

# Menadžerske implikacije ciljanog obračuna troškova

UDK 005.51 ; 657.05

Prof.dr Vesna Milićević, prof.dr. Bojan Ilić

Fakultet organizacionih nauka u Beogradu

*U radu se polazi od multidimenzionalnosti ciljeva preduzeća i od značaja ostvarenja ciljanog profit-a sa stanovišta poslovnog uspeha i razvoja preduzeća. Analizira se ciljni obračun troškova i njegova povezanost sa kaizen obračunom troškova. Date su menadžerske implikacije ciljanog obračuna troškova u uslovima svetske ekonomske krize i oporavka.. Akcenat je na donošenju menadžerskih odluka vezanih za sniženje troškova i ostvarenje ciljanog profit-a.*

## 1. Uvodna razmatranja

Ciljevi preduzeća se mogu odrediti sa aspekta menadžmenta kao buduća stanja koja preduzeće namerava da ostvari i ka kojima su usmerene njegove aktivnosti da bi realizovalo svoju osnovnu svrhu postojanja. Ciljevi bi trebalo da budu jasni i realni, a sa stanovišta upravljanja su naročito važni merljivi ciljevi. U skoro svakoj organizaciji je prisutna hijerarhija ciljeva, bazirana na širini uticaja i na vremenskoj dimenziji, mada dugoročnost i kratkoročnost nisu apsolutne kategorije, već zavise od vrste proizvodnje i od okruženja.

Od posebnog je značaja da cilj bude izvodljiv polazeći od raspoloživosti preduzeća u ljudskim, finansijskim, fizičkim i informacionim resursima, kao i od dinamike privrede i složenosti sredine.

U ovom kontekstu je neophodno razmotriti teoriju firme (*theory of the firm*) [1]. Prvobitno se teorija firme bazirala na pretpostavci da je cilj preduzeća da maksimizira tekući ili kratkoročni profit. Međutim, činjenica je da firma često žrtvuje tekući profit radi povećanja budućeg, odnosno dugoročnog profit-a. Dobar primer za to su izdaci za istraživanje i razvoj, za novu opremu ili za promociju. S obzirom na činjenicu da su u suštini značajni i kratkoročni i dugoročni profit, danas je po teoriji firme primarni cilj preduzeća da maksimizira vrednost firme, koja se izračunava kao sadašnja vrednost (PV - *Present Value*) svih očekivanih budućih profit-a, pri čemu profit predstavlja razliku ukupnih prihoda i ukupnih troškova.

U okviru biheviorističke teorije firme polazi se od ciljeva pojedinih grupa. Firma se posmatra kao koalacija više grupa: menadžera, akcionara, zaposlenih radnika i kupaca koji imaju različite interese. Ciljevi su u suštini rezultat razrešenja konflikata u okviru ove koalicije. Rezultati empirijskih istraživanja biheviorističke teorije ukazuju da je pet ciljeva od posebne važnosti kod donošenja odluke o proizvodnji i cenama. To su: proizvodni cilj, prodajni cilj, tržišno učešće, cilj koji se odnosi na zalihe i cilj vezan za profit [2]. Proiz-

vodni cilj, koji u velikom stepenu predstavlja zahteve članova koalicije koji su direktno uključeni u proizvodnju, se ne odnosi samo na nivo proizvodnje, već i na promene u različitim periodima u smislu postizanja stabilne zaposlenosti i uspešnog planiranja.

Menadžerske teorije se javljaju u uslovima rastućeg značaja tržišne snage korporacija koje karakteriše odvajanje vlasništva i kontrole nad kapitalom. *J.K. Galbraith* u vezi sa ciljevima velikih korporacija polazi od toga da stvarnu moć odlučivanja u korporacijama imaju pripadnici tehničkog, planerskog i drugog specijalizovanog osoblja koje unosi znanja, talenat i iskustvo u proces grupnog odlučivanja [3]. Prema ovom pristupu glavni ciljevi su sigurna visina profit-a, odnosno maksimalna stopa rasta, zajedno sa stvaranjem profit-a koji je potreban za nova investiranja.

Model *W. Baumol-a* uključuje cilj menadžera da se maksimizira prihod od prodaje, a profitu se pristupa kao ograničenju. U ovom smislu on je delimično egzogeno determinisan potrebom da se zadovolje akcionari, a delimično internim zahtevima preduzeća vezanim za finansiranje [2].

