

Specifike hotelirstva kot faktor za uvajanje metode ciljnih stroškov v hotelirsko dejavnost

Igor Novel

Univerza na Primorskem, Turistica – Visoka šola za turizem, Senčna pot 10, 6632 Portorož, Igor.Novel@turistica.si

Hotelska podjetja so orientirana na mednarodno tržišče, kar pomeni da jim to tržišče določa prodajne cene. Ker so prodajne cene določene, se hotelska podjetja morajo osredotočiti na obvladovanje stroškov in na uporabo metodologije, ki jim to omogoča. Ena najbolj uporabljenih metod v gospodarstvu je metoda ciljnih stroškov, bolj znana kot »target costing metoda (TC)«, saj se v teoriji in praksi industrijskih podjetij uporablja že trideset let. Japonska podjetja uporabljajo tovrstno metodo, kajti zagotavlja jim konkurenčne prednosti, s tem pa ustvarjajo večjo stopnjo rasti v primerjavi s podjetji, ki se te metode ne poslužujejo. Ocenjujemo, da je možno metodo ciljnih stroškov z določenimi prilagoditvami uspešno uvesti tudi v hotelirsko prakso. Namen članka, kot prvega, ki obravnava tematiko ciljnih stroškov v hotelirski dejavnosti, je predstaviti glavne specifike hotelirske dejavnosti ter glavne značilnosti uvajanja metode ciljnih stroškov v prakso, ob tem pa opozoriti na možnosti uvajanja metode ciljnih stroškov v hotelirsko prakso. Prispevek v prvem delu predstavlja specifike poslovanja hotelskih podjetij, v nadaljevanju pa podrobno seznanjamo z značilnostmi metode ciljnih stroškov ter nato predstavljamo svoja razmišljanja o uvedbi te metode v hotelirsko dejavnost.

Ključne besede: hotel, ciljni stroški, hotelirstvo, poslovanje

1 Uvod

Hotelska podjetja so v nepretrganem primežu mednarodnega trga. Glavna značilnost tega trga je da ne dopušča prevelikega razkoraka prodajnih cen med različnimi ponudniki hotelskih storitev. Prav zato morajo ta podjetja pri svojem poslovanju dati večji poudarek na svoj proizvod in na stroške, s katerimi ta proizvod ustvarijo. Le proizvod, ki je stroškovno obvladljiv pod prodajno ceno, je proizvod, ki prinese hotelskemu podjetju dobiček, obstoj in razvojne možnosti. Ker so kupci hotelskih storitev zelo osveščeni, hotelska podjetja ne smejo gledati samo na stroške proizvoda, ampak tudi na to, kakšen proizvod ponudijo ciljnemu kupcu. Vsak proizvod mora imeti svojo dodano vrednost za kupca. Le če kupec občuti, da z določenim proizvodom prejme neko dodano vrednost in da je ta dodana vrednost v razmerju s ceno, ki jo je plačal, se bo ta kupec ponovno odločil za nakup oziroma bo ta nakup predlagal nekomu drugemu. Ker je hotelski proizvod sestavljen iz več storitev, je potrebno ugotoviti tisto ravnovesje storitev, ki jih kupec dejansko želi, zato je potrebno izvedeti, katere storitve ter koliko posamezna storitev prispeva k dodani vrednosti hotelskega proizvoda. Le s pravi spletom storitev se lahko oblikuje proizvod, ki daje maksimalno dodano vrednost.

Oblikovanje proizvoda upoštevajoč želje kupcev in upoštevajoč dopustne stroške, ki jih lahko podjetje dosega, je zelo zahtevna naloga vsakega podjetja, ki je izpostavljeno ostri konkurenci. V svetovno znanih industrijskih podjetjih že od leta 1970 v ta namen uporabljajo metodo ciljnih stroškov, s katero si pomagajo oblikovati proizvod, ki je cenovno konkurenčen in popolnoma upošteva želje kupcev. To metodo že dalj časa uspešno uporabljajo svetovno znana podjetja so kot Toyota, Cannon, NEC, Nissan, Sharp.

V hotelski dejavnosti se ta metoda še ne uporablja, zato bomo v nadaljnje proučili možnosti uporabe le-te. Najprej je potrebno proučiti vse specifike hotelirske dejavnosti, nato pa je potrebno proučiti same značilnosti metode ciljnih stroškov, da bi lahko prišli do zaključka o tem, kje in kako bi se lahko omenjena metoda uporabila tudi v hotelirski dejavnosti.

2 Specifike hotelirske dejavnosti

Veliko avtorjev (Peroni, 1994; Wagen, in Davies, 1998; Schmidgall, 1995; Nebel, 1991; Fay, 1977; Vallen, 1996; Ivančovič, 2004; Johnston in Clark, 2001) v svojih delih podaja specifichnosti poslovanja hotelskih podjetij. Specifike hotelirstva bi lahko razdelili v dve glavni skupini. Prva

skupina uvršča specifične, povezane z umestitvijo hotelirske dejavnosti med storitvene dejavnosti, le-te pa so:

- Neotipljivost proizvoda
- Variabilnost
- Istočasnost proizvodnje in potrošnje
- Proizvodnja brez zalog
- Visoka stopnja nihanja povpraševanja

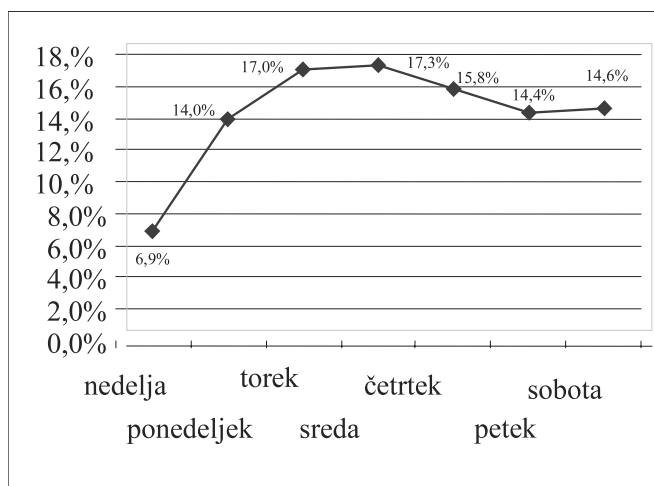
Druga skupina specifičnosti združuje specifične, ki so tipične predvsem za hotelirsko dejavnost oziroma hotelska podjetja; tako je torej hotelirska dejavnost:

- kapitalno intenzivna
- delovno intenzivna
- odvisna od lokacije
- ponudnik omejenega spleta storitev
- orientirana na različne tržne segmente in kanale prodaje.

