

**OSNOVNE SMJERNICE ZA EFIKASNO OBLIKOVANJE PROCESA TARGET COSTING-A U
POSLOVNOJ PRAKSI PREDUZEĆA
BASIC GUIDELINES FOR EFFECTIVE TARGET COSTING DESIGN PROCESS IN
OFFICE PRACTICES OF COMPANIES**

Mr Renata Lučić, asistent
Ekonomski fakultet u Brčkom

Apstrakt. Na osnovu objavljenih primjera uspješne primjene target costing-a u pojedinim preduzećima, kao i rezultata istraživačkih studija, koje su provedene diljem svijeta, moguće je definisati osnovne preporuke za preduzeća koja imaju namjeru da uvedu ovaj koncept u svoj poslovni život. Naime, uspješna i dugoročna primjena target costing-a zahtijeva detaljne i pažljive pripreme, koje bi trebale da uvažavaju sve relevantne uslove i faktore uspjeha, kao i pitanja implementacije i oblikovanja procesa target costing-a. Dugoročna primjena i ekspanzija koncepta u sve dijelove preduzeća, podrazumijeva, pored prethodno navedenog, još i preduzimanje mjera usmjerenih ka unapređenju i harmonizaciji elemenata target costing-a.

Ključne riječi: upravljanje ciljnim troškovima, pilot projekat, target costing tim.

*Abstract. Published examples of successful application of Target Costing in individual companies as well as the research results of studies conducted around the world reveal the fact that it is possible to define the basic recommendations for companies that intend to introduce this concept into their own businesses. **Specifically speaking**, the successful long-term application of Target Costing concept requires detailed and careful preparations, which are supposed to take into account all the relevant conditions and factors as well as the implementation issues and issues regarding Target Costing design process. Long-term use and expansion of the concept on all parts of the company includes - in addition to the above- taking the measures aimed at improving and harmonizing of Target Costing elements.*

Keywords: target cost management, pilot project, target costing team.

UVOD

Tradicionalni obračun troškova bavi se, u svojoj osnovi, utvrđivanjem nastalih, odnosno planiranjem budućih troškova u okvirima dugoročno postavljene strukture preduzeća. Kompleksni uslovi poslovanja na savremenom tržištu doveli su do pomjeranja u procesu stvaranja učinaka na način da je dominacija funkcionalnog zamjenjena dominacijom usmjerenosti na aktivnosti. Rezultat, tačnije posljedica, ovakvog stanja je nastala potreba da preduzeće u sve kraćim vremenskim intervalima mora da provjerava i prilagođava svoje interne strukture zahtjevima koje postavljaju uslovi poslovanja. S druge strane, uzimajući u obzir uticaj događanja na tržištu nabavke, odnosno prodaje, postalo je vrlo važno da ove informacije bivaju ukomponovane u proces donošenja poslovnih odluka. Sve ovo dovelo je do činjenice da je čisto operativna orijentacija obračuna troškova, usmjerena na kontrolu i upravljanje, proširena u pravcu strategijske orijentacije čiji je osnovni cilj podizanje efektivnosti procesa stvaranja učinaka na zavidno viši nivo. Ovakva promjena spektra, vezana za intenzivnije suočavanje sa fiksnim troškovima i povećanu objektivnost planskih troškova, rezultovanu prikupljanjem informacija o eksternim uticajima, u stručnoj literaturi se označava kao proces upravljanja troškovima.¹

U nastojanju poboljšanja odnosa ukupnih ulaganja i ukupnih učinaka, od čega zapravo i zavisi dobar poslovni rezultat, želi se uticati na ulazne veličine (input) u poslovni proces. Imperativ poslovnog rezultata praktično prisiljava menadžment organizacije na primjenu različitih metoda upravljanja troškovima. U tu svrhu razvijeni su brojni modeli, koji menadžmentu organizacije osiguravaju kritičnu masu informacija nužnih za donošenje odluka u cilju optimizacije troškova, na osnovu činjenica.²

Jedan od najznačajnijih savremenih modela upravljanja troškovima je svakako obračun ciljnih troškova (u daljnjem tekstu target costing). Target Costing predstavlja jedan od najznačajnijih novonastalih koncepata

¹ Detaljnije o ovome: Cingula, M., Klačmer, M., (2003.), Pregled nekih metoda i postupaka upravljanja troškovima, Zagreb: RRiF, Broj 8, str. 20-25.

