

KAIZEN KAO SISTEM ZA STRATEGIJSKO UPRAVLJANJE TROŠKOVIMA U REALIZACIJI KONKURENTSKIH PREDNOSTI

Jolović Ivana¹

Petković Đerđi²

Sažetak: Upravljanje preduzećem u savremenim, dinamičnim uslovima privređivanja mora biti strateški orijentisano. Konkurencija primorava preduzeća na konstantno snižavanje svih vrsta troškova nastalih u predproizvodnim i proizvodnim procesima, uz obavezu održanja kvaliteta proizvedenih proizvoda na zadovoljavajućem nivou. Takvi zahtevi mogu biti ostvareni jedino adekvatnim strateškim planiranjem svih proizvodnih procesa i strateškim upravljanjem troškovima. U tom kontekstu, Kaizen kao sistem za upravljanje troškovima može biti okarakterisan kao idealan strateški alat i izvor konkurentnosti, budući da njegovom primenom organizacija može do detalja planirati sopstvene proizvodne aktivnosti, ustrojiti ih na način da u potpunosti odgovaraju principima efikasnosti i efektivnosti, te minimizirati otpad i neželjene gubitke dostupnih resursa. Cilj istraživanja je sagledavanje Kaizen koncepcije kao sistema za upravljanje (redukciju) troškovima, te kao izvora konkurentne prednosti određene organizacije. Deskriptivna i

¹ Doktorand, Univerzitet u Novom Sadu, Ekonomski fakultet u Subotici, Segedinski put 9-11, Subotica, Republika Srbija; Istraživač-pripravnik, Univerzitet u Novom Sadu, Fakultet tehničkih nauka, Trg Dositeja Obradovića 6, Novi Sad, Republika Srbija, e-mail: ivanajolovic@uns.ac.rs

² Redovni profesor, Univerzitet u Novom Sadu, Ekonomski fakultet u Subotici, Segedinski put 9-11, Subotica, Republika Srbija, e-mail: pegy@ef.uns.ac.rs

komparativna metoda, tehnika analize i sinteze, kao i analiza sadržaja relevantne literature referentnih domaćih i stranih autora, korišćene su za potrebe izrade rada. Rezultat istraživanja je potvrđen stav da se implementacijom Kaizen sistema u preduzeću postiže atmosfera stalnog unapređenja koja dovodi do redukcije proizvodnih troškova i povećanja tržišne konkurentnosti.

Ključne reči: *Kaizen system / strategijsko upravljanje troškovima / konkurentska prednost / organizaciona efikasnost.*

UVOD

Savremeno konkurentsko okruženje primoralo je sve tržišne učesnike da odgovorno i racionalno upotrebljavaju svoje resurse. Preduzeća se fokusiraju na snižavanje svih oblika troškova koji nastaju u njihovim predproizvodnim i proizvodnim procesima, pokušavajući da, pritom, kvalitet proizvedenih proizvoda održe na zadovoljavajućem nivou. U cilju ostvarenja pomenute operativne efikasnosti, te obezbeđenja veće tržišne konkurentnosti, preduzeća neretko upotrebljavaju određene računovodstveno-upravljačke metode i tehnike strategijskog tipa. Kaizen, posmatran kao sistem za strategijsko upravljanje troškovima je jedan od njih.

Ovaj sistem inicira proces unapređenja koji je kontinuiran i nikada se ne završava (budući da se smatra da se trenutno stanje uvek može unaprediti i postojeći troškovi uvek sniziti); fokusiran je na selektovanje i minimiziranje nepotrebnih aktivnosti i brzonastajućih proizvodnih troškova; te neopterećen sofisticiranim tehnologijama, velikim materijalnim i finansijskim ulaganjima. Njegovi principi se ne moraju primeniti odjednom, već se mogu postepeno uvoditi. Ipak, njegova implementacija se ne može nazvati jednostavnom budući da ista zahteva vreme i strpljenje, neprekidno usavršavanje i obuku svih učesnika proizvodnog procesa (Pešić, 2015, str. 174). U svakom slučaju, Kaizen može biti okarakterisan kao „idealan“ strateški alat i izvor konkurentnosti budući da njegovom primenom organizacija može do detalja planirati sopstvene proizvodne aktivnosti, ustrojiti ih na način da u potpunosti odgovaraju principima efikasnosti i efektivnosti, te minimizirati neželjene gubitke dostupnih resursa. Resursi neutrošeni na neadekvatan način, postaju nova finansijska i

materijalna osnova koja preduzeću obezbeđuje bolje finansijske rezultate, prepoznatljivi poslovni imidž, i jaču tržišnu konkurentsku poziciju održivog tipa.

Istraživanje sagledava ovaj japanski model stalnog unapređenja iz više uglova, i ukazuje na njegov doprinos organizacionoj tržišnoj konkurentnosti kroz dokazanu korisnost njegove primene u većem broju preduzeća. Aktuelnost istraživanja leži u činjenici da Kaizen, iako ne toliko mlada poslovna filozofija, i dalje okupira pažnju velikog broja autora, i podstiče menadžere brojnih organizacija da ga koriste u procesu smanjenja nepotrebnih, brzonastajućih proizvodnih troškova. Cilj istraživanja je sagledavanje Kaizen koncepcije kao sistema za upravljanje (redukciju) troškovima, te kao izvora konkurentne prednosti određene organizacije. Istraživanje se zasniva na hipotezi da se implementacijom Kaizen sistema u preduzeću postiže atmosfera stalnog unapređenja koja dovodi do redukcije proizvodnih troškova i povećanja tržišne konkurentnosti. Uz nju, biće ispitani i stavovi da se upotrebom Kaizen sistema: postepeno eliminišu neželjeni gubici i otpad, te posledično snižavaju operativni troškovi proizvodnje; i poboljšava organizaciona i konkurentna sposobnost preduzeća. Analiza sadržaja dostupne inostrane i nacionalne literature, tj. dela referentnih stranih i domaćih autora o primeni Kaizena kao sistema za strategijsko upravljanje troškovima u funkciji realizacije konkurentskih prednosti, deskriptivni i komparativni metod, i tehnika analize i sinteze su metode koje će biti korišćene u istraživanju.

