, ko ima na razpolago notranje benchmarking vrednosti in je vprašalnik dokončno sprejemljiv, razumljiv ter imamo preverjeno, kaj želimo izvedeti s postavljenimi vprašanji.

Ko je sprejeta odločitev, ali bo izbran »odkrit« ali »prikrit« način zbiranja zunanjih benchmarking podatkov, se lahko nadaljuje s *tretjim korakom*, s katerim se za primerjavo izbere ustrezna podjetja ter je dana pobuda za zbiranje podatkov konkurenčnih in vodilnih podjetij. Pri tem naj se ne podcenjuje, koliko podatkov in informacij o ciljnih objektih je na voljo znotraj lastnega podjetja, skritih v predalih in glavah vodilnih kadrov in sodelavcev.

Zbiranje podatkov in informacij s črpanjem iz čim več (smiselnih) virov je *četrti korak*. Viri informacij so lahko različni, zato je smiselno uporabljati tako notranje (npr. potna poročila, konkurenčne dokumente, ankete kupcev) in zunanje informacije kot tudi poslovna poročila ali javno dostopne baze podatkov. Da bi dobili koristne informacije, je potrebno v *petem koraku* sistematsko obdelati in pripraviti za nadaljnjo analizo in interpretacijo ogromno količino pridobljenih podatkov in informacij. Vse bolj pogosto se izvaja »Best Practice Visits«. Podjetje si z obiskom in ogledom raziskovanega podjetja ustvari bolj jasno sliko ter neposredno spozna strukture in poteke ter tehnologijo, ki jo uporabljajo najboljše.

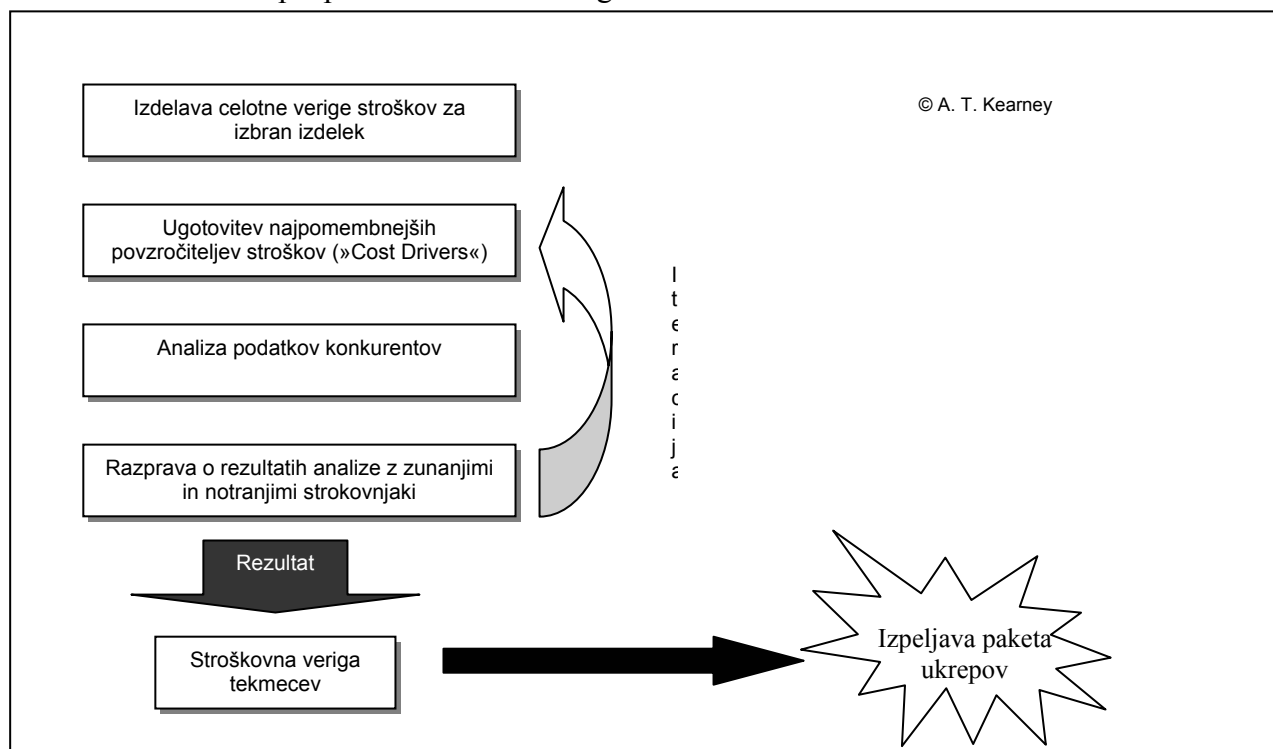
Na začetku *šestega koraka* mora benchmarking skupina oceniti, ali so zbrani podatki in informacije primerni in zadostni za pojasnitev vrzeli, ki jih loči od najboljših, ter postaviti cilje. Če temu ni tako, je potrebno korake štiri in pet ponoviti (lahko tudi večkrat). Cilji, ki si jih podjetje postavi na podlagi izvedene benchmarking analize, ne smejo predstavljati samo majhne spremembe, z njimi mora doseči izreden razvoj. Pri tem mora paziti, da ujame ravnotežje med motiviranostjo za spremembe ter zavračanjem idej, saj cilji lahko izgledajo v očeh sodelavcev nerealni in nedosegljivi.