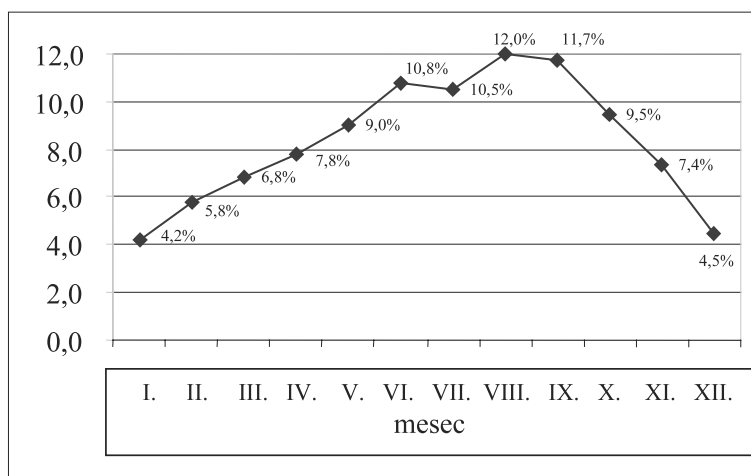
Neotipljivost storitev je glavna karakteristika, ki loči storitev od fizičnega proizvoda. Storitve kot tako je nemogoče otipati, videti, okusiti, slišati ali vohati in zaradi tega je storitev lahko ovrednotena samo po njeni izvedbi ozi-

roma po potrošnji. Hotelski proizvod je kratkotrajne narave in se ga ne more proizvesti na zalogo kot je to mogoče v proizvodnih podjetjih. Proces proizvodnje in potrošnje potekata sočasno, tako da je nemogoče hotelski proizvod skladiščiti. Storitev je mogoče proizvesti šele takrat, kadar pride do povpraševanja. Variabilnost storitev pomeni, da na proizvodnjo neke storitve vplivajo različni faktorji kot na primer čas izvajanja storitve, mesto izvajanja storitve, izvajalec storitve, kupec storitve. Vsaka storitev je edinstvena in edina, kar pomeni, da kupec določeno storitev, ki jo uporabi dvakrat, lahko vsakič doživi popolnoma drugače.

Ena od glavnih značilnosti hotelske dejavnosti je prav neuravnoteženo povpraševanje po hotelskih storitvah. Neuravnoteženo povpraševanje je opaziti tako po dnevih v tednu (slika 1), kakor po mesecih v letu (slika 2). Slika 1 jasno prikazuje, da je bilo v Evropi leta 1998 največ prodanih sob v sredo (17,3%) in torek (17,0%), najmanj pa v nedeljo, ko je bilo glede na isto število razpoložljivih sob prodanih le 6,9% kapacitet.



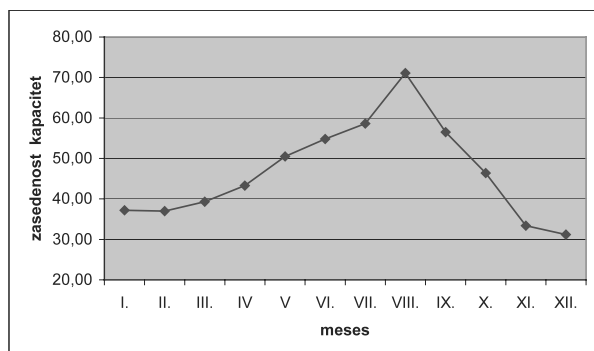
Slika 1: Struktura prodanih sob po dnevih v tednu v Evropi za leto 1998. Vir: worldwide hotel Industry Study 1998, Horwath & Horwath, str. 41.



Slika 2: Prodane sobe v Evropi po mesecih za leto 1998. Vir: Worldwide Hotel Industry Study 1998., Horwath & Horwath, str. 41.

Slika 2 pa prikazuje, da je bilo v Evropi največ sob prodanih v mesecu avgustu oziroma kar trikrat več kot v mesecu januarju, ki je najmanjše število prodanih sob dosegel v letu 1998.

Podobno velja tudi v Sloveniji (slika 3), kjer je razvidno, da je stopnja zasedenosti kapacitet najvišja prav v mesecih avgustu in juliju, najnižja pa v mesecih decembru in januarju.



Slika 3: Stopnja zasedenosti nastanitvenih kapacitet v Sloveniji po mesecih za leto 2003.
Vir: <http://epp.eurostat.cec.eu.int>, 2004.

Vse te značilnosti zelo vplivajo na gibanje in višino stroškov v hotelskih podjetjih. Kot je bilo že povedano, je prav zaradi teh značilnosti nemogoče proizvodne resurse prilagoditi povpraševanju hotelskih storitev. Enostavno ko pride do povpraševanja hotelskih storitev, je potrebno vse te resurse maksimalno uporabiti oziroma optimizirati.

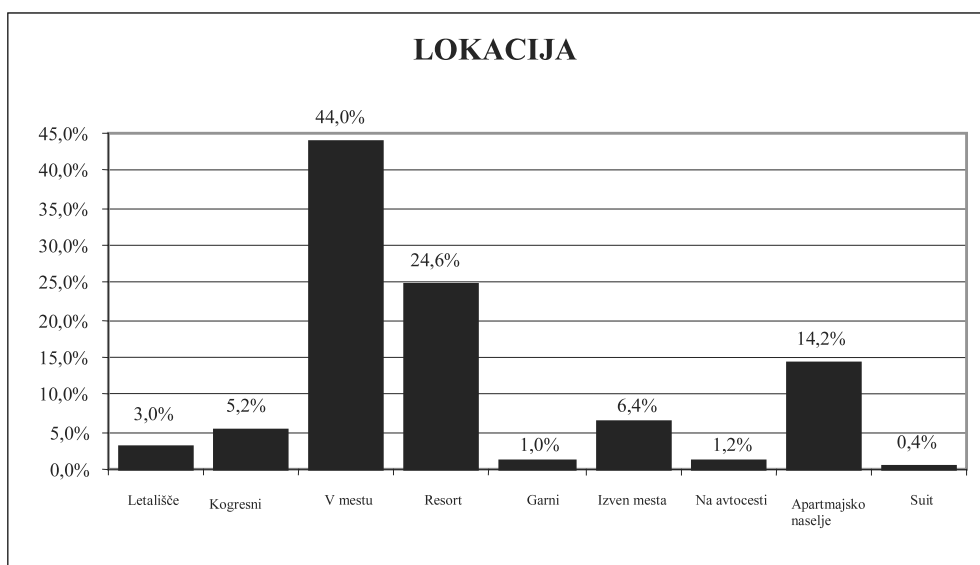
Še ena od specifik te dejavnosti je, da je kapitalno intenzivna. Največji delež celotnih investicij predstavlja prav investiranje v nepremičnine, tako da se struktura stalnih sredstev v skupnih sredstvih v povprečju giblje od 55% do 90%, kar je bistveno večji delež kot pri drugih de-

javnostih, kjer so stalna sredstva prisotna s 30% deležem (Schmidgall: 1995). Lokacija hotela je ena od poglavitnih značilnosti, tipična za hotelsko industrijo, saj le-ta zelo vpliva na uspešno poslovanje nekega hotela. Že Ellsworth Statler (znani hotelir) je dal velik poudarek na lokacijo hotela. In prav hoteli na »dobrih« lokacijah lahko prodajo svoje storitve po bistveno višjih cenah od hotelov, ki se nahajajo na »neprivlačnih« lokacijah.