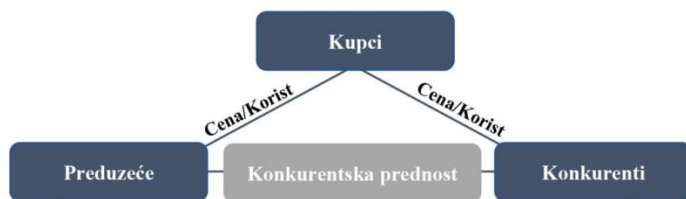
STRATEGIJSKO UPRAVLJANJE TROŠKOVIMA I KONKURENTSKA PREDNOST PREDUZEĆA

Prema Vilsonovom mišljenju (pomenuto kod Malinić, Milićević i Stevanović, 2018, str. 208), vođenje preduzeća u savremenim tržišnim uslovima mora biti strategijski orijentisano, i ne samo verbalno, odnosno opisno, već i informaciono podržano od strane relevantnih informacionih sistema. Među pomenutim informacionim sistemima središnje mesto pripada upravljačkom računovodstvu, pre svega po onoj istini da, bilo tekuće ili buduće, „jedino ono što je izmereno, može biti i kontrolisano“ (Malinić i sar., 2018, str. 208). Strategijsko upravljanje troškovima počiva na informacijama upravljačkog računovodstva i podržava proces strategijskog odlučivanja, koristeći podatke o troškovima u cilju

identifikacije i razvoja superiornih strategija koje mogu proizvesti održivu konkurentsku prednost (Edwards, 2001, str. 1).

Strategijsko upravljanje troškovima prema Cooper-u i Slagmulder-u podrazumeva (pomenuto kod Lockamy, 2003, str. 594) primenu tehnika upravljanja troškovima zarad istovremenog poboljšanja strateškog položaja preduzeća i smanjenja troškova. Govindarajan i Shank smatraju (pomenuto kod Petrova & Zarudnev, 2013, str. 1009) da se strategijsko upravljanje troškovima može definisati kao upotreba informacija o troškovima radi pomoći u formulisanju i komuniciranju strategija i sprovođenju taktika koje pomažu realizaciju strateških ciljeva, te da isto ne podrazumeva samo upravljanje troškovima, već i upotrebu alata za povećanje prihoda, poboljšanje produktivnosti i zadovoljstva kupaca uz istovremeno poboljšanje strateškog položaja organizacije. Kako Foster navodi (pomenuto kod Savić, Vasiljević i Đorđević, 2014, str. 1008) strategijsko upravljanje troškovima ima za cilj da olakša smanjenje troškova uz istovremeno poboljšanje strateškog položaja preduzeća kroz stvaranje veće vrednosti za kupce. Ovaj zaključak sugerše da su izvori konkurentske prednosti povezani sa troškovima, što opravdava ulaganje napora u domenu upravljanja troškovima (Diefenbach, Wald & Gleich, 2018, str. 64). Strategijsko upravljanje troškovima snažno se oslanja na strategijsku analizu troškova, koja se odnosi na stvaranje informacione osnove za identifikaciju superiornih strategija za diferencijaciju troškova preduzeća, što će dalje omogućiti postizanje održive konkurentske prednosti (Savić i sar., 2014, str. 1008). Pitanje konkurentske prednosti je „životno“ strategijsko pitanje savremenog preduzeća. Menadžment ga rešava u kontekstu poznatog i poodavno formulisanog strategijskog trougla, predstavljenog u nastavku (Grafikon 1).

Grafikon 1. Strategijski trougao



Izvor: Autori, prema Malinić i sar., 2018, str. 209

Strategijski voditi preduzeće ka cilju i rastu vrednosti za vlasnike i organizaciju u celini znači krajnje promišljeno donositi odluke u svim fazama upravljačkog procesa. Dve su najbitnije stvari u tome: izbor odgovarajućih strategija i formulisanje zadovoljavajućeg nivoa troškova (Malinić i sar., 2018, str. 209). Posebno je bitno da preduzeća objektivno sagledaju mesto i ulogu troškova u strategijskom upravljanju, koji su prethodno predstavljenim trouglom načelno „prozvani“ putem komponente „cena“, ali i putem takmičarske komponente „korist za kupca“ koja je izazivač troškova. Za potrebe sagledavanja uloge i pozicioniranja troškova u određenim strategijskim okvirima, može biti iskorišćen sledeći tabelarni prikaz (Tabela 1).

Tabela 1. *Strategijska uloga troškova*

Upravljanje troškovima	Strategija diferenciranja	Strategija liderstva u troškovima
Uloga standardnih troškova u oceni performansi	Ne vrlo značajna	Vrlo značajna
Značaj koncepata kao što je fleksibilno planiranje za kontrolu troškova proizvodnje	Umeren do niskog	Visok do vrlo visokog
Percepcija (prihvaćenost) značaja ostvarenja planova i ispunjena budžeta	Umerena do niske	Visoka do vrlo visoke
Značaj analize troškova marketinga	Kritična za uspeh	Često se ne vrši na formalizovan način
Značaj troškova proizvoda kao inputa u odlučivanju o cenama	Nizak	Visok
Značaj analize troškova konkurenata	Nizak	Visok

Izvor: Autori, prema Malinić i sar., 2018, str. 209; Novičević, Antić i Stevanović, 2013, str. 16

Može se zaključiti da se, budući da izbor i formulisanje strategija kao ključna odluka za stvaranje i održanje konkurentске prednosti preduzeća nikada ne sme zapostaviti finansijske ciljeve, troškovi uvek moraju naći u fokusu strategijskog, te otuda i operativnog upravljanja. Iz te činjenice naviru izazovi za planiranje i upravljanje, obračun i kontrolu troškova i ukupni strategijski i operativni kontroling. Jedna eminentna empirijska studija o doprinosu računovodstvenih informacija o troškovima

strategijskom odlučivanju, predstavila je rezultat da je od ukupnog broja visokopozicioniranih ispitanih predstavnika 2.000 kompanija, 80% njih izjavilo da je upravljanje troškovima značajno za opšte strategijske ciljeve njihovih kompanija; 75% da veruje da je stanje savremene ekonomije proizvelo povećane zahteve za upravljanje troškovima i troškovnu transparentnost; a 70% njih da su uštede u troškovima primaran način uticaja na „poslednju obračunsku stavku“ – dobitak u izveštaju o rezultatu. Kada se tome doda činjenica da je na konkretno pitanje koliko je značajna uloga upravljanja troškovima u uspostavljanju opštih strategijskih ciljeva organizacije, 53% ispitanika odgovorilo sa „vrlo značajna“, a 27% njih sa „donekle značajna“, onda se vrlo lako može zaključiti da je strategijsko upravljanje savremenim preduzećima vrlo zavisno od realno izvršenog obračuna i adekvatno spovedenog upravljanja troškovima (Malinić i sar., 2018, str. 210).