² Detaljnije o ovome: Hele, J., (2003.), The eight Quality Management Principles-a practical approach, Geneva, Switzerland: ISO Management System, Vol. 3, No. 2, str. 36-40.

informacione podrške upravljanju troškovima. Nastao je kao rezultat borbe preduzeća da se prilagode novonastalim uslovima poslovanja, te da putem uspješnijeg konkurentskog nadmetanja permanentno održavaju i popravljaju svoju poziciju na tržištu. Ovom metodom se na bazi konkurentne i tržišnim prilikama determinisane prodajne cijene, određuje iznos dozvoljenih/ciljnih troškova, koji omogućavaju da proizvod još uvijek ostvaruje željenu stopu profita. Oduzimanjem iznosa ciljne dobiti datog proizvoda od njegove ciljne prodajne cijene, dobijaju se ciljni troškovi koji ne smiju biti prekoračeni i čije dostizanje predstavlja pokretačku snagu svih budućih konkurentskih napora preduzeća. Svojom tržišnom usmjerenošću i fokusom na strategijske aspekte poslovanja, target costing uveliko otklanja nedostatke konvencionalnih sistema obračuna troškova i predstavlja veliki pomak u razvoju teorije i prakse računovodstva troškova.

PREPORUKE ZA EFIKASNO OBLIKOVANJE PROCESA TARGET COSTING-A U POSLOVNOJ PRAKSI PREDUZEĆA

Efikasno oblikovanje procesa target costing-a u poslovnoj praksi preduzeća, odvija se kroz tri faze:³

- Fazu analize i pripreme;
- Pilot fazu i
- Fazu standardizacije.

Faza analize i pripreme podrazumijeva stvaranje „pogodnog tla“ za odvijanje target costing aktivnosti predviđenih u pilot fazi. Osim toga, stvaraju se neophodne pretpostavke za trajnu primjenu target costing-a u preduzeću.⁴ Prije otpočinjanja projekta target costing-a neophodno je obezbjediti podršku vrhovnog menadžmenta preduzeća. Kako bi se početna kompleksnost procesa uvođenja target costing-a držala na što nižem nivou, potrebno je odabrati takav pilot projekat kod kojeg je, vezano za kasnije proizvode i proizvodne linije, moguće očekivati sinergijski efekat. Prilikom odabira pilot projekta potrebno je voditi računa o broju komponenti i dijelova, kao i o mogućnosti dekomponovanja proizvoda.

Nakon odabira pilot projekta vrlo je važno da menadžment preduzeća iskristališe dominirajuće ciljeve, s obzirom da će u toku realizacije projekta biti potrebno pronaći veliki broj tehničkih i ekonomičnih kompromisa. Vrlo je važno, prije svega, razjasniti da li će se ciljevi snižavanja troškova, neophodnih poboljšanja u kvalitetu, povećanja efikasnosti u fazi razvoja proizvoda, odabira optimalnog trenutka ulaska na tržište, zaista i slijediti. Vrlo je važno da se, u duhu konstruktivne kritike, razjasne razlozi koji su doveli do toga da target costing treba da bude primjenjen u preduzeću.

S obzirom na činjenicu da se najčešći i najveći implementacijski problemi pojavljuju u domenu utvrđivanja ciljnih cijena, od krucijalnog je značaja pravovremeno prikupljanje neophodnih informacija vezanih za npr. zahtjeve potrošača, nivoe cijena, mogućim podacima o prodaji, analizi konkurencije, očekivanim uplatama i isplatama itd., tokom cijelog životnog ciklusa proizvoda. Pri tome je, između ostalog, vrlo važno voditi računa o broju kupaca: u granama sa malim brojem kupaca, kao što je npr. slučaj kod izgradnje postrojenja, puno je lakše utvrditi egzaktno informacije vezane za želje kupaca i tehničke specifikacije proizvoda, nego što je to slučaj u granama sa velikim brojem kupaca, u kojima je dolaženje do ovakvih informacija povezano sa velikim obimom posla i vrlo značajnim troškovima. U oba slučaja od neprocjenjive je važnosti podrška koja dolazi od strane strategijskog planiranja marketinga i prodaje.