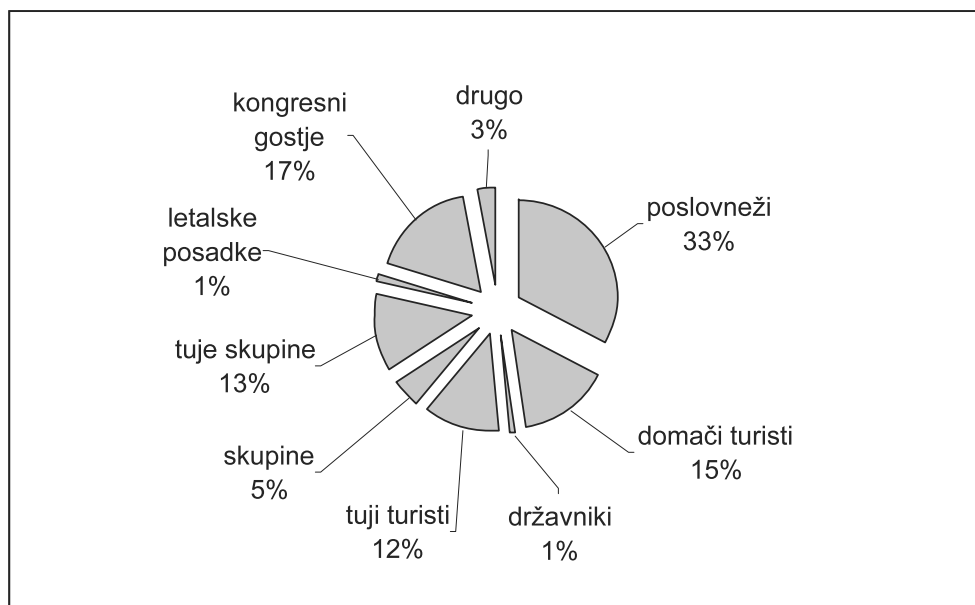
Na sliki 4 je jasno vidno, da se glavnina hotelov nahaja prav v mestu (44%) in v turističnih naseljih (24,6%), torej na lokacijah, kjer so stroški zemljišč v primerjavi z drugimi najvišji.

Omejenost proizvodnje hotelov kot proizvodnih obratov je še ena izmed tipičnih značilnosti hotelske dejavnosti. Hotel lahko proda največ toliko sob na dan, koliko jih ima na razpolago (npr. če ima hotel 100 sob, jih lahko določen dan prodal le sto). Tudi če bi jih na določen dan lahko prodal 1000, jih lahko prodal le toliko, kolikor jih ima na razpolago. Prav nasprotno v hotelirstvu ni mogoče kapacitete (sobe), ki niso bile prodane na določen dan izrabiti oz. prodati kasneje. Prav zaradi tovrstnih dejavnikov hotelska podjetja ne morejo popolnoma izkoristiti ekonomije obsega kot strategije zniževanja stroškov. Ekonomijo obsega lahko deloma koristijo le hotelske verige oziroma konzorciji.

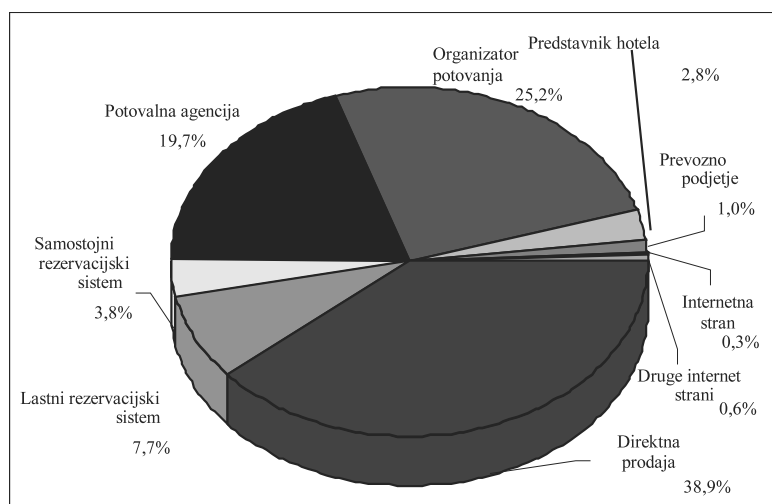
Še ena značilnost hotelske dejavnosti je, da hotel ponuja isti hotelski proizvod različnim ciljnim segmentom. Hotelska podjetja prodajajo svoje storitve različnim ciljnim segmentom. Iz raziskave svetovalne inštitucije Horwath&Horwath (Worldwide Hotel Industry Study: 1998) je razvidno, da evropski hoteli svoje storitve v največji meri prodajajo poslovnemu (32,5%), nato kongresnim turistom (17%), sledijo še domači turisti (15,1%), nato pa tuji turisti (12%), itd. (Slika 5).



Slika 4: Struktura hotelov v Evropi glede na lokacijo, za leto 1998. Vir: Worldwide Hotel Industry Study 1998., Horwath&Horwath, str. 41.



Slika 5: Tržni segmenti hotelskih gostov v Evropi za leto 2002. Vir: *The international hotel industry travel & tourism intelligence*, october 2003, str. 34.



Slika 6: Struktura prodaje v samostojnih hotelih v Evropi za leto 1998. Vir: *Worldwide Hotel Industry Study 1998*, Horwath & Horwath, 1998., str. 41.

Kot je že bilo opisano, nudijo hoteli svoje storitve različnim ciljnim segmentom. Avtorji Enz et al. (1999) so ugotovili, da ima hotel, ki prodaja svoje storitve več različnim ciljnim segmentom, tudi višje operativne stroške na sobo v primerjavi s hoteli, ki prodajajo svoje storitve le manjšemu številu ciljnih segmentov.

Uporaba različnih prodajnih kanalov je še ena značilnost hotelskih podjetij. Pri prodaji svojih storitev hotelska podjetja uporabljajo tako indirektno kanale kakor tudi direktne kanale.

Kot je vidno na sliki 6, samostojni hoteli v Evropi prodajajo svoje storitve predvsem preko direktne prodaje

(38,9%), preko organizatorjev potovanj (25,2%) in preko potovalnih agencij (19,7%).