U realnim uslovima postojeće samostalnosti menadžera u upravljanju korporacijom prisutan je veći broj ciljeva preduzeća. *P. Drucker* ističe osam područja u okviru kojih savetuje da menadžeri planiraju ciljeve poslovanja: 1) pozicija na tržištu (planiranje ciljeva koji pokazuju poželjnju poziciju u odnosu na konkurenate); 2) inoviranje (proizvoda, usluga, znanja, metoda proizvodnje); 3) produktivnost; 4) resursi (fizički i finansijski); 5) profitabilnost; 6) delovanje i razvoj menadžera; 7) rad i stavovi zaposlenih radnika i 8) odgovornost prema društvu, posebno prema kupcima [4].

Značaj ciljeva za svaku organizaciju se pre svega ogleda u njihovom uticaju na donošenje odluka od strane menadžera, kao i na što efikasnije korišćenje raspolaživih ograničenih resursa.

*R. Marris* ističe da je rast glavni cilj menadžmenta. Bitno je imati u vidu da preduzeće može birati između različitih stopa rasta. Više stope rasta će podrazumevati više vremena i napora u potrazi za profitabilnim investicijama, a često i više promocije u cilju porasta tražnje, kao i intenzivniji istraživačko-razvojni rad. To znači da će za višu stopu rasta morati da se izdvoji veći procentualni deo tekućeg profita da bi se finansirale ove promotivno-razvojne aktivnosti i da bi se finansirale investicije potrebne za nove kapacitete, iz čega proizilazi važnost visine ostvarenog profita [5].

Bitno je naglasiti da svi modeli rasta firme prepostavljuju da je za ekspanziju potrebno dosta materijalnih sredstava, a ukoliko je brža stopa rasta, ekspanzija će biti skuplja.

U tržišnim uslovima privređivanja ishodi preduzetničke funkcije se valorizuju kroz profit preduzeća. Kategorija profita omogućava da se preduzeće objektivno ocenjuje i vrednuje preko tržišta koje vrši diferencijaciju na uspešne i neuspešne i predstavlja arbitra uspešnosti poslovanja. Bitno je naglasiti da maksimizacija profita kao cilj preduzeća omogućava da se ostvari njegov opstanak, rast i razvoj.

Generalno posmatrano, strategijski ciljevi se odnose na htenja i uslove u kojima će se preduzeće naći u dužem vremenskom periodu. Međutim, i pored toga ne smeju biti formulisani neodređeno, već moraju biti toliko jasni da mogu uticati na doношење važnih upravljačkih odluka.

Sa aspekta savremenog menadžmenta poželjno je da se koriste noviji metodi obračuna troškova radi dostizanja planiranih ciljeva, pre svega vezanih za sniženje troškova i za sferu profitabilnosti. Pri tome je bitno imati u vidu kompleksnost praćenja troškova, merenja i povećanja profitabilnosti preduzeća [6]. U ovom kontekstu je značajno sagledati povezanosi ciljanog obračun troškova i kaizen obračuna troškova u procesu realizovanja savremenih pristupa upravljanju troškovima i profitom, što je posebno zahtevno u uslovima svetske ekonomske krize i oporavka.

## 2. Relevantnost kaizen obračuna troškova

Kaizen obračun troškova (*kaizen costing*) kao specifičan sistem obračuna se bazira na konceptu kaizena. Kaizen (*Ky'zen*) je japanski termin koji predstavlja svojevrstan spoj dve reči i doslovno znači „promena (*kai*) da bi se postao dobar (*zen*)“. U menadžmentu troškova je danas prihvaćen koncept kaizena kao stalnog usavršavanja, što znači kontinuiranost i dugoročni pristup promenama. Kaizen strategija podrazumeva mala, postepena poboljšanja uz dugoročnu perspektivu. Filozofija koja стојиiza ideje kaizena je da

svi zaposleni mogu nečim doprineti načinu izrade proizvoda i boljem obavljanju poslovanja preduzeća, pa da niz malih poboljšanja može tokom vremena kumulirati u tako značajnom povećanju efikasnosti kao što bi bio slučaj sa jednom velikom novom investicijom. To bi moglo da se vizualizuje uzlaznom linijom koja predstavlja produktivnost rada u koordinatnom sistemu gde je na „x“ osi vreme, a na „y“ osi produktivnost, za razliku od jednokratnih velikih poboljšanja, kao što su invencije ili investicije u opremu koje se dešavaju u određenom vremenu, čemu bi odgovaralo predstavljanje stepenastom linijom.