SUŠTINA TRADICIONALNIH I SAVREMENIH SISTEMA STRATEGIJSKOG UPRAVLJANJA TROŠKOVIMA

Traženje puta za efikasno vođenje poslovanja rezultiralo je pojavom više različitih troškovno-upravljačkih pristupa. Poslednjih decenija inovirane su stare, i osmišljene nove tehnike i metode, odnosno osposobljeni brojni upravljački sistemi, koji menadžmentu organizacija pružaju pouzdane informacije nužne za donošenje odluka u cilju optimizacije troškova na temelju činjenica (Trklja i Trklja, 2014, str. 108). Ovi sistemi se mogu podeliti na tradicionalne i savremene.

Tradicionalno upravljačko računovodstvo, kao interno računovodstvo orijentisano na kraće jedinice vremena, jedinice učinaka i uže organizacione jedinice, sa ustaljenom procedurom koja podrazumeva: planiranje, ostvarenje i merenje performansi, te metod cost-benefit analize, obuhvata sisteme obračuna po: stvarnim, standardnim, i standardnim varijabilnim troškovima (Todorović, 2008, str. 140). Duže vreme, ovi sistemi smatrani su svrsishodnim i potpunim. Međutim, od osamdesetih godina prošlog veka broj istraživanja o nedostacima i problemima koji su povezani sa njihovim korišćenjem počinje da raste (Lockamy, 2003, str. 591). Generalno posmatrano, nedostaci tradicionalnih sistema obračuna troškova ogledaju se u nemogućnosti zadovoljenja informacionih potreba menadžmenta savremenih

preduzeća nastalih kao posledica izmenjenih uslova privređivanja. Ovakvi nedostaci su na računovodstveni „pijedestal“ postavili savremene sisteme upravljanja i obračuna troškova, te njihove tehnike i metode obračuna (Todorović, 2008, str. 142). U nastavku su tabelarnim prikazom predstavljeni savremeni sistemi obračuna troškova, te dat kratak pregled suštine svake od pomenutih koncepcija (Tabela 2).

Tabela 2. Savremeni sistemi obračuna troškova

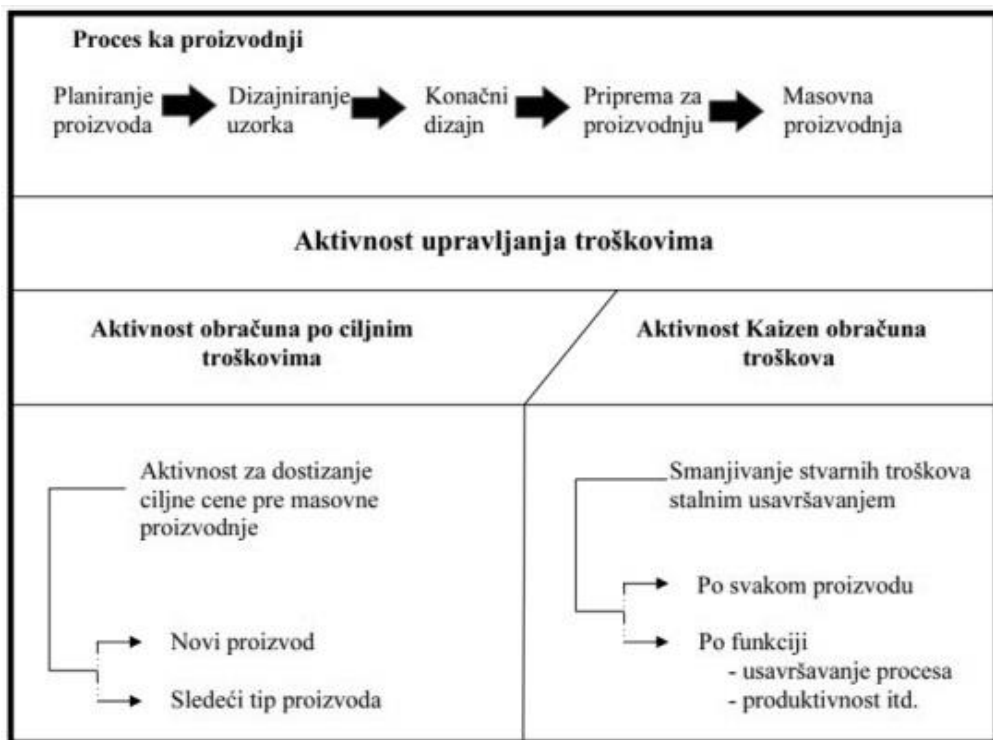
Savremeni sistemi obračuna troškova	Sušтина koncepta
Obračun troškova po aktivnostima (Activity-Based Costing - ABC)	Utvrđivanje uzročnika (izazivača) troškova.
Obračun troškova po aktivnostima zasnovan na vremenu (Time-Driven Activity-Based Costing - TDABC)	Direktno utvrđivanje neiskorišćenog kapaciteta.
Fleksibilno planiranje troškova – obračun marginalnih troškova (GPK – Grenzplankostenrechnung)	Kratkoročna orijentisanost na varijabilne troškove, fokus na troškovnim centrima.
Obračun ciljnih troškova (Target Costing)	Upravljanje smanjenjem troškova u funkciji ostvarenja konkurentskih prednosti.
Obračun troškova po fazama životnog ciklusa (Life-Cycle Costing - LCC)	Merenje različitih investicionih alternativa.
Obračun troškova kroz lanac vrednosti (Value Chain)	Strategijski orijentisan koncept u funkciji postizanja održivih konkurentskih prednosti.
Kaizen obračun troškova (Kaizen Costing)	Merenje kontinuiranih ušteda u troškovima i stalnih poboljšanja.
Obračun troškova kvaliteta (Cost of Quality Reporting)	Merenje troškova prevencije i troškova detekcije, fokus na troškovnim centrima.
Izbalansirana mapa (registar) rezultata (Balanced Scorecard - BSC)	Fokus na kritičnim finansijskim i nefinansijskim faktorima uspeha u svrhu ostvarivanja strategijskih ciljeva.
Benčmarking (Benchmarking)	Identifikovanje i merenje konkurentskih prednosti kroz analiziranje i poređenje sa najboljim konkurentskim praksama.
Strategijsko mapiranje (Strategy Map)	Koncept zasnovan na Izbalansiranoj mapi (registru) rezultata koji povezuje kritične faktore uspeha kroz uzročno-posledične dijagrame.