3 Metoda ciljnih stroškov

Preden spoznamo, kako specifične poslovanja hotelirske dejavnosti vplivajo na uvajanje metode ciljnih stroškov v hotelirsko prakso oziroma kako je potrebno prilagoditi to metodo sami dejavnosti, je potrebno najprej podrobno predstaviti:

- kaj je metoda ciljnih stroškov
- zakaj se uvaja metodo ciljnih stroškov

- temeljna načela metode ciljnih stroškov
- korake metode ciljnih stroškov

3.1 Pojem "metoda ciljnih stroškov"

Metoda ciljnih stroškov ali Target Costing (TC) metoda, je moderna metoda obračuna stroškov, ki je odgovor na tradicionalne metode obračuna stroškov, saj so slednje premalo tržno usmerjene (Kavčič, 2000). TC metoda je odgovor svetovnim razmeram, kjer vlada visoka konkurenca in kjer je ena od konkurenčnih prednosti proizvesti kakovosten proizvod za čim nižjo ceno. S TC metodo se lahko vpliva na znižanje oziroma prilagajanje stroškov, tako da se ob določeni višini stroškov proizvede proizvod ki da kupcu maksimalno (potrebno) dodano vrednost. S TC metodo se dejansko ugotovi, kateri in v kolikšnem obsegu so določeni stroški v očeh kupca opravičljivi, torej dajejo proizvodu neko vrednost in prav tako se ugotovi, kateri stroški so v očeh kupca nepotrebni

Pod pojmom ciljni stroški so različni avtorji enakega mišljenja:

- Ciljni stroški so vsi opravičljivi stroški, ki se pojavijo v proizvodnem procesu nekega proizvoda, tako da je s proizvodnjo tega proizvoda ustvarjen želen dobiček.
- Čeprav so različni avtorji enakega mišljenja o tem, kaj so ciljni stroški, je vsak sestavil svojo definicijo:
- Koncept ciljnih stroškov nam govori o tem, koliko lahko proizvod stane, a ne koliko bo ta proizvod stal (Turk et al., 1997)
- TC metoda je sistem planiranja dobička in upravljanja stroškov, ki so osredotočeni na tržišče, timsko delo in na oblikovanje proizvoda (Ansari, 1997)
- Sistem ciljnih stroškov je sistem upravljanja stroškov podjetja, ki je v podporo pri oblikovanju novega proizvoda (Monden, 1995)
- TC metoda je strukturirana metoda, ki definira življenjske stroške proizvoda z vsemi potrebnimi funkcijami, stopnjo kakovosti, stopnjo dobičkonosnosti, ki jo bo le-ta dosegel s pričakovano tržno ceno (Cooper, Slagmulder, 1997)
- TC metoda je prvovrstno strateško sredstvo upravljanja z dobičkom podjetja (Cooper, 1996)
- Koncept ciljnih stroškov je skupek menedžerskih sredstev in metode, s katero vplivamo na oblikovanje in planiranje aktivnosti novega proizvoda, s posrednim ciljem kontrole vseh faz proizvodnje in s končnim ciljem doseganja dobičkonosnosti proizvoda skozi celo življenjsko dobo proizvoda (Shank, 1999).
- Tržno usmerjeno orodje upravljanja stroškov, s katerim menedžment s pomočjo strategije podjetja vpliva na stroške že v fazi oblikovanja proizvoda (Niemand, 1996)
- TC koncept se lahko definira kot sredstvo upravljanja stroškov, s katerim vplivamo ob pomoči proizvodnega oddelka, oddelka razvoja proizvoda, oddelka marketinga in oddelka za računovodstvo, na zmanjšanje življenjskih stroškov proizvoda (Niemand, 1996)
- Pod TC metodo se razume skupina inštrumentov planiranja, kontroliranja in upravljanja stroškov, s kate-

rim ob upoštevanju informacij tržnih raziskav vplivamo na stroške že v fazi oblikovanja proizvoda (Niemand, 1996).

- TC metoda ni samo metoda upravljanja stroškov, temveč predstavlja filozofijo planiranja in upravljanja v procesu razvoja proizvoda (Horwath, 1993)
 - TC metoda preko kontrole stroškov vpliva na maksimiranje dobičkonosnosti produkta (Perrish, 1996)
- Zgoraj navedene definicije imajo skupni imenovalec, ki pravi, da:
- je sistem zgrajen z različnimi inštrumenti
 - vpliva na stroške podjetja oziroma na dobiček podjetja
 - je dolgoročno upravljalno sredstvo
- Razhajanja pa obstajajo v vidikih, ki govorijo o tem:
- da TC metodo nekateri avtorji razumejo kot sredstvo, ki vpliva na zniževanje stroškov novih proizvodov oziroma drugi jo vidijo kot sredstvo, ki vpliva na zniževanje stroškov vseh proizvodov;
 - nekateri avtorji jo razumejo kot sredstvo upravljanja stroškov, drugi pa v širšem smislu kot sistem upravljanja stroškov.

Na osnovi različnih definicij razumemo TC metodo kot:

Celokupni sistem upravljanja podjetja, ki s pomočjo različnih inštrumentov upravljanja vpliva na oblikovanje proizvoda oziroma na oblikovanje stroškov teh proizvodov, s ciljem zadostitve potrebe kupcev in zadovoljitev dolgoročne dobičkonosnosti proizvoda ter samega podjetja.

3.2 Razlogi uvedbe metode ciljnih stroškov

Glavni razlogi za uvedbo TC metode v prakso so predvsem njeni vplivi na izboljšanje konkurenčnosti podjetja, na zvišanje kakovosti proizvoda in skrajševanje potrebnega časa plasiranja novega proizvoda na tržišče.

Uvajanje TC metode v prakso je obrodilo oprijemljive rezultate. Uvedba TC metode v nekatera japonska podjetja (Tabela 1) je znižala stroške na letni ravni od 13% pa do 17%. V spodnji tabeli je predstavljenih nekaj primerov uspešne uvedbe TC metode v prakso.

TC metodo se lahko v podjetju uporablja na različnih področjih (Buggart in Wielputz, 1995), in sicer:

- kot metodo optimizacije razvoja novega proizvoda in procesov,
- kot metodo racionalizacije in zniževanja stroškov obstoječih proizvodov,
- kot metodo zviševanja stopnje kakovosti,
- kot metodo planiranja proizvodnega procesa,
- kot metodo definiranja standardnih stroškov.