Ključni elementi kaizena su: kvalitet, napor, volja za promenom i komunikacija. Stav menadžera koji podrazumeva prihvatanje kaizena podržava kontinuelni proces inkrementalnih poboljšanja unutar neke organizacije. Osnova kaizen modela se sastoji od pet elemenata: timski rad, individualna disciplina, povišen moral, krugovi kvaliteta i sugestije za poboljšanja. Iz ovoga proizilaze tri ključna aspekta kaizena: eliminacija škarta i neefikasnosti, „5 S“ okvir za dobro održavanje i standardizacija. Područja efekata su upravljanje kvalitetom, menadžment troškova i menadžment logistike. Kroz uticaj na mnogostrukne funkcionalne delove organizacije, kaizen može konačno dovesti do održivog upravljanja profitom.

Najpre bi organizacija trebalo da smanji ili eliminiše škart i neefikasnost koji su proizašli iz prekomerne proizvodnje, viška zaliha, vraćenih proizvoda, čekanja, montaže, transporta. Dobro održavanje kao sledeći gradivni blok se postiže kroz „5 S“ (na japskom): (1) *seiri* – „pospremanje“ u smislu odvajanja samo onog što je neophodno za rad i doprinosi simplificiranju rada, (2) *seiton* – urednost kao povećanje efikasnosti putem alokacije materijala, opreme itd., (3) *seiso* – čistoću tako da sve izgleda prikladno i atraktivno, (4) *seiketsu* – „dovodenje u red“ u smislu regularnosti i institucionalizacije držanja stvari čistim i organizovanim kao deo „vizuelnog menadžmenta“ i (5) *shitsuke* - disciplinu koja se odnosi na pojedinačnu odgovornost [7]. Standardizacija prakse je dalje veoma bitna, a menadžment je zadužen za poboljšanje standarda. Pri svemu ovome vrhovni menadžment igra značajnu ulogu u staranju o široko rasprostranjenoj primeni i koordinaciji kaizena, „5 S“ i standardizacije rada, uz veliku samodisciplinu svih zaposlenih, ali i njihovu međusobnu saradnju. U suštini se radi o procesno orijentisanom stilu menadžmenta, što ima svoju bitnu biheviorističku dimenziju. U realizaciji kaizen strategije dolazi do promena poнашања zaposlenih.

Sa stanovišta menadžmenta troškova bitno je da kaizen obračun troškova ima misiju snižavanja troškova. To je sistem obračuna troškova koji se usredsređuje na snižavanje troškova u fazi proizvodnje kao delu celokupnog životnog ciklusa proizvoda. Pošto kaizen kao termin na japanskom znači mala inkrementalna poboljšanja procesa pre nego poboljšanja kroz velike inovacije, ovo predstavlja razuman pristup za fazu proizvodnje, gde bi velike promene zahtevale visoke troškove. Ciljevi sniženja troškova podrazumevaju kontinuelno angažovanje, odnosno uporedjivanje ciljanih troškova sa stvarnim iznosima sniženih troškova. Pri tome je posebno značajno znanje radnika o tome kako da se poboljšaju procesi, kao i njihova odgovornost prilikom dostizanja standarda sniženja troškova. Istraživanje je potrebno izvršiti ukoliko iznosi ciljanog sniženja troškova nisu dostignuti. Problemi mogu nastati zbog velikog pritiska na zaposlene i zbog menadžerskog fokusiranja na detalje.

U uspešnoj japanskoj kompaniji *Toyota* kaizen je istican kao polazište za novo razmišljanje i kao inspiracija za proizvode i usluge visokog kvaliteta fokusirane na kupce, što je u krajnjoj instanci doprinelo poslovnom uspehu globalnih razmara [8]. Suština kaizena je sažeta u sledećim sloganima: *Svi putevi vode ka kontinuiranim poboljšanjima* i „Uvek bolji“ pre nego „najbolji“.