Od izuzetne je važnosti formiranje interdisciplinarnog tima sa članovima iz područja marketinga, prodaje, razvoja i konstrukcije, kontrolinga, osiguranja kvaliteta, itd. Na prvom sastanku članova tima neophodno je diskutovati o postavljenim ciljevima i očekivanjima članova i u formi „plana maršrute“ obaviti sve neophodne koordinacione predradnje za kasniji timski rad.

Uključivanje dobavljača je u ranim fazama projekta target costing-a od izuzetne važnosti, kako bi se već u pripremnoj fazi ostvario kontakt i razmjena informacija sa dobavljačima, te na taj način izgradila povjerljiva i otvorena kooperacija. Ovo posebno važi za ona preduzeća sa dugim životnim vijekom proizvoda sa vrlo kompleksnim proizvodima i proizvodnim programima.

³ Arnout A., (2001.), *Target Costing in der deutschen unternehmenspraxis*, München: Verlag Vahlen, str. 271.

⁴ Isto.

S obzirom na činjenicu da se odgovornost za implementaciju koncepta, u većini slučajeva, nalazi u rukama projektnih timova i rukovodioca projekta, neophodno je osigurati prenošenje ovlaštenja za donošenje odluka na saradnike, te povećati njihove uticajne mogućnosti. Rukovodilac projekta mora posjedovati odgovarajuća stručna i rukovodna znanja, kako bi mogao ciljno koordinirati rad uključenih funkcionalnih područja, te donositi odluke koje će riješiti problem pojave eventualnih sukoba ili nedostajuće spremnosti za kompromise.

Prije otpočinjanja pilot projekta neophodno je sprovesti obuku svih učesnika kako bi se povećala prihvatljivost koncepta i otklonili eventualni nesporazumi i predrasude. Pri tome bi trebalo posebno obratiti pažnju na kritične i bitne radne korake, te njihove razlike u odnosu na dotadašnju praksu. Posebno je važno da rukovodilac projekta ima vrlo opsežno metodološko znanje, kako bi u toku projekta ostvario neophodnu multiplikaciju Know-how i uspješno obavio „posao uvjeravanja“. Ovakav postupak se preporučuje i onda kada se želi povećati stepen akceptabilnosti i kompetentnosti rukovodioca projekta u timu. Kao što je empirijsko istraživanje pokazalo, od izuzetnog značaja je edukovanje i razjašnjenje nedoumica rukovodstva preduzeća, kako bi se osigurala njihova podrška⁵.

Planirano odvijanje procesa target costing-a mora biti tačno određeno i sadržajno planirano. Pri tome se preporučuje strukturisanje u faze utvrđivanja, dekomponovanja i dostizanja ciljnih troškova, što se inače i u poslovnoj praksi pokazalo kao vrlo dobar izbor.

Već prije otpočinjanja pilot projekta trebalo bi razmisliti o tome koji proizvodno razvojni projekti bi mogli biti realizovani u budućnosti, kao i o tome koji bi od članova pilot projektnog tima mogli preuzeti ulogu multiplikatora. Ako je to moguće trebalo bi uključiti veći broj zaposlenih u pilot projekat.

Za proces target costing-a neophodne su računovodstvene informacije, odnosno informacije iz kontrolinga: tržišno povezane informacije koje bivaju upotrijebljene u procesu planiranja i budžetiranja, kao i informacije o troškovima koje su neophodne za procjenu i utvrđivanje procjenjenih standardnih troškova (Drifting Costs). Iz ovog razloga potrebno je osigurati da funkcija kontrolinga bude u mogućnosti da pruži sve ove zahtjevane informacije. Osim toga, kontroling mora osigurati usmjerenje ka dugoročnom planiranju rezultata, kao i vezu ciljnog profita sa ostalim ciljno-rezultatskim dimenzijama (npr. ROI, vrijednost preduzeća, itd.)⁶.