3.3 Načela metode ciljnih stroškov

Po Ansariju (1997) temelji TC metoda na šestih glavnih načelih:

- prodajna cena je osnova za definiranje stroškov proizvoda,
- usmerjenost h kupcu,

Tabela 1: Rezultati uporabe TC metode v različnih podjetjih. Vir: Braxton, P.J., Target costing best practice, Joint Ispa /Scea International Conference, June 1999, San Antonio, Dostopno na <http://citeseer.ist.psu.edu>

Podjetje	Rezultati
Rocketdyne RS 68	• 50% zmanjšanje stroškov proizvodnje, • 65% zmanjšanje izrednih splošnih stroškov,
	• 60% zmanjšanje obdobja lansiranja proizvoda na tržišče.
Boeing Scandanavian Belly loader	• 72% zmanjšanje stroškov.
Boeing 757-300	• 43% zmanjšanje stroškov.
Boeing 737	• 90% zmanjšanje splošnih stroškov za izgradnjo ventila, • 14.700\$ zmanjšanje stroškov po letalu, za montažo panela, • čas zamenjave stekla se je zmanjšal z 12 ur na 3 ure.
Mercedes Benz M-Class	• dosežen 12% donos na investicijo.
Chrysler	• zaradi velike rasti dobička (400%) je tržna cena delnice od leta 1990 do 1995 porasla z 10\$ na 54\$.

- usmerjenost k oblikovanju proizvoda in procesa,
- usmerjenost na timsko delo,
- usmerjenost na celotne življenjske stroške proizvoda,
- uporaba verige vrednosti.

Prvo načelo govori o tem, da so stroški po TC metodi definirani s pomočjo prodajne cene, s katero bo mogoče proizvod prodajati na trgu. To je tudi prva faza uvajanja te metode v prakso. Glavna karakteristika tega načela je, da se stroški definirajo upoštevajoč prodajne cene in želeni dobiček lastnikov kapitala podjetja. Slika št.7 nam nazorno prikazuje, da se ciljni stroški definirajo tako, da se od tržne cene odbije pričakovan dobiček. Rezultat te enačbe je obseg stroškov, s katerim dosežemo želeni tržni delež in zadovoljstvo lastnikov.

Bistvo omenjenega načela je v tem, da se s pomočjo prodajne cene oblikuje dopusten obseg stroškov.

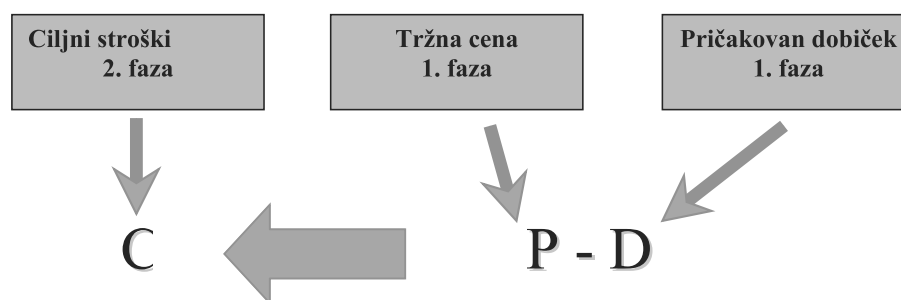
TC metoda je pravo nasprotje metodi »stroški plus«, kjer se najprej definirajo stroški, nato pa se stroškom prišteje želen dobiček, obe komponenti pa skupaj oblikujeta prodajno ceno.

Drugo načelo TC metode je usmerjenost h kupcu. Kupčeve želje in potrebe so osnova vseh faz procesa metode ciljnih stroškov. Skozi analize potreb kupcev lahko

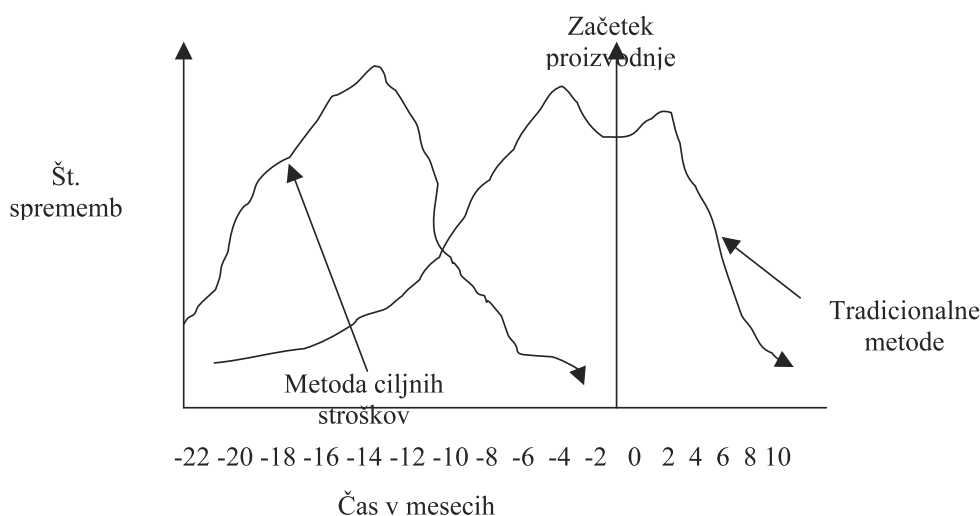
TC metoda v proizvod vključi samo tiste lastnosti, ki jih kupci dejansko želijo in ki so jih pripravljene tudi plačati. Tretje načelo govori o pomembnosti prve faze, in sicer faze oblikovanja proizvoda. V tej fazi je namreč mogoče vplivati kar na 80% proizvodnih stroškov (Buggart in Wielpütz, 1995), torej je mogoče upravljati kar z 80% vseh proizvodnih stroškov.

Prav ob dajanju velikega poudarka na fazo razvoja in oblikovanja proizvoda je TC metoda zmanjšala število sprememb v fazi proizvodnje in je seveda s tem tudi zmanjšala stroške razvoja ter skrajšala čas lansiranja nekega proizvoda na trg (slika št. 8)

Četrto načelo TC metode je uporaba timskega dela. Timsko delo je osnovni temelj TC metode, saj brez uporabe timskega dela vseh akterjev v podjetju, ni mogoče izdelati proizvoda, ki bi vključil vse potrebe kupcev upoštevaje stroške, ki so dopustni za posamezni del proizvoda. V tim so ponavadi vključeni predstavniki vseh funkcij podjetja kot na primer predstavnik oddelka razvoja proizvoda, oddelka prodaje, marketinga, proizvodnje in predstavnik oddelka, ki upravlja s stroški podjetja. Tim je odgovoren za sam proizvod, za procese, s katerim se bo izdelal



Slika 7: Definiranje stroškov po TC metodi. Vir: Preurejeno po Ansari et al., *Target costing the next frontier in strategic cost management*, McGraw-Hill, 1997, str. 17.



Slika 8: Število sprememb po fazah v razvoju proizvoda po TC metodi in po tradicionalnih metodah. Vir: Ansari et al., *Target costing the next frontier in strategic cost management*, McGraw-Hill, 1997, str. 14

določen proizvod in za stroške proizvodnje določenega proizvoda.