Zadnji, *sedmi* in hkrati najpomembnejši korak celotnega procesa je razvoj ukrepov za doseganje zastavljenih ciljev na podlagi rezultatov benchmarkinga. Da bi izboljšali strategije, procese in funkcije, je potrebno poiskati kreativne rešitve, ki bodo podjetju omogočile, da se bo uvrstilo med najuspešnejša.

4.4.5. Benchmarking stroškov

Postopek benchmarkinga stroškov obsega enako kot postopki tržnega, tehnološkega in benchmarking obnašanja sedem korakov. Vendar je izpeljava veliko bolj kompleksna in težja, rezultat pa je dobro poznavanje stroškovne verige in povzročiteljev stroškov.

Slika 14: Podroben opis procesa benchmarkinga stroškov



Vir: Kreuz, 2002, str. 98.

Izhodna točka izpeljave benchmarkinga stroškov je analiza verige stroškov izdelka (glej sliko). Na podlagi pridobljenih informacij o stroških poiščemo najpomembnejše povzročitelje stroškov vsakega posameznega elementa verige (>>cost driver<<). Tiste stroškovne elemente, ki povzročajo največji vzvodni učinek, se opredeli kasneje še bolj podrobno, da bi na eni strani ustvarili dobro podlago za primerjavo in se na drugi strani z vprašalniki osredotočili na največje povzročitelje. Za nadaljnjo raziskavo se sestavi verigo vrednosti izdelka konkurenčnega podjetja. Notranji in zunanji strokovnjaki nato interpretirajo analizirane podatke in izpeljejo ukrepe (Kreuz, 2002, str. 92–106).

Ključ do uspešnega benchmarkinga stroškov je točna opredelitev povzročiteljev stroškov, saj le-ti tvorijo podlago za analizo konkurenčnih podatkov in ugotavljanje konkurentove stroškovne verige. Določanje stroškovne strukture konkurentov je zapleten postopek, ki mora biti večkrat ponovljen. Vsakokrat se pridobi nove ugotovitve, poglobi obstoječe informacije, določi nove povzročitelje stroškov ali pa spremeni stare. Najpomembnejši viri informacij so strokovnjaki, kupci ali dobavitelji, javne baze podatkov, poslovna poročila, poročila obiskov in tudi intervjuji konkurenčnih ter vodilnih podjetij.

Primer 4: Benchmarking stroškov

Posebnosti benchmarkinga stroškov so opisane v nadaljevanju na primeru elektrotehničnega podjetja, ki je dolga leta obvladovalo trg, dosegalo zelo dobre rendite in iznenada doživelo dramatičen padec prihodkov in dobičkov. Izhodišče za benchmarking stroškov je podrobna analiza stroškovne verige osnovnega proizvoda. (glej Sliko 14). Podjetje je na podlagi lastnih

stroškovnih informacij določilo povzročitelje stroškov za vsak element stroškovne verige. Temu je sledilo določanje dodajanja vrednosti po procesni stopnji in po funkciji izbranega, primerljivega konkurenčnega izdelka. Vsi elementi stroškovne verige – od surovega materiala preko vseh proizvodnih procesov, raziskav in razvoja vse do prodaje, marketinga in administracije – morajo biti glede na povzročanje stroškov pravično dodeljeni osnovnemu izdelku.