Kako u pripremljenoj fazi, tako i u pilot fazi, preporučuje se podrška eksternih stručnjaka, posebno u slučaju kada potrebni metodološki Know-how u preduzeću nedostaje, ili djelimično postoji. Eksterni savjetnici mogu obavljati funkciju metodoloških trenera zaposlenih ili biti permanentni pratioci pilot projekta. Osim toga, eksterni stručnjaci mogu preduzeću predložiti nesvakidašnje i neuobičajene alternative i rješenja, prije, ili u toku odvijanja projekta target costing-a. Ovakva forma podrške vrlo često povećava nivo prihvatljivosti koncepta kod zaposlenih.

Posebno kada je riječ o velikim preduzećima trebalo bi, prije uvođenja target costing-a, biti razjašnjeno u kojoj mjeri je potrebno obezbjediti organizacione pretpostavke, odnosno koje konsekvence bi primjena target costing-a mogla imati po aktuelnu organizacionu strukturu preduzeća. Organizaciona struktura, koja podrazumijeva mali broj hijerarhijskih nivoa, podržava međufunkcionalnu saradnju kroz brzi horizontalni i vertikalni prijenos informacija. Razmjena inovativnih zamisli i neophodnih informacija za potrebe timskog rada, vrši se kroz usku i jednostavnu međusobnu saradnju.

Prvobitna primjena target costing-a, u okviru proizvodno-razvojnog projekta, dešava se upravo u *pilot fazi*. Iskustva, koja se steknu, i pogreške, koje se u okviru ove faze naprave, predstavljaju neprocjenjivu osnovu za sva daljnja poboljšanja u primjeni i proširenju target costing-a na ostale dijelove preduzeća.

Pri razmatranju odnosne problematike koja tangira pilot projekte, u nastavku ćemo apostrofirati neke ključne stvari.⁷ Tako, pri odabiru pilot projekta trebalo bi, s jedne strane, voditi računa o tome da se radi o projektu kod kojeg postoje vrlo dobre šanse za uspješnu realizaciju te da on, s druge strane, sadrži u sebi sve tipične

⁵ Arnaout, A., citirano djelo, str. 273.

⁶ Horvath, P., (1998.), Funktion und Organisation des Target Costing im Controlling-system, in *Kostenrechnungspraxis* Sonderheft 1/98, str. 78.

⁷ Arnaout, A., citirano djelo, str. 274-276.

probleme i poteškoće koje su karakteristične za industrijsku granu i posao kojim se preduzeće bavi. Ukoliko u ovakvim okolnostima projekat bude uspješno realizovan, otvaraju se vrlo velike mogućnosti za njegovo multiplikaciono dejstvo i uvjeravačku moć kada je u pitanju njegovo proširenje na cijelo preduzeće.

Osim činjenice da je potrebno utvrditi vremenski okvir za njegovu realizaciju, vrlo je važno jasno definisati kompetencije i odgovornost članova tima i rukovodioca projekta. Ovdje se, naravno, podrazumijeva i jasna identifikacija projektnih ciljeva i odgovornosti pojedinačnih zaposlenih za npr. dijelove, komponente, procese ili područja. Članovima projektnog tima treba dati do znanja da je njihova primarna odgovornost usmjerena prvenstveno ka timu, a ne stručnom odjeljenju i funkcionalnom području iz kojeg potiču.

Povrh toga, vrlo je važno da se prije otpočinjanja projekta istakne značaj dostizanja ciljnih troškova kroz permanentno procjenjivanje troškova. Poznavanje trenutnog troškovnog statusa je neophodno kako bi se, pravovremeno, uočila eventualna odstupanja u troškovima, preduzele sve neophodne upravljačke mjere i, unutar projektnog tima, inicirao jedan vrlo dinamičan proces upravljanja troškovima.