Izvor: Autori, prema Petković i Medved, 2015, str. 19-20

Tabelom predstavljeni obračun po ciljnim toškovima (Target Costing), kako Garrison i koautori navode (pomenuto kod Medved, 2015, str. 105) predstavlja jedan od sistema obračuna troškova koji se koriste za planiranje troškova tokom životnog ciklusa proizvoda ili usluge. Koristi se, prvenstveno, u ranoj (predproizvodnoj) fazi životnog ciklusa proizvoda ili usluge kao informativna podrška dizajniranju istih u cilju krajnjeg postizanja željenog profita. Obračun ciljnih troškova se povezuje sa obračunom troškova po aktivnostima, a najčešće sa Kaizen obračunom troškova (Kaizen Costing), s tim što se smatra: da se obračun po ciljnim troškovima primenjuje u predproizvodnoj fazi koja obuhvata fazu utvrđivanja ciljeva i fazu realizacije ciljeva; da se obračun po aktivnostima koristi u fazi realizacije ciljeva i u fazi proizvodnje; a da se Kaizen obračun troškova koristi samo u fazi proizvodnje, što znači da se može nadovezati na obračun po ciljnim troškovima (Medved, 2015, str. 105). U skladu sa time je i tvrdnja Blocher-a i koautora koji navode (pomenuto kod Medved, 2015, str. 106-107) da implementacija obračuna ciljnih troškova podrazumeva: određivanje tržišne (prodajne) cene; određivanje željenog profita; kalkulisanje ciljnih troškova kao razlike između tržišne cene i željenog profita; upotrebu inženjeringa vrednosti; i upotrebu Kaizen obračuna troškova i operativne kontrole za dodatno smanjenje troškova. Obračun po ciljnim troškovima i Kaizen sistem smanjenja troškova, nakon redizajna proizvoda, predstavljeni su i upoređeni na slici koja sledi (Slika 1).

Evidentno je, dakle, da Kaizen kao savremeni troškovno-upravljački sistem svog prethodnika pronalazi u sistemu obračuna po ciljnim troškovima, budući da se isti bazira na utvrđivanju i realizaciji ciljeva u predproizvodnoj fazi, te da ga Kaizen upotpunjuje u glavnoj proizvodnoj fazi. Kaizen filozofija kao osnova problematike sprovedenog istraživanja biće detaljno istražena u nastavku.

Slika 1. Komparativni prikaz aktivnosti obračuna po ciljnim troškovima i aktivnosti Kaizen obračuna troškova



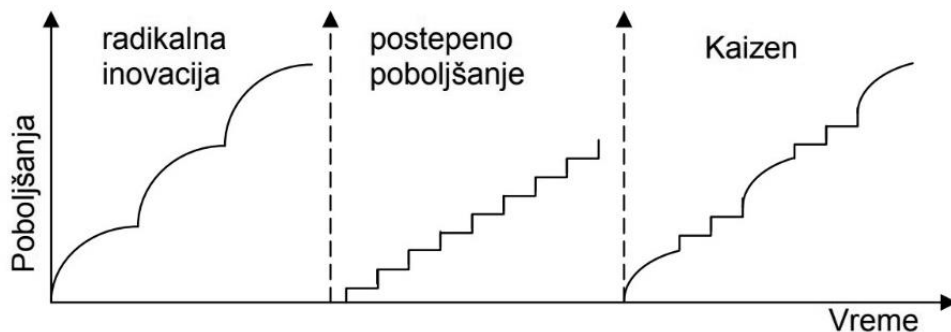
Izvor: Medved, 2015, str. 108

SHVATANJE I ODREĐENJE KAIZEN SISTEMA STRATEGIJSKOG UPRAVLJANJA TROŠKOVIMA

Kaizen, shvaćen kao nova poslovna filozofija, uveden je i prihvaćen u Japanu nakon Drugog svetskog rata kao deo poslovne kulture (Janjić, Bogićević i Krstić, 2019, str. 16). Ova japanska tehnika upravljanja fokusira se na: kontinuirano poboljšanje, pojednostavljenje i ubrzanje proizvodnog procesa smanjenjem ili eliminisanjem rasipanja resursa; te trošenje minimuma potrebnih inputa u proizvodnji uz isporučivanje najboljeg mogućeg kvaliteta proizvoda ili usluga. To je tehnika koja, kada se sprovede pravilno, humanizuje radno mesto, eliminiše preterano težak rad, i uči zaposlene kako da (koristeći naučne metode) vrše ispitivanja sopstvenog rada i eliminišu škart u procesu proizvodnje

(Pešić, 2015, str. 161). Pomenuta filozofija se, shodno navedenim karakteristikama, vrlo brzo proširila među japanskim kompanijama i postala poznata kao kvalitetan model upravljanja poslovnom organizacijom (Janjić i sar., 2019, str. 16). Zapadu je predstavljena kroz knjigu „Kaizen – ključ japanskog poslovnog uspeha“, autora Masaaki Imaia. Ubrzo je prepoznata u svetu kao važna dugoročna strategija organizacije (Lukavečki, 2017, str. 22) koja istoj, uz svakodnevne minimalne napore, obezbeđuje postizanje željenih rezultata (Janjić i sar., 2019, str. 14).

Dhongade i koautori navode (pomenuto kod Janjić i sar., 2019, str. 15) da Kaizen, u svom izvornom terminu, predstavlja kombinaciju dve japanske reči („kai“ i „zen“) koje označavaju poboljšanje iliti promene na bolje, te stalno unapređenje u celoj organizaciji. Kumar i koautori ističu (pomenuto kod Janjić i sar., 2019, str. 15) da ovaj sistem postiže poboljšanja kroz male korake i kontinuiran napredak. Za razliku od inovacija koje su dramatične i impresivne, i zahtevaju nemala ulaganja u nove tehnologije i opremu, Kaizen podrazumeva manje, postupene promene nastale kao rezultat inovativnih ideja koje se spontano razvijaju tokom vremena bez ulaganja ogromnog kapitala (Janjić i sar., 2019, str. 15). Kaizen, dakle, označava inkrementalno, neprekidno i sveobuhvatno unapređenje poslovnih procesa, istovremeno predstavljajući sinergiju dva potpuno različita pristupa poboljšanjima. To su radikalna inovacija (radical innovation) u velikim koracima koja podrazumeva napredak „kupljen“ novcem, tačnije napredak ostvaren investicijama u nove mašine i savremene tehnologije; i postepeno poboljšanje (incremental innovation) u malim koracima, gde su promene rezultat primene novih ideja i dešavaju se postepeno (Pešić, 2015, str. 162). Slika 2 odražava suštinu pomenute Kaizen sinergije.