Peto načelo je usmerjenost na vse življenjske stroške proizvoda. Po tem načelu velja, da TC metoda daje velik poudarek na vse stroške proizvoda, to je od stroškov proizvodnje pa do stroškov vzdrževanja proizvoda, popravila proizvoda ter stroškov recikliranja proizvoda. Ob upoštevanju tega načela se stremi k zadovoljitvi dveh ciljev (Ansari, 1997):

- minimizirati stroške proizvoda bodočega lastnika proizvoda,
- minimizirati stroške razvoja, proizvodnje, marketinga, distribucije podpore in reklamacij.

S šestim načelom, ki pravi da je potrebno vključiti v proces proizvodnje in zniževanja stroškov celotno verigo vrednosti, se smatra, da je potrebno v sam proces planiranja in zniževanja stroškov vključiti vse, ki sodelujejo pri nastajanju proizvoda, tudi zunanje izvajalce kakor tudi dobavitelje polproizvodov, distribucijsko mrežo, servisno mrežo itd...

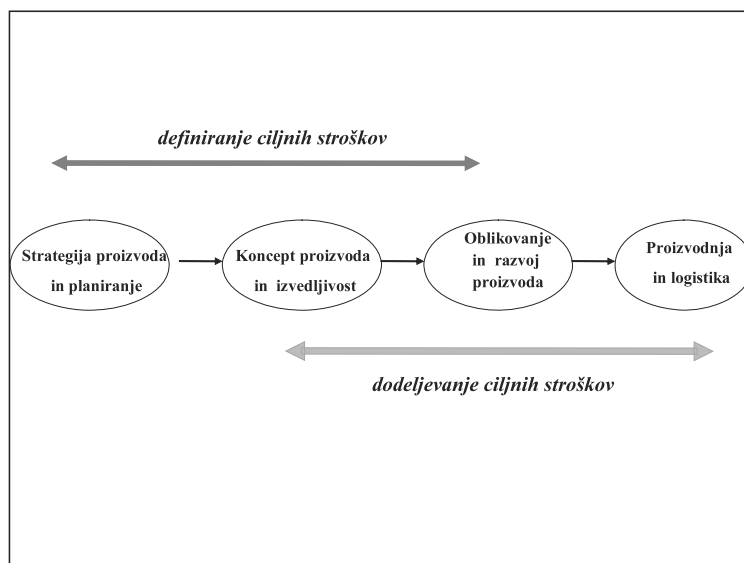
3.4 Koraki metode ciljnih stroškov

Za uspešno umestitev TC metode v prakso nekega podjetja je potrebno izvesti določene aktivnosti. Te aktivnosti oziroma koraki morajo biti izvedeni metodološko pravilno, sicer je sama uspešnost udeležanja te metode v podjetje lahko vprašljiva.

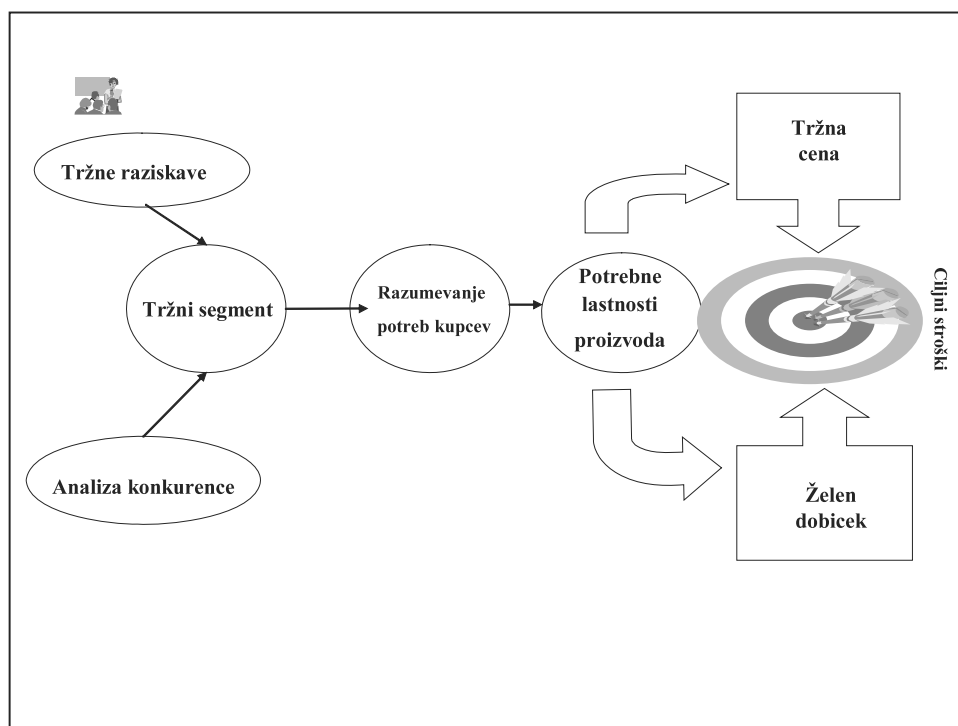
Najprej je za uvedbo te metode v prakso določenega podjetja potrebno proučiti specifične podjetja ter dejavnosti kot so:

- organizacijska kultura podjetja,
- tehnično/strukturni pogoji delovanja,
- pogoji obnašanja zaposlenih,
- politični pogoji znotraj podjetja.

V kolikor se oceni, da ima podjetje zadovoljive pogoje za vpeljavo te metode v prakso podjetja, se prične s prvo fazo procesa. Ansari (1997) je opredelil dve glavni fazi, ki sta sestavljeni iz več aktivnosti. Prva faza se pojmuje kot »faza definiranja ciljnih stroškov«, druga faza pa kot »faza dodeljevanja ciljnih stroškov«. Ti dve fazi se med seboj prepletata, zato ni jasne meje zaključka prve in začetka druge faze (slika 9).



Slika 9: Ciljni stroški in cikel razvoja proizvoda. Vir: Ansari et al., *Target costing the next frontier in strategic cost management*, McGraw-Hill, 1997, str. 2.4.



Slika 10: Faza definiranja obsega ciljnih stroškov. Vir: Ansari et al., *Target costing the next frontier in strategic cost management*, McGraw-Hill, 1999, str. 25.