Vrlo je važno da se, u najranijoj fazi projekta, svim članovima tima razjasne metode i instrumenti koji će biti upotrebljeni u toku njegove realizacije, a sve u cilju ostvarivanja prihvatljivosti projekta među članovima. Posmatrano iz ugla kontrolora, ovdje se misli na neophodnost približavanja sadržaja retrogradne kalkulacije i metode dekomponovanja ciljnih troškova. Isto tako, vrlo je važno da inženjeri iz funkcija istraživanja i razvoja, kao i konstrukcije proizvoda, objasne ostalim članovima tima način dejlovanja i sadržajnost uvrštenih metoda, kao što su npr. dizajniranje usklađeno sa ciljnim troškovima (engl. Design to Cost) ili analiza vrijednosti (engl. Value Analysis).

Od izuzetnog je značaja da se, u okvirima pilot projekta, postavi realno dostiživa ciljna veličina. Čak i u slučajevima kada se radi o vrlo kompleksnim proizvodima važno je da ona bude tržišno orijentisana. U određenim slučajevima preporučuje se da je bolje da se zadani cilj nalazi između dozvoljenih i procjenjenih standardnih troškova (Drifting costs), ako je na taj način moguće spriječiti nastanak potrebe za promjenom ili labavljenjem ciljnih postavki, u slučaju nastajanja problema prilikom dostizanja ciljnih troškova. Jer, puno je značajnija povezanost i podrška troškovnim ciljevima pružena od strane članova tima, od postavljanja tržišno dozvoljenih troškova, kao ciljnih troškova, čije je dostizanje nerealistično i neostvarivo.

Sprovedena istraživanja⁸ su pokazala da su najčešći i najveći problemi, koji se pojavljuju pri implementaciji target costing-a, javljaju u fazi dekomponovanja ciljnih troškova, te praćenju i upravljanju dostizanjem ciljnih troškova. Referentni nivoi i referentni objekti dekomponovanja ciljnih troškova trebalo bi da budu sporazumno dogovoreni i prihvaćeni unutar tima. Posebno kada su u pitanju visoko kompleksni proizvodi i proizvodni programi vrlo je važno nastojati da se postigne detaljno dekomponovanje troškova, u koju svrhu se preporučuje i podrška ABC-a.

Troškovni ciljevi i odstupanja u troškovima, koji su utvrđeni u fazi dekomponovanja ciljnih troškova moraju biti realizovani u fazi dostizanja ciljnih troškova. Za ove, kako komponentno, tako i procesno povezane troškovne ciljeve, neophodno je razviti, modifikovati i staviti na raspolaganje odgovarajuće instrumente, što se smatra zadaćom kontrolinga.

Članovima target costing tima mora biti omogućen pristup svim potrebnim informacijama. Ovo važi za sve vrste informacija, kao što su npr. marketinške, informacije o nabavkama, troškovne informacije, informacije vezane za istraživanje i razvoj, kao i informacije o konkurentima. Postojeći ili novo instalisani informacioni sistemi moraju dozvoljavati sopstveno proširenje, kao i fleksibilne procjene i način posmatranja.

U *fazi standardizacije* (engl. Roll-Out-Phase), dolazi do proširenja target costing aktivnosti na nove projekte, proizvode i druge sektore preduzeća, kao i do standardizacije i ujednačavanja primjenjenih metoda i postupaka. To su i razlozi zbog kojih je faza standardizacije u posebnom fokusu, te se, s tim u vezi, preporučuje da preduzeća značajnu pažnju posvete sljedećim bitnim činjenicama.⁹

⁸ Arnaot, A., citirano djelo, str. 275.

⁹ Arnaot, A., citirano djelo, str. 276-278.

Tako, u slučaju proširenja target costing-a na šire područje unutar preduzeća, neophodno je obezbjediti standardizovano odvijanje procesa i primjenu jedinstvenih metoda, kako bi se osigurala podudarnost i uporedivost mjera za snižavanje troškova. S tim u vezi, dobro bi bilo razmisliti o organizovanju target costing štaba koji bi pružao podršku projektnom timu. Osnovna uloga štaba, kao centralnog koordinacionog mjesta, bilo bi sumiranje postojećeg znanja o target costing-u, te identifikacija i komunikacija pozitivnih i negativnih iskustava pojedinačnih projektnih timova. Osim toga, njegova uloga bila bi usmjerena i ka permanentnom poboljšanju i dopunjavanju korištenih metoda i instrumenata, te standardizaciju odvijajućih procesa.