Slika 2. *Kaizen pristup poboljšanjima*

Izvor: Pešić, 2015, str. 163

Kaizen sistem privlači veliku pažnju u literaturi i dobija ogromnu podršku širom sveta. Brojni autori su posvećivali, i još uvek mu posvećuju pažnju. Među njima su: Manos, koji nagoveštava (pomenuto kod Al Smadi, 2009, str. 204) da Kaizen donosi kvalitativne i kvantitativne koristi, i obezbeđuje veće uštede vremena i novca uz smanjenje troškova zaliha; Neese, koji tvrdi da Kaizen pomaže u poboljšanju radnih procesa i primeni Lean proizvodnje u lancu snabdevanja; Wilcox i Morton, koji Kaizen smatraju strategijom za smanjenje potrošnje energije i otpada, koja može poboljšati produktivnost u ciljanim aktivnostima i procesima; Gopalakrishnan, koji otkriva da se Kaizen strategija koristi za poboljšanje kvaliteta tehničke komunikacije na radnom mestu; i Chan i koautori koji „pozivaju“ kompanije da usvoje Kaizen koncepciju radi poboljšanja sopstvene konkurentnosti i efikasnijeg suočavanja sa povećanim brojem oponenta na tržištu (Al Smadi, 2009, str. 204). Drury navodi (pomenuto kod Trklja i Trklja, 2014, str. 116) da je za ovaj proces kontinuiranog poboljšanja karakteristično da se delegirana ovlašćenja i odgovornost za redukciju aktuelnih troškova proizvodnje prenose sa viših menadžerskih struktura na niže nivoe, ali i na zaposlene eksperte i izvršioci u proizvodnji. S tim u vezi, Kaizen sistem otvara mogućnost da svi zaposleni (posebno izvršioci) svojim aktivnim odnosom prema aktuelnim standardima i ciljnim vrednostima utiču na Kaizen filozofiju, kroz predlaganje ideja vezanih za opravdanu redukciju troškova (Trklja i Trklja, 2014, str. 116-117).

Malinić smatra da je Kaizen sistem (pomenuto kod Trklja i Trklja, 2014, str. 116) kao savremeni segment: poslovne filozofije, upravljačkog

računovodstva i upravljačkih metoda i tehnika lociran u fazi proizvodnje i da ima za cilj da, predodređene troškove iz prethodnih faza permanentno redukuje u sopstvenoj proizvodnoj fazi putem sitnih, inkrementalnih poboljšanja već usvojenog dizajna i tehnoloških procesa, vodeći pritom računa o održanju kvaliteta proizvoda. Ovaj autor navodi i da je osnovna karakteristika Kaizen sistema težnja ka strategijskom snižavanju troškova u svim etapama proizvodnog procesa, sprečavanje nastanka bilo kakvog jaza između željenih i tekućih troškova i profita, te obezbeđenje višeg nivoa tržišne konkurentnosti preduzeća na osnovu sniženog nivoa troškova (Trklja i Trklja, 2014, str. 117).

Među svim predstavljenim definicijama i tumačenjima Kaizena, vredi izdvojiti upravo prezentovano Malinićevo određenje, budući da isto najprikladnije predstavlja suštinu Kaizen sistema u kontekstu strategijskog upravljanja troškovima. Naime, Malinić Kaizen sistem posmatra kao strategijski instrument koji doprinosi smanjenju proizvodnih troškovnih komponenti, utiče na poboljšanje ekonomskog statusa preduzeća i unapređuje njegovu konkurentnost. Drugim rečima, ovaj autor zastupa stav da Kaizen sistem podržava troškovnu efikasnost, istovremeno insistirajući na konstantnim poboljšanjima i održanju neophodnog nivoa kvaliteta proizvoda. U skladu sa ovim, ali i svim ostalim predstavljenim stavovima, u nastavku će tabelarnim prikazom biti dat kratak pregled osnovnih obeležja Kaizena kao sistema za obračun troškova (Tabela 3).

Tabela 3. Osnovna obeležja Kaizen sistema obračuna troškova

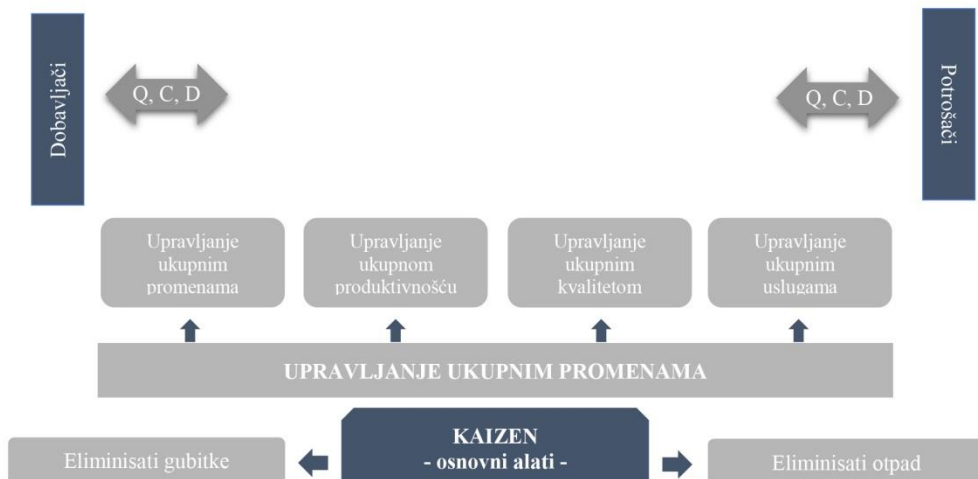
Svojstvo	Kaizen obračun troškova
Lociranost kontrole	Izvan sistema troškova
Vremenski okvir za „feedback“	Kratak rok
Povezanost sistema troškova i strategijskih odluka	Povezanost kroz računovodstvo troškova nije direktna
Primarna fokusiranost na troškove	Varijabilni troškovi
Povezanost transakcija sa računovodstvom troškova	Transakcije nisu direktno povezane sa računovodstvom troškova
Upotreba uzročnika troškova i/ili merila performansi	Upotreba merila performansi
Priroda metodologije	Alat za motivaciju i prinudu
Ishodište modela (odgovor na pitanje)	Može li još bolje?