Ansari (1997) uvršča v prvo fazo aktivnosti definiranja strategije proizvoda, koncepta proizvoda in načina razvoja proizvoda. Omenjene aktivnosti so (slika 10):

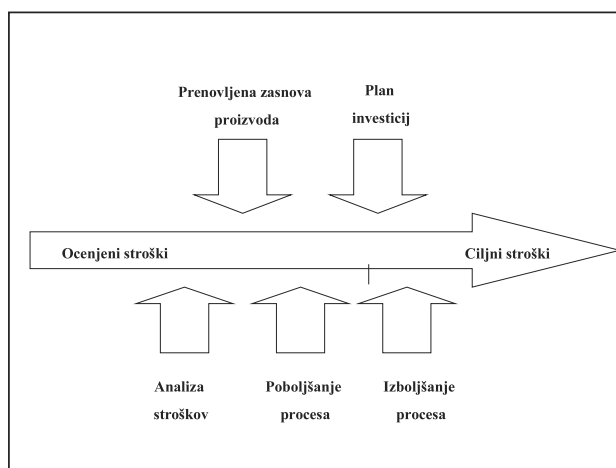
- tržne raziskave,
- analiza konkurence,
- definiranje tržnega segmenta,
- definiranje zahtev kupcev,
- definiranje lastnosti proizvoda,
- definiranje tržne cene in

- definiranje želenega dobička.

Druga faza oziroma faza dodeljevanja ciljnih stroškov je osredotočena na aktivnosti, s katerimi se obdelujejo razpoložljive informacije, cilj pa je ugotavljanje razlik med ocenjenimi stroški in ciljnimi stroški ter oblikovanje proizvoda ter funkcij tega proizvoda v okviru ciljnih stroškov. Ko se v prvi fazi ugotovi celoten ciljni strošek proizvoda, je potrebno v sklopu te faze ugotoviti ciljni strošek za posamezno komponento proizvoda. Pri ugotavljanju

ciljnega stroška po komponenti je potrebno ugotoviti, koliko je posamezna komponenta proizvoda pomembna za kupca proizvoda. Ciljni strošek določene komponente je lahko le tolikšen, v kolikšni meri je ta komponenta pomembna oziroma koristna bodočemu kupcu (torej če ocenimo gost, da je zajtrk pomemben 20% od celotne storitve nočitve z zajtrkom, strošek zajtrka ne sme preseči 20% vseh stroškov). Prilagajanje ocenjenih stroškov proizvodnje ciljnemu stroškom poteka v več fazah in kontinuirano. Vsekakor je potrebno pri prilagajanju ocenjenih stroškov ciljnemu stroškom kontinuirano izvajati aktivnosti iz (slike 11), le-te so:

- analiza stroškov,
- izboljšanje procesov dela,
- prenovljena zasnova proizvoda,
- analiza možnosti novih investicij,
- itd.



Slika 11 :Proces prilagajanja ocenjenih stroškov ciljnemu stroškom. Vir: Avtor

4 Vpliv specifik hotelirstva ob uvajanju metode ciljnih stroškov

Na osnovi teoretične analize specifik hotelirstva in same metode ciljnih stroškov bomo v tem poglavju ocenili, kako lahko specifične hotelirstva vplivajo na uvedbo metode ciljnih stroškov v hotelirski dejavnosti.

Glede na dejstvo, da hotel nudi velik splet storitev, v prvi fazi ugotavljamo, da TC metode ni mogoče uvesti na vsa področja poslovanja nekega hotela. Zato je potrebno že na začetku definirati, kateri proizvod bo predmet uvažanja TC metode. Hotel nudi svojim gostom celo vrsto storitev. Nekatere storitve so del paketa oziroma proizvoda, nekatere pa so take, ki se prodajajo samostojno (storitve telefona, pranje perila itd.). Ocenjujemo, da bi bilo metodo ciljnih stroškov smiselno uvesti samo pri tistih proizvodih, s katerimi nastopamo na tržišču in s katerimi privabljamo potencialne goste, torej takšne proizvode, ki so pod stalnim pritiskom trga ter posledično konkurence. V primeru hotelskih storitev spadajo v omenjeno skupino storitev paketi, v katere je vključeno spanje, prehranjeva-

nje ter dodatne storitve, ki oblikujejo vsebino paketa. Ta paket mora biti oblikovan po načelu TC metode saj bo le tako gost prejel najvišjo vrednost za plačano ceno.

Druga specifična, ki vpliva na samo uvedbo TC metode je ta, da hotel ponavadi prodaja »isti proizvod« različnim ciljnim segmentom. Rezultat tega je, da proizvod, ponujen različnim segmentom, ne more nikoli nuditi popolnega zadovoljstva vsem segmentom, saj le-ti nimajo istih potreb in želja. Dube in Renaghan (1999) sta v sklopu svoje raziskave, za katero sta anketirala goste v kar 495 hotelih, ugotovila, da različni ciljni segmenti dajejo določenim hotelskim storitvam različen pomen. Na primer ciljni segment »menedžer« daje večji pomen storitvi »povezava na svetovni splet« kot pa ciljni segment »družine«, ki daje večji pomen storitvi animacije. To tezo potrjuje tudi raziskava Kavčič et al. (2003), v kateri so prišli do spoznanja, da dajejo različni ciljni segmenti različno pomembnost atributom, ki so sestavina neke hotelske storitve (Tabela 2). Zato je nemogoče oblikovati nek paket storitev tako, da bi popolnoma zadovoljil oba ciljna segmenta. TC metoda je metoda, s katero oblikujemo proizvod le za en ciljni segment, kajti proučujemo želje in potrebe le enega segmenta. Torej TC metodo lahko uvedemo le v hotelih, ki nudijo svoje storitve specifičnemu ciljnimu segmentu.

Specifična hotelske dejavnosti je ta, da se ob investiranju v nek hotelski objekt investira v stalna sredstva, ki imajo dolg življenjski rok. Torej investicija v hotel spada med zelo dolgoročne investicije, ki pravzaprav zaradi slabe dobičkonosnosti spadajo med investicije z dolgo dobo vračanja. Prav ta značilnost vpliva na uvajanje TC metode v hotelirsko dejavnost. Pri TC metodi se proizvod oblikuje že pred samo investicijo, kar pomeni, da se ugotovi želje in potrebe gostov vsaj dve leti pred uradnim odprtjem hotela. Pri tem pa moramo poudariti, da se v tako dolgem roku oblikovanja hotelskega proizvoda potrebe in želje večkrat menjajo. Kajti na splošno znano je, da se potrebe in želje skozi čas spreminjajo. Torej če se spremeni važnost enega atributa (npr. v zadnjem času zaradi različnih terorističnih napadov je varnost pridobila na pomenu), je potrebno stroške proizvoda, če želimo maksimalno zadovoljiti goste hotela, ponovno prilagoditi na novo nastali situaciji. Torej je potrebno pri uvedbi TC metode v hotelirsko dejavnost stalno proučevati potrebe in želje gostov (vsaj na pet let) ter ob novih investicijah prilagoditi produkt dejanskim potrebam.

Specifična visokih fiksnih stroškov, ki so značilni za hotelsko dejavnost, je eden izmed glavnih faktorjev, ki zagovarjajo uvedbo te metode v samo hotelirsko prakso. S TC metodo se lahko v razvojnih fazah oblikovanja hotelskega produkta vpliva na kar 80% vseh stroškov. Ko je namreč hotel že izgrajen, nastane veliko stroškov fiksne narave, torej kakršenkoli vpliv s strani menedžerjev je v tej fazi onemogočen.