Odgovornost za projekat target costing-a nalazi se, po pravilu, kod proizvodnog menadžera/rukovodioca projekta ili projektnog tima na nivou poslovne jedinice. U slučaju kompleksne potrošačke situacije, u praksi se vrlo često praktikuje Top-down implementacija, koja zbog, vrlo često nadređene pripreme faze, po pravilu može trajati duže (npr. priprema oficijelnog momenta otpočinjanja projekta, obuke, organizacione promjene). Zbog toga se preporučuje decentralizovano uvođenje povezano sa neizostavnom podrškom top menadžmenta.

U cilju dugoročne primjene target costing-a neophodna je njegova instrumentalna i institucionalna integracija u sistem kontrolinga u preduzeću, te na taj način i u sistem planiranja i rukovođenja preduzećem. Ovo se posebno odnosi na izgradnju takvog sistema izvještavanja koji će omogućiti nesmetan i brz protok informacija između funkcionalnih područja i rukovodstva preduzeća i koji će sprječiti pojavu gubitka i kašnjenja informacija. Uzimajući u obzir činjenicu da je orijentacija target costing-a na cjelokupni životni vijek proizvoda trenutno u njemačkim preduzećim vrlo slabo izražena,¹⁰ neophodno je ostvariti vezu između jednog periodičnog posmatranja troškova i analize troškova koja se odvija tokom cijelog životnog ciklusa proizvoda, kako bi se na taj način omogućilo povezivanje investicionih planova, koji stoje u vezi sa target costing-om, sa sveobuhvatnim investicionim planiranjem na nivou preduzeća.

Za vrijeme širenja target costing-a na cjelokupno preduzeće, neophodno je, da se sve vrste troškova podvrgnu aktivnostima snižavanja troškova. Ovo vrijedi za sva, kako proizvodno bliska, tako i proizvodno udaljena područja opštih troškova. U svrhu stvaranja integrisanog sistema upravljanja proizvodnim troškovima, važno je postići proširenje mjera snižavanja troškova na fazu proizvodnje. S tim u vezi, preporučuje se povezivanje target costing-a sa aktivnostima kontinuiranog poboljšanja troškova, u okviru kaizen costing-a.

Informaciono-tehnička podrška target costing-u je u velikom broju preduzeća još uvijek vrlo slaba. Zbog toga se, u svrhu pravovremene procjene troškova, preporučuje provjera kompatibilnosti postojećih informacionih sistema i težnja ka integraciji troškovnih informacija u postojeći sistem. Kod visoke tehnološke i tržišne dinamike potrebno je povećati „tempo“ target costing-a. To znači da je potrebno što češće provjeravati i prilagođavati postavljene troškovne ciljeve, obezbjediti brže snabdjevanje potrebnim informacijama, te brže sprovoditi upravljačke mjere usmjerene ka dostizanju ciljnih troškova.

Isto tako, vrlo je važno razviti target costing, kao koncept planiranja dobiti i upravljanja, u čvrsti sastavni dio kulture preduzeća. Naravno, osnaživanje u smjeru odozdo prema gore, odnosno implementacija koncepta samo kroz zaposlene, ne bi bila moguća, te je zbog toga neophodna podrška top menadžmenta, koji osigurava strategijsku vezu, neophodne resurse i dinamične procese.

Dostizanje ciljnih troškova potrebno je povezati sa sistemima nagrađivanja koji osiguravaju permanentno praćenje ciljnih troškova. Nasuprot japanskim preduzećima, u kojima, zbog načina odgoja i školovanja, već postoji inovativna klima, u zapadnim preduzećima je neophodno stvoriti preduslove koji će nadopuniti materijalne poticaje, kao što su npr. povećanje personalnih kompetencija, mogućnosti daljnjeg profesionalnog usavršavanja, fleksibilnost radnog vremena, itd. Sveopšti apel za dostizanje ciljnih troškova ili kažnjavanje zaposlenih ne pokazuju bilo kakve rezultate.