Kot že prej omenjeno je ključni dejavnik za uspešen benchmarking stroškov točna identifikacija ter definicija povzročiteljev stroškov vsake stopnje dodajanja vrednosti, saj povzročitelji stroškov tvorijo osnovo za analizo konkurenčnih podatkov in s tem stroškovne verige konkurentov. Določanje stroškovne verige konkurentov je zapleten postopek, ki ga je potrebno večkrat ponoviti.

Pri stroškovnih elementih z največjim vzvodnim učinkom je podjetje detajliralo povzročitelje stroškov in s tem pridobilo kvalitetne podatke za primerjavo s konkurenti ter se lahko osredotočilo na najbolj problematične dele stroškovne verige.

Ko je imelo podjetje na voljo vse interne stroškovne podatke, se je lotilo določanja virov za pridobivanje informacij o stroškovni verigi konkurentov. Na voljo so imeli naslednje vire: strokovnjake, stranke, dobavitelje, javno dostopne baze podatkov, poslovna poročila, poročila obiskov podjetij, intervjuje v izbranih konkurenčnih ali vodilnih podjetjih. Po izkušnjah so najboljši viri sodelavci oz. vodilni kadri lastnega podjetja. V primeru našega podjetja s področja elektronike so bili najbolj izdatni intervjuji strank ter dobaviteljev. S pomočjo dobavitelja jim je celo uspel ogled proizvodnega obrata konkurenčnega podjetja.

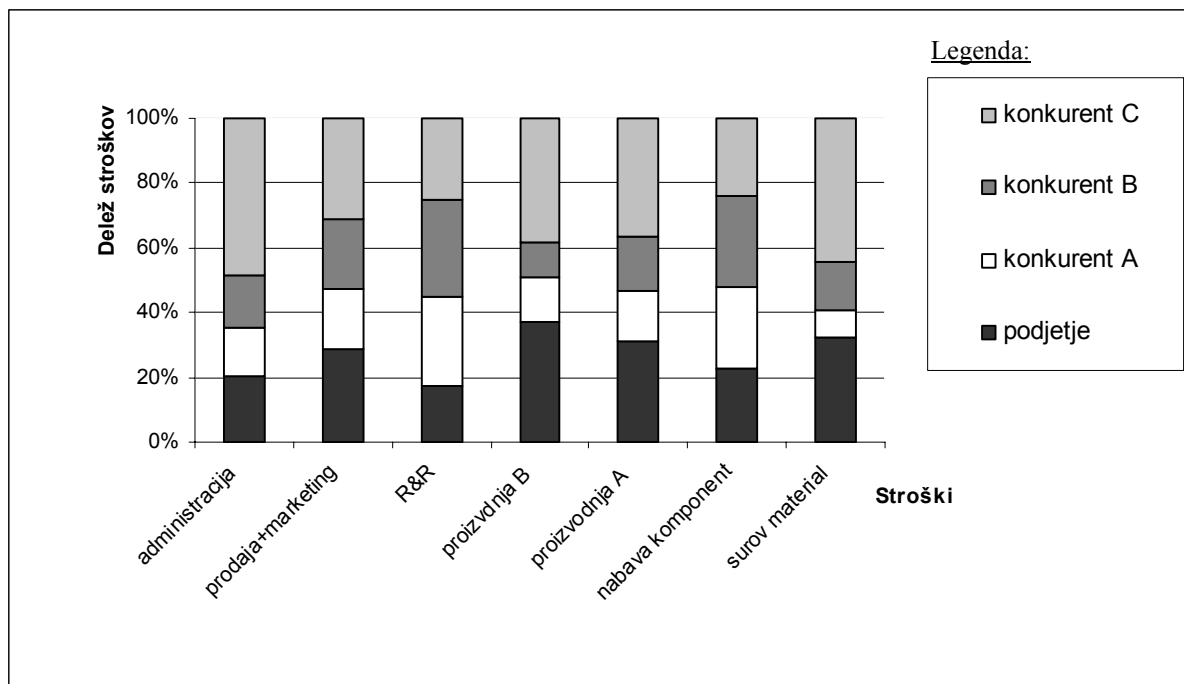
Tabela 5: Stroški izbranih podjetij elektronske industrije