### **3. Ciljni obračun troškova i menadžersko odlučivanje**

Ciljni obračun troškova (*TC - Target Costing*) je metod planiranja troškova i profita koji se fokusira na proizvode sa diskretnim procesima proizvodnje da bi se snizili troškovi do ciljanih nivoa u jednom planском ciklusu. On uzima u obzir pretpostavljenu sposobnost kupaca da plate, odnosno formiranje tržišnih cena. Pošto se na ovaj način polazi od ciljanog profita, ciljni troškovi se ne smeju premašiti. Kod ciljanog obračuna troškova redosled koraka i način razmišljanja o određivanju troškova proizvoda se znatno razlikuju od tradicionalnog obračuna troškova. Pre svega, istraživanje marketinga se ne završava u početnoj fazi pre specifikacije proizvoda, već se odvija kontinuirano tokom čitavog procesa ciljanog obračuna troškova. Pored toga, više vremena se utroši u fazi specifikacije i projektovanja proizvoda da bi se minimizirala potreba za promenom dizajna proizvoda u toku procesa proizvodnje, kada je to mnogo skuplje.

U celini posmatrano, kod ciljanog obračuna troškova primenjuje se modifilovani koncept celokupnog životnog ciklusa proizvoda ili usluge. To znači da su uključeni i troškovi održavanja proizvoda i „oslobađanja“ od njega.

Određuje se ciljana prodajna cena proizvoda/usluge  $S_{tc}$  i ciljani obim realizovanih proizvoda/pruženih usluga. Ciljana margina profita  $P_{tc}$  rezultira iz analize profita na dugi rok i obično je bazirana na prinosu na prihod od prodaje zato što se ovaj racio može najbliže dovesti u vezu sa profitabilnošću za svaki proizvod/uslugu. Ciljni trošak  $C_{tc}$  je razlika između ciljana prodajne cene proizvoda i ciljane margine profita. Ove relacije su predstavljene u sledećoj jednačini:

$$C_{tc} = S_{tc} - P_{tc}.$$

Takođe se određuju ciljni troškovi za svaku komponentu proizvoda. To je domen inženjeringu vrednosti, koji ovde predstavlja proces preispitivanja svake komponente proizvoda da bi se odredilo da li njeni troškovi mogu biti smanjeni uz zadržavanje funkcionalnosti i postojećih performansi. U nekim slučajevima se može izmeniti dizajn, zameniti materijali korišćeni u proizvodnji ili se vrši redizajniranje proizvodnih procesa. U praksi je obično potrebno nekoliko iteracija inženjeringu vrednosti da bi se odredili finalni ciljni troškovi. Strategijska orientacija i holistički pristup su evidentni kod formiranja kros-funkcionalnih timova čiji su članovi iz svih poslovnih funkcija. Pored toga, tu su i eksterni predstavnici delova lanca vrednosti. Sa njima preuzeće uspostavlja dugoročne odnose. Posebno je značajna uloga snabdevača od kojih se može tražiti da snize troškove pojedinih komponenti ukoliko je to potrebno. Ovo može rezultirati u menadžmentu lanca snabdevanja kojim se razvijaju dugoročni kooperativni odnosi između poslovnih kupaca i dobavljača koji će doneti obostrane koristi.

U primeni ciljni obračun troškova može prouzrokovati određene teškoće, pre svega u komunikaciji između različitih strana uključenih u proces i u motivaciji zaposlenih. On se uspešno primenjuje u mnogim japanskim kompanijama, a kao širi pristup mendžmentu troškova i planiranju profita i u preduzećima širom sveta (npr. u kompanijama *Eastman Kodak* i *Boeing*) [9, 10].

Na bazi istraživanja i kompariranja novijih metoda obračuna troškova možemo zaključiti da ciljni obračun troškova predstavlja alat koji je direktno rezultirao iz veoma konkurentnih tržišta u mnogim privrednim delatnostima. Njime se određuju poželjni troškovi proizvoda na bazi date konkurenčke cene, tako da proizvod donese željeni profit. Na ovaj način trošak je determinisan cenom. Preuzeće koje koristi *target costing* mora često da primenjuje striktne mere redukcije troškova ili da redizajnira proizvod ili proces proizvodnje da bi uspelo da uz datu tržišnu cenu ostane profitabilno.

Ciljani obračun troškova podstiče firmu da bude konkurentnija, posebno u delatnostima gde čak i male razlike u ceni privlače kupce ka proizvodima sa nižom cenom. Dobar primer za industriju koja primenjuje TC je proizvodnja foto aparata. Proizvođači foto aparata kao što je *Minolta*, znaju tržišnu cenu za svaku liniju kamere koje proizvode, tako da oni redizajniraju proizvod (na primer dodaju/oduzimaju odredene karakteristike, koriste jeftinije delove i materijale) i redizajniraju proizvodni proces da bi reducirali proizvodne troškove do unapred određenih ciljanih troškova [11]. U automobilskoj industriji se takođe koristi TC [12].