5 Zaključek

V članku smo ugotovili, da specifične hotelske dejavnosti vplivajo na uvedbo TC metode v hotelirsko dejavnost. Za-

Tabela 2: Pomembnost atributov hotelske storitve po ciljnih segmentih. Vir: Kavčič S., Ivankovič G., Raziskovalno poročilo: Vzpostavljane razmer za pridobivanje računovodskih in drugih podatkov, potrebnih za metodologijo USALI v Sloveniji, Ekonomska fakulteta, 2003., str. 67

ATRIBUT	CILJNI SEGMENT				
	skupaj	poslovni gosti	individualni turisti	kongresni gosti	Zdraviliščni gosti
Varnost gostov in imetja	15,2	18,5	14,97	12,75	15,44
Prijazno osebje	18,0	19,47	17,64	17,64	18,10
Cena in plačilni pogoji ob določeni kakovosti	14,6	13,5	14,11	18,33	15,65
Udobnost sob	15,9	17,0	16,53	16,66	15,99
Lokacija hotela	11,3	10,71	10,99	11,35	12,54
Kakovost in količina obrokov	14,8	17,41	14,23	18,36	15,24
Animacija	10,2	8,17	10,77	7,20	9,54

radi določenih specifik je potrebno proučevano metodo prilagoditi na takšen način, da bo TC metoda dala najustreznejše rezultate. Poleg tega smo prišli do spoznanja, da je prav zaradi določenih specifik kot so visok delež fiksnih stroškov, visok delež stalnih sredstev TC metodo resnično smotno uvesti v sklop hotelirske dejavnosti. Oblikovanje hotelskega proizvoda po TC metodi lahko znatno pripomore k oblikovanju proizvoda po meri želja in potreb kupcev (v industriji je to že dokazano) ter s tem vpliva na povišanje kakovosti proizvoda oziroma na povečanje konkurenčnosti samega hotelskega proizvoda.

Literatura in viri

- Ansari et al., (1997) *Target costing the next frontier in strategic cost management*, McGraw-Hill, New York.
- Buggert W. & Wielputz A. (1995). *Target costing- Grundlagen und Umsetzung des Zielkostenmanagements*, Hanser.
- Cooper R. (1996). *Look out, management accountants*, *Management Accounting, Magazine for Chartered Management Accountants*, **74** (5): 23.
- Cooper R. & Slagmulder R., (1997) *Target costing and value engineering*, Productivity Press, New York.
- Dube L. & Renaghan L.M. (1999). How hotel attributes deliver the promised benefits: guests' perspectives on the lodging industry's functional best practices. *Cornell hotel and restaurant administration quarterly*, 40 (oktober 1999), str.89-95.
- Enz, C.A., Potter M., & Siguaw T. (1999). Serving more segments and offering more products, *Cornell hotel and restaurant administration quarterly*, 40 (December 1999), str.59.
- Fay, T.C. et al. (1977). *Managerial accounting for the hospitality service industries*, W.M. C. Brown Company, Dubuque,.
- Horwath P. (1993). *Target costing Marktorientierte Zielkosten in der deutschen Praxis*, Schaffer Poeschl, Stuttgart.
- Ivankovič, G. (2004). Računovodsko merjenje uspešnosti poslovanja v hotelirstvu. Univerza v Ljubljani, Ekonomska fakulteta. Ljubljana, 2004.
- Johnston, R. & Clark G. (2001). *Service operations management*, Pearson Education, London,.
- Kavčič S. & Ivankovič G., (2003). Raziskovalno poročilo: Vzpostavljane razmer za pridobivanje računovodskih in drugih podatkov potrebnih za metodologijo USALI v Sloveniji, Univerza v Ljubljani, Ekonomska fakulteta, Ljubljana.
- Kavčič, S. (2000). Metoda target costing i s njom povezane metode snižavanja troškova, dopunska literatura magistrskega studija "Upravljanje sa kvaliteto u hoteljerstvu i turizmu, Fakultet za hoteljrski i turistički menadžment, Opatija.
- Monden Y. (1995). *Target costing and kaizen costing*, Productivity Press, New York.
- Nebel, C. E. (1991). *Managing hotels effectively: lessons from outstanding general managers*, J. Wiley & Sons, New York,.
- Niemand S. (1996). *Target Costing fur industrielle Dienstleistungen*, Vahlen.
- Parrish D.A. (1996). Hitting the target, *VARBusiness*, **12**(4):108.
- Peroni, G. (1994). *Marketing turistico*, 3ed., Angeli, Milano,
- Schmidgall, R. (1995). *Hospitality industry managerial accounting*, AH & MA, New York.
- Shank J. K. (1999). Target Costing as a Strategic Tool. *Sloan Management Review*, **41**(1): 74.
- Turk I, Kavčič S. & Kokotec Novak M. (1997) *Poslovodno računovodstvo*, Slovenski Institut za revizijo, Ljubljana.
- Vallen, G. K. & Vallen J. J. (1996). *Check-in-check-out*, 5th ed., Irwin, Chicago,.
- Wagen, L. & Davies C. (1998). *Supervision and leadership in tourism and hospitality*, Cassell, London,.
- Worldwide Hotel Industry Study.(1998). Horwath&Horwath, New York.

Igor Novel je leta 1995 zaključil dodiplomski študij na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani z diplomsko nalogo z naslovom »Pranje denarja«. Svoje pripravništvo je opravil v Banki Noricum v Ljubljani na tematiko akreditivnega poslovanja. Po pripravništvu se je zaposlil v podjetje Intereuropa v sektor za marketing, kjer je bil odgovoren za analizo konkurence. Na začetku leta 1998 je postala produktni vodja za logistične storitve, kjer je koordiniral in organiziral več logi-

stičnih projektov za potrebe velikih slovenskih in tujih podjetij. Leta 1999 je postal asistent na Univerzi na Primorskem, Turistiki – visoki šoli za turizem pri predmetu »Poslovanje nastanitvenih obratov. V tem obdobju je aktivno raziskoval področje hotelirstva v Sloveniji in tujini. Isto leto se je vpisal tudi na podiplomski magistrski študij na fakulteto za hotelski in turistični menedžment v Opatijo – Hrvaška. Leta 2005 je svojo magistrsko delo z naslovom »Računovodske predpostavke zmanjševanja stroškov v hotelirstvu« tudi uspešno zagovarjal ter pridobil naziv »Magister ekonomskih znanosti«. Rezultat proučevanja hotelirstva so tudi članki in raziskave, ki jih je v tem obdobju Igor Novel tudi napisal.