Izvor: Autori, prema Medved, 2015, str. 107; Drljača, 2004, str. 19

Kako Markulik navodi (pomenuto kod Cierna & Sujova, 2016, str. 1456), Kaizen obuhvata brojne tehnike i alate neophodne za uspešnu implementaciju ove strategije u organizaciji. Kaizenova „kutija za tehnike i alate“ je kompleksna i sadrži brojne instrumente poput: tehnike 5 „zašto“, 5S metodologije, „Muda“ eliminacije 7 otpada, 7 alata za kontrolu kvaliteta (QC), Jidoka koncepta, Plan-Do-Check-Act ciklusa (PDCA), Poka-Yoke koncepta, i Andon servera (Bhoi, Desai & Patel, 2014, str. 814-817). Pritom je važno istaći tri činjenice – pomenuti alati mogu biti savladani isključivo vežbanjem (korišćenjem); moraju biti podržani uključenosti menadžerskih struktura; i trebaju biti primenjivani od strane zaposlenih koji su direktno povezani sa mestom nastanka problema. Pritom, neprekidno treba imati na umu da suštinske organizacione probleme ne mogu rešavati alati, već ljudi (Pešić, 2015, str. 164; Alvarado-Ramírez, Pumisacho-Álvaro, Miguel-Davila & Suárez Barraza, 2018, str. 257).

Kombinacijom pobrojanih tehnika i alata stvara se jedinstveni proizvodni sistem – Kaizen menadžment sistem (Kaizen Management System – KMS). Ovaj sistem za dugoročni rast organizacije počiva na četiri postulata, definisana kao: Upravljanje ukupnim promenama (Total Flow Management – TFM), Upravljanje ukupnom produktivnošću (Total Productive Maintenance – TPM); Upravljanje ukupnim kvalitetom (Total Quality Management – TQM); i Upravljanje ukupnim uslugama (Total Service Management – TSM); koja su međusobno povezana sa Upravljanjem ukupnim promenama (Total Change Management – TCM) (Cierna & Sujova, 2016, str. 1456). Nenadal navodi (pomenuto kod Cierna & Sujova, 2016, str. 1456) da je glavni cilj Kaizen menadžment sistema neprestano unapređenje i dodaje da se glavni alati ovog sistema odnose na: uključivanje svih zaposlenih i upotrebu njihove kreativnosti, podešavanje svih procesa, nultu toleranciju za sve greške i nedostatke, efikasnu upotrebu opreme i tehnologije, upotrebu Lean proizvodnih sistema i optimalnog kvaliteta (Q), troškova (C), i distribucije (D), tj. QCD-a. Bauer navodi (pomenuto kod Cierna & Sujova, 2016, str. 1456) da je osnova za kreiranje sveobuhvatnog Kaizen menadžment sistema stvaranje svesti o gubicima i otpadu („Muda“), i osnovnim alatima (Kaizen Foundations). Pobrojani postulati i određeni Kaizen alati predstavljeni su grafičkim prikazom koji sledi (Grafikon 2).

Grafikon 2. Kaizen menadžment sistem



Izvor: Autori, prema Cierna & Sujova, 2016, str. 1457

Kaizen se temelji na nekoliko poslovnih principa, među kojima su oni: da se ne sme se prihvatati postojeće stanje; da treba podržavati pozitivan pristup, odnosno pozitivnu usmerenost; da se ne smeju tražiti izgovori i opravdanja; da treba podržavati akcije i sprovoditi ideje, nesebično koristiti znanje u timskom radu; da su glavna prednost organizacije njeni zaposleni; da će se unapređenje procesa pre desiti ukoliko se unapređuje malo po malo, nego odjednom; da unapređenja treba implementirati čim se ukaže mogućnost za to; i da preporuke za unapređenje moraju biti bazirane na kvantitativnim i statističkim metodama evaluacije procesa (Pešić, 2015, str. 163).

Praktična upotreba Kaizena kao sistema za strategijsko upravljanje troškovima se u preduzeću svodi na tri faze, i to (Olszewska, 2019, str. 182):

- fazu I – koja podrazumeva utvrđivanje ciljanog iznosa smanjenja troškova;
- fazu II – koja obuhvata analizu odstupanja na nivou ciljanih troškova i profita; i

- fazu III – u kojoj, ukoliko se utvrdi da postoje odstupanja od pretpostavljenog ciljanog nivoa troškova, treba pristupiti identifikovanju: glavnih uzroka odstupanja, mesta nastanka odstupanja i odgovornih osoba, ne bi li se ista neutralisala u najkraćem mogućem roku.

Prednosti Kaizena kao sistema kontinuiranog poboljšanja ogledaju se u njegovom doprinosu: troškovnoj efikasnosti i mogućnosti kontinuiranog smanjenja troškova, smanjenju otpada, poboljšanju kvaliteta proizvoda, uključivanju zaposlenih, kontinuiranom unapređenju procesa, i relativno malom riziku. Među slabosti primene Kaizen sistema ubrajaju se one koje se odnose na činjenicu da kratkoročno posmatrano nema vidljivih efekata njegove upotrebe, te da postoje izvesne poteškoće u određivanju nivoa uspešnosti sprovedenih aktivnosti u oblastima koje direktno ne obuhvataju troškove. Uprkos pomenutim nedostacima, a poučena japanskom poslovnom uspešnošću, mnoga preduzeća usvojila su Kaizen kao tehniku poboljšanja proizvodne efikasnosti i ostvarenja poslovne izvrsnosti (Janjić i sar., 2019, str. 13; Olszewska, 2019, str. 180).

MOGUĆNOST PRIMENE KAIZEN SISTEMA U FUNKCIJI STRATEGIJSKOG UPRAVLJANJA KONKURENTSKOM PREDNOŠĆU

Kaizen filozofija, prema rečima njenog osnivača Masaaki Imaia predstavlja ključ potreban organizacijama za otvaranje dvorane konkurentnosti, a obuhvata neprekidno unapređenje poslovnog razvoja kroz male ili nikakve troškovne izdatke (Vieira, Balbinotti, Varasquin & Gontijo, 2012, str. 1758). Postavlja se pitanje kako se Kaizen filozofija može upotrebiti u domenu upravljačkog računovodstva i posledičnom upravljanju troškovima. Modarress i kaoutori navode (pomenuto kod Olszewska, 2019, str. 180) da u oblasti upravljačkog računovodstva, Kaizen preuzima oblik Kaizen Costing-a kao načina smanjenja troškova iliti troškova stalnog unapređenja. Ovaj koncept se u tom smislu, koristi kao strateško sredstvo za kontinuirano snižavanje troškova, uzima u obzir ceo lanac stvaranja vrednosti, a njegova primena rezultira nižim troškovima i poboljšanom radnom efikasnošću. Kako je već ranije naglašeno, područje upravljanja troškovima važno je za funkcionisanje preduzeća, budući da isto u praksi određuje opstanak i uspešnost svih njegovih poslovnih jedinica (Olszewska, 2019, str. 180). U skladu sa time

je i stav Drury-a (pomenuto kod Olszewska, 2019, str. 180) da nesigurni tržišni uslovi, globalizacija i rastuće cene sirovina, spretno upravljanje troškovima čine ključnom veštinom koja omogućava organizaciji da opstane i razvija se.