Kompanija *Toyota* je kao metod uvela ciljani obračun troškova šezdesetih godina 20. veka da bi njime postigla visok kvalitet i željene karakteristike proizvoda po konkurentnoj ceni. Poznato je da je *Toyota* među vodećim svetskim proizvođačima automobila, što se pokazalo i u uslovima globalne ekonomske krize. Ova kompanija uspešno plasira visoko kvalitetna vozila po konkurentnim cenama.

Bitno je naglasiti da ciljani obračun troškova predstavlja pristup u kome menadžment troškova igra veliku ulogu. Korišćenjem ciljanog obračuna troškova preduzeće planira, odnosno projektuje proizvod da bi ostvarilo željeni profit uz zadovoljenje očekivanja kupaca vezanih za kvalitet i za karakteristike proizvoda. Balansiranje troškova, karakteristika i kvaliteta se odvija kroz projektovanje, proizvodnju, prodaju i servisiranje proizvoda, ali ima naglasak u prvoj fazi, projektovanju. Kada se alternative u ovom području ispitaju i izvrši selekcija, *Toyota* ima maksimalnu fleksibilnost za izbor opcija koje utiču na proizvodne i sve ostale troškove proizvoda, kao što su troškovi vezani za servis kupcima i za tehničku garanciju.

Pošto se projektovanje proizvoda završi i počne proizvodnja, troškovne posledice izbora karakteristika i metoda proizvodnje su utvrđene do sledeće promene modela. Kao rezultat, razvoj dobrog, troškovno efektivnog projektovanja je kritičan. Na ovaj način koncept ciljanog obračuna troškova stavlja naglasak na korišćenje procesa projektovanja da bi se poboljšao proizvod i snizili troškovi, odnosno uz uštedu vremena i materijala.

Sa menadžerskog aspekta, ciljani obračun troškova je tehnika koja podrazumeva da preduzeće određuje dozvoljene, odnosno dopustive, tj. ciljane troškove za proizvod ili uslugu polazeci od date tržišne cene, tako da može da ostvari željeni profit, što se posebno primenjuje u uslovima globalne konkurentnosti i povećanih očekivanja kupaca.

Preduzeće ima dve opcije da snizi troškove do ciljanog troškovnog nivoa:

- 1) uključivanjem nove proizvodne tehnologije, korišćenjem naprednih tehnika menadžmenta troškova, kao što je obračun troškova na bazi aktivnosti i ostvarenjem veće produktivnosti;
- 2) redizajniranjem proizvoda ili usluge, pošto odluke vezane za projektovanje utiču na ceo životni ciklus troškova i mogu doprineti znatnom sniženju ukupnih troškova.

Mnoga preduzeća primenjuju obe opcije. Pokazalo se da ciljani obračun troškova, pošto ima jasno postavljen cilj, deluje motivišuće i na menadžere, i na zaposlene.

Veliki broj proizvođača automobila, softvera i mnogih potrošnih dobara moraju da odrede u procesu projektovanja broj i tip karakteristika koje će uključiti u periodično ažuriranje i modernizovanje korišćenjem troškova i tržišnih razmatranja. Ciljani obračun troškova, baziran na analizi balansa funkcionalnosti i troškova, predstavlja odgovarajući menadžerski alat za ova preduzeća. Rastući broj preduzeća u svetu koristi ciljani obračun troškova : *Toyota, Honda Motor Company, Boeing, Intel* [13]. Oni na ovaj način konkurišu na bazi određivanja cena i funkcionalnosti.

Ciljani obračun troškova se može posmatrati i sa aspekta pojedinih njegovih faza. Analiza primene pristupa ciljanog obračuna troškova pokazuje da se on odvija u pet koraka:

- 1) određivanje tržišne cene;
- 2) utvrđivanje poželjnog profita;
- 3) izračunavanje ciljanog troška;
- 4) korišćenje inženjeringu vrednosti da bi se identificovali načini da se snize proizvodni troškovi;
- 5) primena kaizen obračuna troškova i operativne kontrole za dalje redukovanje troškova [14].