| vrsta stroškov (na enoto, v €) | Podjetje | konkurent A | konkurent B | konkurent C |
|-----------------------------------|------------|-------------|-------------|-------------|
| administracija | 14 | 10 | 11 | 33 |
| prodaja + marketing | 20 | 13 | 15 | 22 |
| R & R | 16 | 25 | 27 | 23 |
| proizvodnja B | 31 | 12 | 9 | 32 |
| proizvodnja A | 22 | 11 | 12 | 26 |
| nabava komponent | 50 | 54 | 62 | 52 |
| surov material | 27 | 7 | 12 | 37 |
| skupaj | 180 | 132 | 148 | 225 |

Vir: Kreuz, 2002, str. 101

Na spodnji sliki je prikazana stroškovna veriga podjetja, ki izvaja benchmarking stroškov ter njegovih konkurentov A, B in C. Največji delež stroškov v stroškovni verigi podjetja predstavljajo kupljene komponente, s kar 28% deležem (50 € na enoto). Najmanj stroškov pa povzroča administracija podjetja, saj dosega samo 8 % (14 € na enoto), kar pa je v primerjavi s konkurentoma A in B kar visoko.

Slika 15: Prikaz stroškov podjetij elektronske industrije



Vir: Kreuz, 2002, str. 101

Iz slike je razvidno, da so ključne razlike stroškovnih elementov verige v nakupu komponent, raziskavah in razvoju ter nabavi surovega materiala. Odločilen vzrok za nizke stroške na enoto podjetja A in B, v primerjavi z našim podjetjem, je nabava komponent, kar je vidno v visokih stroških nabave komponent ter visokih stroških nabave surovega materiala našega podjetja. Podjetja A in B dosežeta nizke stroške z nabavo izdelanih komponent, ki jih nato uporabita pri proizvodnji. Ključ uspeha našega podjetja v preteklosti se skriva v stroških raziskave in razvoja, ki so bili pri konkurentih precej višji. Precej nizki stroški konkurenčnih podjetij jima omogočajo preživetje v ostrem konkurenčnem boju, v katerem bi bila naše podjetje ter konkurent C izločena. Zato so razvili paket ukrepov, s katerimi so stroške najprej znižali za 15 %, in sicer: stroške administracije, raziskave in razvoja, stroške proizvodnih procesov ter stroške nabave surovega materiala. Nato so sklenili strateško partnerstvo z japonskim tekmečem in na podlagi tega stroške dodatno zmanjšali za 18 %. Prihranki so bili možni pri raziskavah in razvoju, saj jim je nov partner omogočil uporabo nove tehnologije. V roku dveh let so dosegli stroškovni nivo vodilnega tekmeča (Kreuz, 2002, str. 98–103).

5. Sklep

Da bi podjetje preživel v ostrem konkurenčnem boju, in da bi postalo eno najboljših ali celo vodilno v panogi, je potrebna stalna skrb za konkurenčno prednost. Konkurenčna prednost je tista, ki podjetje loči od konkurentov in v očeh kupcev predstavlja razlog za izbiranje izdelka oz. storitve.

Namen naloge je bil opredeliti pojem strateško poslovodno računovodstvo ter metode, ki se uporabljajo. Podrobno smo v delu opisali štiri tehnike, in sicer: metodo ciljnih stroškov, ugotavljanje stroškov po posameznih fazah življenjskega cikla proizvoda, ugotavljanje stroškov v verigi vrednosti ter benchmarking analizo, saj bi podroben opis vseh navedenih tehnik presegel obseg diplomske naloge. Opisane tehnike so uporabne tako za znižanje stroškov, razumevanje strukture stroškov, za načrtovanje prihodnjega poslovanja kot tudi za podlago razvoju strategije diferenciacije.

Metoda ciljnih stroškov nudi podporo podjetju pri razvoju novih izdelkov, načrtovanju vseh stroškov ter prodoru na trg, pri upoštevanju želja in potreb kupcev. Glavna ideja tehnike je upoštevati tržne informacije pri načrtovanju izdelka ter stroškov, ki jih ta povzroča. Vendar pa se je iz te ideje razvila filozofija, s katero podjetje postane tržno usmerjeno. V kombinaciji z metodo življenjskega cikla proizvoda lahko dolgoročno načrtujemo tako stroške kot tudi prihodke, povezane z novo razvitim izdelkom ali pa z že obstoječim.