Najvažniji zahtev Kaizena kao sistema za upravljanje troškovima je da se osigura da smanjenje troškova ne utiče na smanjenje krajnjeg kvaliteta i vrednosti proizvoda namenjenog kupcu. U ovom kontekstu, treba poveliti računa o Kaizen menadžmentu koji upravlja trima različitim grupama troškova. Horngren i koautori navode da pomenute grupe troškova obuhvataju: opšte troškove proizvodnje, pojedinačne troškove proizvoda, i troškove perioda (Olszewska, 2019, str. 180). Na osnovu izloženih podataka, može se zaključiti da se delatnost Kaizena kao troškovno-upravljačkog sistema sastoji u (Olszewska, 2019, str. 180):

- utvrđivanju (uz konsultacije sa zaposlenima u proizvodnji) ciljanog nivoa troškova;
- isticanju potrebe smanjenja troškova;
- stalnom unapređenju proizvodnog procesa i poboljšanju operativne efikasnosti;
- ciljanom postizanju određenih nivoa troškova; i
- analizi odstupanja koja nastaju nakon poređenja ciljanih i realizovanih troškova.

Kao što je i naglašeno, Kaizen sistem je usmeren na unapređenje proizvodnog procesa, koje se postiže stalnim povećanjem operativne efikasnosti i sigurnosti samog proizvodnog procesa, održanjem kvaliteta samih proizvoda, te dostizanjem ciljanih nivoa troškova (Novićević i sar., 2013, str. 173-174). Primerena upotreba Kaizen Costing-a logistički je povezana sa sistemom računovodstva ciljanih troškova i može doprineti sistemu strategijskog upravljanja troškovima, te posledično i celokupnoj konkurentnosti preduzeća u tržišnim uslovima (Olszewska, 2019, str. 180). U procesu strategijskog upravljanja troškovima, Kaizen sistem usmerava pažnju na aktivnosti koje stvaraju otpad i gubitke u proizvodnji određenih proizvoda. Iako je, prema Kariuaovim navodima (pomenuto kod Lukavečki, 2017, str. 43), oko 80% ukupnih troškova određeno u fazi projektovanja, Kaizen pažnju usmerava na upravljanje

preostalim delom (20%) troškova i aktivno prikuplja ideje za smanjenje cene koštanja budućih proizvoda. Na taj način, Kaizen se samoproklamuje kao sistem za redukciju troškova tokom procesa proizvodnje.

Ipak, preduzeće mora ispoljiti priličnu opreznost u pomenutom procesu redukcije troškova. Gotovo svaka organizacija u bilo kom trenutku može (kroz smanjene troškove) ponuditi bolje cene i atraktivne uslove isporuke, ali joj to neće i ne može garantovati ostvarenje konkurentskih prednosti ukoliko usled takvih postupanja kvalitet proizvoda padne ispod onog očekivanog od strane potrošača. Brojni menadžeri, usredsređeni samo na fizičko smanjenje troškova, ne odolevaju iskušenju redukcije istih bez obzira na štetu koju ona izaziva po kvalitet. Njihove poslovne odluke neretko i mogu dati rezultate u kratkom roku, ali dugoročno posmatrano značajno ugrožavaju ne samo profitabilnost, već i imidž i tržišnu poziciju proizvoda i preduzeća (Al Smadi, 2009, str. 206). Chan navodi (pomenuto kod Al Smadi, 2009, str. 206) da poenta koju, u tom kontekstu, Kaizen kao sistem za strategijsko upravljanje troškovima pokušava da istakne jeste da se održiva organizaciona konkurentnost može stvoriti jedino ukoliko nisu narušeni minimalni postulati kvaliteta, troškova i distribucije (QCD) proizvoda, pri čemu se održanju kvaliteta daje prioritet.

Krajnji zaključak je da, shodno mišljenju pomenutih autora, Kaizen sistem može biti primenjen u funkciji strategijskog upravljanja konkurentskom prednošću kroz obezbeđenje troškovne efikasnosti. Pomenuti sistem odlikuje višestruka dvostrana orijentisanost – usmeren je ka snižavanju proizvodnih troškova, ali insistira na održanju neophodnog nivoa kvaliteta (polazeći od činjenice da se smanjenjem kvaliteta gube lojalni i odbijaju potencijalni potrošači); podržava angažovanje ljudskih resursa u pogledu inovativnosti i učenja, ali insistira na njihovoj racionalnoj proceni brzine i mogućnosti ostvarenja uspeha (budući da radna snaga neretko ima nerealna očekivanja u pogledu ostvarenih rezultata usled pozitivnih izmena u sopstvenom poslovnom ponašanju); zalaže se za svakodnevni, dobro isplanirani postepeni razvoj, ali ne isključuje mogućnost nastanka radikalnih promena (budući da su strategijski preduzimane male aktivnosti osnova realizacije velikih rezultata).

Kaizen sistem koji je u preduzeću u potpunosti (s aspekta procesa proizvodnje, menadžerske i angažovanosti radne snage) primenjen po originalnoj japanskoj metodologiji, nesumnjivo može imati strategijsko-upravljački značaj za isto, budući da će njegova primena u operativnom poslovanju uticati na snižavanje proizvodnih troškova na svakodnevnom nivou i eliminisanje suvišnih poslovnih aktivnosti, i sumarno, obezbediti veće uštede raspoloživih resursa, koje preduzeće potom može uložiti u sopstveni razvoj i diferenciranje od konkurencije, te po tom osnovu obezbediti i dugoročnu konkurentsku prednost.

ZAKLJUČAK

Zbog nepredvidivih globalnih promena, ubrzanog tehnološkog napretka, sve većih izazova konkurentnosti, smanjenog životnog ciklusa proizvoda i međuorganizacijskih lanaca snabdevanja, upravljanje troškovima postalo je kritična veština opstanka za mnoge organizacije. Metodologija japanskog porekla – Kaizen, spontano se nametnula kao jedan od instrumenata koji može doprineti smanjenju troškovnih komponenti, te uticati na poboljšanje tržišne pozicije preduzeća i njegovu konkurentnost.