Primjena koncepta u cijelom preduzeću neće biti uspješna sve dotle dok, ne samo rukovodstvo preduzeća, već i svi zaposleni budu uvjereni u koncept target costing-a. Zbog toga preduzeće mora biti pripremljeno na

¹⁰ Isto.

primjenu koncepta, i sa njom povezanu, promjenu razmišljanja i ponašanja. Pored detaljnog plana implementacije, koji obuhvata sve tehničke, organizacione, ekonomske, kulturne i političke konsekvence unutar preduzeća, neophodno je obezbjediti bezrezervnu podršku svih zaposlenih, što se postiže kroz intenzivnu pripremu i provođenje pilot projekata.

ZAKLJUČAK

Jedan od novonastalih koncepta koji je privukao i još uvijek privlači pažnju velikog broja preduzeća je obračun ciljnih troškova, odnosno target costing. Razvijen je u Japanu sedamdesetih godina dvadesetog vijeka, sa osnovnim konceptualnim ciljem poboljšanja strategijske pozicije japanskih preduzeća na svjetskom tržištu i ojačavanja njihove konkurentске prednosti nad drugima. Od tada, pa do danas, pokazao se kao vrlo snažan i efikasan instrument konkurentskog takmičenja na tržištu, te vrlo značajna ispomoć u ostvarivanju dugoročnih, strategijskih ciljeva preduzeća. Jezičke, kulturne i druge barijere dovele su do toga da je tek 15-20 godina kasnije započela njegova uspješna implementacija i na internacionalnom nivou.

Njegove izuzetne upravljačko-informacione sposobnosti najviše dolaze do izražaja u ranim fazama nastajanja proizvoda, kada postoje i najveće mogućnosti za uspješno upravljanje troškovima. Naime, istraživanja su pokazala da upravo u ovima fazama nastaje i do 90% ukupnih troškova proizvoda, što je podatak koji apsolutno ide u prilog implementaciji ovog koncepta. Fokusirajući se prvenstveno na faze istraživanja, razvoja i dizajniranja proizvoda, obračun ciljnih troškova omogućava stvaranje proizvoda koji će zadovoljiti želje i zahtjeve potrošača, uz troškove koji omogućavaju kreiranje konkurentskih cijena, te kroz to i ostvarivanje zadovoljavajućeg tržišnog učešća i profita. Zahvaljujući ovakvim karakteristikama, target costing se u potpunosti afirmisao u univerzalno i snažno sredstvo dugoročnog upravljanja troškovima i profitom.

Efikasno uvođenje procesa target costing-a u poslovni život preduzeća, zahtijeva savršenu koordinaciju i usklađivanje brojnih komponenti poslovanja. Iskustva preduzeća koja su uspješno implementirala ovaj koncept, kao i rezultati istraživačkih studija, značajna su pomoć svakom preduzeću koje se odluči da target costing učini dijelom svoje poslovne stvarnosti.

Praksa mnogih preduzeća je pokazala da su koristi, odnosno poslovni uspjeh koji su ostvarili, zahvaljujući implementaciji ovog koncepta, puno veći od odnosnih troškova. Ova činjenica zato bi trebalo da predstavlja ohrabrenje i podstrek svim onima koji, još uvijek, imaju sumnje i dvojbe, kada je u pitanju ovaj koncept i njegova ugradnja u poslovni život preduzeća. Ovome u prilog govori i činjenica da su izuzetni rezultati koje je ostvario target costing doprinjeli da ovaj koncept svoju primjenu pronađe i u ne tipičnim djelatnostima, kao što su industrijske usluge, montažna industrija, informaciona tehnologija, bolničke usluge i sl.

LITERATURA

- Arnout A., (2001.), *Target Costing in der deutschen unternehmenspraxis*, München: Verlag Vahlen.
- Cingula, M., Klačmer, M., (2003.), Pregled nekih metoda i postupaka upravljanja troškovima, Zagreb: *RRiF*, Broj 8.
- Hele, J., (2003.), *The eight Quality Management Principles-a practical approach*, Geneva, Switzerland: *ISO Management System*, Vol. 3.
- Horvath, P., (1998.), Funktion und Organisation des Target Costing im Controlling-system, in *Kostenrechnungspraxis* Sonderheft 1/98.