Zaradi vedno krajših življenjskih ciklov izdelkov, predvsem visoko tehnoloških, mora imeti podjetje za vsako obdobje življenjskega cikla izdelka razvito točno določeno strategijo, saj tako ostane fleksibilno, se lahko hitreje prilagaja trgu in se odzove na nove tekmece ter doseže maksimalen možen izkupiček. Uporabno orodje za tako načrtovanje je metoda življenjskega cikla proizvoda, saj z njo lahko določimo prihodke ter stroške za posamezna obdobja izdelka. Vse večji poudarek na predprodajnih (raziskave in razvoj, priprava na proizvodnjo in prodajo, investicije) ter poprodajnih stroških (garancija, vzdrževanje, odstranjevanje, skrb za okolje), ki jih z njeno uporabo upoštevamo, pa pomen metode še bolj poudari.

Vendar podjetje ne sme pozabiti zunanjega okolja, v katerem deluje. Sodelovanje z vsemi partnerji in kupci je ključnega pomena v sodobnem poslovnem okolju, ki je zaznamovano z ostro konkurenco. Dolgoročno sodelovanje tako z dobavitelji kot tudi kupci je pomembno za stabilnost in dolgoročno rast podjetja. Metoda ugotavljanja stroškov v oskrbovalni verigi je osnova za razumevanje, zakaj je pomembno sodelovanje znotraj verige. Pomembni pa niso samo dobavitelji, ampak tudi tekmece, kot je razvidno v benchmarkingu. Pridobljeni podatki in informacije tako o tekmecih kot tudi o podjetjih, s katerimi ne konkurira in so svetovno najbolj uspešna, so podlaga za razvijanje novih idej in oblikovanje strategij, s katerimi podjetje postane del svetovno uspešnih podjetij.

Literatura

1. Antončič Boštjan: Benchmarking za mala podjetja. Magistrsko delo. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 1995. 102 str.
2. Arnaout Ali: Anwendungsstand des Target Costing in Deutschen Großunternehmen – Ergebnisse einer empirischen Untersuchung. Controlling, München, 13(2001), 6, str. 289–299.
3. Baum Heinz – Georg, Coenberg Adolf Gerhard, Günther Thomas: Strategisches Controlling. Stuttgart: Schäffer-Poeschel, 2004. 376 str.
4. Berk Aleš, Lončarski Igor, Zajc Peter: Poslovne finance. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2004. 292 str.
5. Bendell Tony: Benchmarking for competitive advantage. London : Pitman, 1993. 266 str.
6. Bogensberger Stefan et al.: Kostenrechnung II und Controlling. Wien: Wirtschaftsuniversität, 2004. 324 str.
7. Coenberg Adolf Gerhard: Betriebswirtschaft für Führungskräfte. Stuttgart : Schäffer-Poeschel, 2000. 600 str.
8. Čadež Simon: Kontingenčni pristop k oblikovanju sistema strateškega poslovnega računovodstva: empirična preverba slovenskih podjetij. Doktorska disertacija. Ljubljana : Ekonomska fakulteta, 2005. 210 str.
9. Franz Klaus-Peter: Kostenmanagement. Stuttgart : Schäffer-Poeschel, 2002. 663 str.
10. Handfield Robert B., Nichols Ernest L.: Introduction to Supply Chain Management. New Jersey : Prentice Hall, 1999. 371 str.
11. Hoque Zahirul: Strategic Management Accounting. Oxford : Chandos, 2001. 222 str.
12. Johnson Thomas: Relevance lost: The Rise and Fall of Management Accounting. Boston: Harvard Business School Press, 1987. 269 str.
13. Kaplan Robert S.: The Evolution of Management Accounting. The Accounting Review, Sarasota, 59(1984), 3, str. 390–418.
14. Kano Noriaki: A Perspective on Quality Activities in American Firms. California Management Review, 1(1993), 1, str. 12–31.
15. Kolar Iztok: Koristi od strateškega računovodstva. Ljubljana : Zveza računovodij in revizorjev Slovenije, 10(1999), 10, str. 32–57.
16. Kolar Iztok: Poslovno računovodstvo za 21. stoletje. Organizacija, Maribor : Ekonomska- poslovna fakulteta, 37(2003), 4, str. 242–252.
17. Kreilkamp Edgar: Strategisches Management und Marketing. Berlin : Gruyter, 1987. 134 str.
18. Kremin – Buch Beate: Strategisches Kostenmanagement. Frankfurt : Gabler Verlag, 2004. 236 str.
19. Kreuz Werner: Kosten Benchmarking. Stuttgart : Schäffer-Poeschel, 2002. 663 str.
20. Niemand Stefan: Target Costing für industrielle Dienstleistungen. München : Vahlen, 1996. 172 str.