Često su prisutna dva pristupa samom određivanju profita. Obično se određuje poželjan profit po jedinci proizvoda, što podrazumeva da, ukoliko cena proizvoda pada, i ciljni trošak opada proporcionalno, tada će profit ostati nepromenjen posle promene cene, uz pretpostavku da se za preduzeće količina prodatih proizvoda ne menja. Drugi pristup je određivanje poželjnog profita kao procentualnog dela prihoda od prodaje.

Inženjeringu vrednosti se koristi u ciljanom obračunu troškova da bi se snizili troškovi proizvoda analizira-

njem ravnoteže između različitih tipova proizvodne funkcionalnosti, odnosno karakteristika troškova, a posebno ukupnih proizvodnih troškova. Značajan prvi korak u inženjeringu vrednosti je obavljanje analize potrošača u fazi projektovanja novog ili izmenjenog proizvoda. Analiza potrošača identificuje kritične preference potrošača koje određuju željenu funkcionalnost novog proizvoda.

Tip inženjeringu vrednosti koji se koristi zavisi od funkcionalnosti proizvoda. Za jednu grupu proizvoda, uključujući automobile, softver i mnoge proizvode potrošačke elektronike kao što su kamere, audio i video oprema, funkcionalnost se može dodati ili oduzeti relativno lako. Ovi proizvodi imaju česte nove modele ili se inoviraju, pa se preference kupaca menjaju. Proizvođač bira grupu karakteristika koje će uključiti u svaki novi model proizvoda.

Za drugu grupu proizvoda funkcionalnost se pre projektuje u proizvod, a ne dodaje se. To se odnosi na specijalizovanu opremu, na primer na građevinsku opremu, na teške kamione, na specijalizovanu medicinsku opremu. Za razliku od prve grupe, ovde su preference kupaca, koji su profesionalni kupci, relativno stabilne.

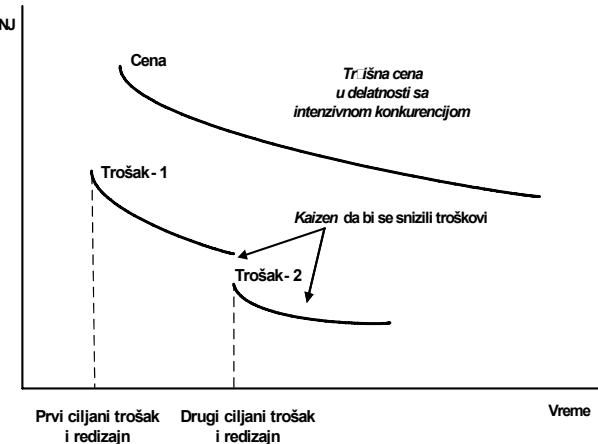
Logično je da je ciljni obračun troškova korisniji za proizvode prve grupe, pošto preduzeće ima više samostalnosti oko većeg broja karakteristika. Uobičajen tip analize vrednosti u ovim firmama je funkcionalna analiza kao proces istraživanja performansi i troškova svake važne karakteristike i funkcija proizvoda. Cilj analize je da se odredi poželjni balans funkcionalnosti i troškova. Željeni nivo performansi za svaku funkciju se dostiže uz držanje troškova svih funkcija ispod nivoa ciljanih troškova. Benčmarking se često koristi u ovoj fazi da bi se odredilo koje karakteristike obezbeđuju preduzeću konkurenntske prednosti [15]. Primer su kompanije *Olympus* i *Nissan* [16, 17]. Karakteristično je da se u kompaniji Nissan, koja ima i interne, i eksterne izvore snabdevanja za delove i komponente, ciljni obračun troškova koristi na oba nivoa – proizvoda i komponenti.

Analiza projektovanja je uobičajena forma inženjeringu vrednosti za proizvode druge grupe, industrijske i specijalizovane proizvode. Tim za projektovanje priprema nekoliko mogućih dizajna proizvoda, od kojih svaki ima slične karakteristike, sa različitim nivoima performansi i različitim troškovima. Benčmarking i analiza lanca vrednosti pomažu u izboru dizajna koji podrazumeva i niske troškove, i konkurentnost. Tim za projektovanje radi zajedno sa stručnjacima za menadžment troškova da bi izabrali onaj dizajn koji najbolje zadovoljava preference kupaca, a ne prelazi ciljane troškove.

Karakteristično je da u primeni ciljanog obračuna troškova uspešno zajedno rade menadžeri troškova, dizajneri proizvoda, menadžeri nabavke, proizvodni menadžeri i marketing menadžeri uz težnju ka razumevanju troškova različitih karakteristika i opcija. To znači afirmaciju kros-funkcionalnosti, koja vodi i do promene organizacione kulture.