21. Picot Arnold, Dietel Helmut: Transaktionskostentheorie. Wirtschaftswissenschaftliches Studium, 19(1990), 4, str. 178–184.
22. Pfohl Hans-Christian, Wübbenhorst Klaus L.: Lebenszykluskosten. Ursprung. Journal für Betriebswirtschaft, 33(1983), 3, str. 142–155.
23. Porter Michael E.: Competitive strategy. New York : The free press, 1980 396 str.
24. Porter Michael E, Millar Victor E.: How Information Gives You Competitive Advantage. Harvard Business Review, Boston, 63(1985), 4, str. 149-160.
25. Porter Michael E.: Competitive strategy. New York : The free press, 2004. 395 str.
26. Riezler Stephan: Lebenszyklusrechnung. Wiesbaden : Gabler, 1996. 311 str.
27. Seuring Stefan: Supply chain costing. München : Vahlen, 2001. 187 str.
28. Seuring Stefan: Cost management in Supply Chains. Heidelberg : Physica Verlag, 2002. 435 str.
29. Seidenschwarz Werner: Target Costing und die Rolle des Controlling darin. Kunden und Prozesse im Fokus, Stuttgart : Vahlen Franz, 1995, str. 107–131.
30. Seidenschwarz Werner: Nie wieder zu teuer! 10 Schritte zum Marktorientierten Kostenmanagement. Stuttgart : Schäffer-Poeschel Verlag, 1997. 134 str.
31. Seldon M. Robert: Lyfe Cycle Costing. Boulder : Westview Press, 1979. 283 str.
32. Shank John K., Govindarjan Vijay: Strategic Cost Management, New York : The Free Press, 1993. 271 str.
33. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Kokotec-Novak Majda: Poslovodno računovodstvo, Ljubljana : Slovenski inštitut za revizijo, 1997. 620 str.
34. Vanderbosch Betty: An empirical analysis of the association between the use of executive support systems and perceived organizational competitiveness. Accounting, Organizations ans Society, Oxford, 24(1999), 1, str. 77–92.
35. Ward Keith: Accounting for a »sustainable competitive advantage«. Management Accounting, London 71(1993), 9, str. 36–38.

Slovarček slovenskih prevodov tujih izrazov

Nemško-slovenski slovarček

| nemško | slovensko |
|------------------------------------|--|
| Gemeinkosten erster ordung | splošni stroški prve stopnje |
| Gemeinkosten zweiter ordung | splošni stroški druge stopnje |
| Innovationsmanagment | inovacijski menedžment, upravljanje inovacij |
| Kostenkette | stroškovna veriga |
| Processkosten | stroški poslovnega procesa |
| Produkt-Makrt Strategie | poslovna ali konkurenčna strategija |
| Produktzierspaltung | delitve lastnosti izdelka |
| Schnittstelle | vmesnik |
| Wettbewerbsposition | konkurenčni položaj |

Angleško-slovenski slovarček

| angleško | slovensko |
|---------------------------------|--|
| benchmark | relativne primerjave |
| best practice | najboljša praksa |
| cash flow | denarni tok |
| cost drivers | povzročitelji stroškov |
| executional cost drivers | izvršilni povzročitelji stroškov (izvršitve) |
| free cash flow | prosti denarni tok |
| structural cost drivers | strukturni povzročitelji stroškov |
| supply chain costing | ugotavljanje stroškov v oskrbovalni verigi |
| supply chain management | upravljanje oskrbovalne verige |
| target costing | metoda ciljnih stroškov |
| value chain | veriga vrednosti |
| pay per use | plačevanje glede na uporabo |
| working kapital | delovni kapital |