Peti korak u ciljanom obračunu troškova je korišćenje kaizena, kao i operativne kontrole da bi se dalje snizili troškovi. Kaizen se odvija u proizvodnoj fazi nakon efekata koji su postignuti inženjeringom vrednosti i poboljšanim projektovanjem, kada se razvijaju novi metodi proizvodnje, menadžerski pristupi kao što je upravljanje totalnim kvalitetom, ali i nove menadžerske tehnike vezane za operativnu kontrolu. Kaizen podrazumeva kontinuelno poboljšanje, što znači neprestane pokušaje vezane za nove načine snižavanja troškova u proizvodnom procesu sa datim dizajnom i funkcionalnošću. Na slici 1. je predstavljena veza između stabilne ili opadajuće tržišne cene u delatnosti sa intenzivnom konkurenčijom, ciljanog obračuna troškova i kaizena [modif.prema 14].

Ciljni obračun troškova je sve više primenjivan pošto povećava zadovoljstvo kupaca zbog fokusiranja na vrednosti za kupce, snižava troškove, ima efikasniji i efektivniji dizajn proizvoda, pomaže da preduzeće ostvari željenu profitabilnost na novim ili na redizajniranim proizvodima, olakšava koordinaciju menadžmenta troškova, projektovanja, proizvodnje, marketinga kroz životni ciklus troškova i kroz životni ciklus prodaje. Značaj ciljanog obračuna troškova kao svojevrsnog menadžerskog alata naročito dolazi do izražaja u uslovima svetske ekonomске krize i oporavka. Snižavanje troškova i ostvarenje ciljanog profita je u ovom kontekstu od vitalne važnosti sa stanovišta menadžmenta.



Slika 1. Povezanost tržišnih cena, ciljanog obračuna troškova i kaizena

#### **4. Zaključak**

Na osnovu svega izloženog možemo zaključiti da su, polazeći od planiranih ciljeva preduzeća, veoma bitne menadžerske implikacije novijih metoda obračuna troškova. U fokusu je povezanost ciljanog obračuna troškova i kaizen obračuna troškova kao relevantnih novijih metoda obračuna troškova čija primena je sve aktuelnija u savremenim preduzećima. Ona bi trebalo da doprinese povećanju poslovног uspeha preduzeća na dugi rok. Moramo imati u vidu da se ovo uzima u obzir od strane menadžera u uslovima zaoštravanja konkurenције i brzih promena u okruženju preduzeća.

#### **LITERATURA**

- [1] Salvatore D., *Managerial Economics in a Global Economy*, Oxford University Press, 2006
- [2] Bridge J., Dodds J., *Planning and the Growth of the Firm*, Croom Helm, London, 1978
- [3] Salvatore D., *Managerial Economics in a Global Economy*, Oxford University Press, 2006
- [4] Bridge J., Dodds J., *Planning and the Growth of the Firm*, Croom Helm, London, 1978
- [5] Galbraith J. K., *The New Industrial State*, New American Library, 1971
- [6] Drucker P., *The Practice of Management*, Pan Books Ltd. London, 1968
- [7] Marris R., Wood A. (editors), *The Corporate Economy*, MacMillan, London, 1973
- [8] Milićević, V., Ilić, B., *Kompleksnost merenja i povećanja profitabilnosti preduzeća*, Ekonomski vidiči, br.3, 2005.
- [9] Imai, M., *Kaizen: The Key to Japan's Competitive Success*, Random House Business Division, New York, 1994
- [10] [www.toyota.com](http://www.toyota.com)
- [11] [www.kodak.com](http://www.kodak.com)
- [12] [www.boeing.com](http://www.boeing.com)
- [13] [www.konicaminolta.com](http://www.konicaminolta.com)
- [14] [www.honda.co.jp](http://www.honda.co.jp)
- [15] [www.intel.com](http://www.intel.com)
- [16] Blocher, E., Stout, D., Cokins, G., Chen, K., *Cost Management, a Strategic Emphasis*, McGraw-Hill, Irwin, Boston, 2008
- [17] Camp.R., *Benchmarking: The Search for Industry Best Practices That Lead to Superior Performance*, Productivity Press, 2006
- [18] [www.olympus.com](http://www.olympus.com)
- [19] [www.nissan-global.com](http://www.nissan-global.com)