Kaizen filozofija je u istraživanju sagledana kao proizvodni troškovno-upravljački sistem koji na dugi rok, ne zahtevajući značajna ulaganja kapitala, obezbeđuje održivu konkurentnost preduzeća. Ovaj savremeni sistem obračuna i upravljanja troškovima, specifičan je po tome što se koncentriše na redukovanje „Muda“ troškova (gubici i otpad) nastalih tokom samog proizvodnog procesa, iako isti čine samo 20% ukupnih troškova (radi se o delu troškova koji nisu projektovani u prethodnim poslovnim ciklusima). Uprkos ograničenom području delovanja, kako je i u istraživanju istaknuto, Kaizen uspeva da organizacije koje ga primenjuju, kroz mala, ali značajna unapređenja proizvodnje podržana sukcesivnim smanjenjem troškova, diferencira od konkurencije.

U kontekstu ovakvih zaključaka, predstavljena hipoteza da se implementacijom Kaizen sistema u preduzeću postiže i održava atmosfera stalnog unapređenja koja dovodi do redukcije proizvodnih troškova i povećanja tržišne konkurentnosti bez potrebe za značajnim finansijskim i materijalnim ulaganjima, može biti ocenjena kao ispravna i

u potpunosti prihvaćena. Uz nju, potvrđeni su i stavovi da se upotrebom Kaizen sistema: postepeno eliminišu neželjeni gubici i otpad, te posledično snižavaju operativni troškovi proizvodnje (kroz detaljno obrazloženje funkcionisanja Kaizen menadžment sistema Grafikonom 2 i njegove „Muda“ tehnike); i poboljšava organizaciona i konkurentna sposobnost preduzeća (kroz korišćenje, u radu predstavljenih, osam alata Kaizen sistema koji: menjaju organizacione tokove; direktno utiču na smanjenje troškova i povećanje proizvodne efikasnosti, a posledično i na jačanje tržišne pozicije i obezbeđenje konkurentnosti preduzeća). Na osnovu svih u radu predstavljenih podataka, moguće je izvesti zaključak da u implementaciju Kaizen strategijskog troškovno-upravljачkog sistema vredi uložiti organizacijsko vreme, trud i resurse, budući da isti nesumnjivo doprinosi poboljšanju: organizacione i troškovne kontrole, realizovanih performansi i aspekata konkurentnosti proizvodnih preduzeća.

LITERATURA

1. Al Smadi, S. (2009). Kaizen Strategy and the Drive for Competitiveness: Challenges and Opportunities. *Competitiveness Review*, 19 (3), 203-211.
2. Alvarado-Ramírez, K. M, Pumisacho-Álvaro, V. H, Miguel-Davila, J. Á, & Suárez Barraza, M. F. (2018). Kaizen, a Continuous Improvement Practice in Organizations: A Comparative Study in Companies from Mexico and Ecuador. *The TQM Journal*, 30 (4), 255-268.
3. Bhoi, J. A, Desai, D. A, & Patel, R. M. (2014). The Concept & Methodology of Kaizen: A Review Paper. *International Journal of Engineering Development and Research (IJEDR)*, 2 (1), 812-820.
4. Cierna, H, & Sujova, E. (2016). Application of Modern QMS - Kaizen Management System. *MM Science Journal*, 5, 1456-1464.
5. Diefenbach, U, Wald, A, & Gleich, R. (2018). Between Cost and Benefit: Investigating Effects of Cost Management Control Systems on Cost Efficiency and Organisational Performance. *Journal of Management Control*, 29 (1), 63-89.

6. Drljača, M. (2004). Metode upravljanja troškovima. *Elektrika: časopis za energetiku, elektriku, automatizaciju, telekomunikacije, zaštitu*, 6 (4), 16-22.
7. Edwards, J. B. (2001). Kaizen: The Leading Edge in Cost Management Strategy. *Journal of Corporate Accounting & Finance*, 12 (3), 1-4.
8. Janjić, V, Bogićević, J, & Krstić, B. (2019). Kaizen as a Global Business Philosophy for Continuous Improvement of Business Performance. *Ekonomika*, 65 (2), 13-25.
9. Lockamy, A. (2003). A Constraint based Framework for Strategic Cost Management. *Industrial Management & Data Systems*, 103 (8), 591-599.
10. Lukavečki, S. S. (2017). *Kaizen pristup upravljanju troškovima*. Master rad, Karlovac, Poslovni odjel Veleučilišta u Karlovcu.
11. Malinić, D, Milićević, V, i Stevanović, N. (2018). *Upravljačko računovodstvo*, Beograd, Centar za izdavačku delatnost Ekonomskog fakulteta u Beogradu.
12. Medved, I. (2015). *Unapređenje segmentnog finansijskog izveštavanja savremenim pristupima obračuna troškova*. Doktorska disertacija, Subotica, Ekonomski fakultet u Subotici Univerziteta u Novom Sadu.
13. Novičević, B, Antić, Lj, i Stevanović, T. (2013). *Koncepti upravljanja troškovima u funkciji realizacije konkurentskih strategija*, Niš, Ekonomski fakultet Univerziteta u Nišu.
14. Olszewska, K. (2019). Cost Management with Budgeting and Kaizen Costing. *World Scientific News*, 133, 171-190.
15. Pešić, P. (2015). Kaizen koncept i njegova primena u logistici. *Vojnotehnički Glasnik*, 63 (2), 161-178.
16. Petković, Đ, i Medved, I. (2015). Savremeni sistemi obračuna troškova u funkciji održive poljoprivredne proizvodnje. *Traktori i pogonske mašine*, 20 (2), 16-24.
17. Petrova, A. I, & Zarudnev, A. I. (2013). Strategic Aspects of Cost Management. *European Researcher*, 47 (3-4), 1009-1013.
18. Savić, B, Vasiljević, Z, & Đorđević, D. (2014). Strategic Cost Management as Instrument for Improving Competitiveness of Agribusiness Complex. *Economics of Agriculture*, 61 (4), 1005-1020.

19. Todorović, M. (2008). Koncipiranje analitičkog kontnog plana računovodstva troškova u skladu sa MRS/MSFI i Zakonom o računovodstvu i reviziji. *Ekonomski horizonti*, 10 (1-2), 131-158.
20. Trklja, R, i Trklja, M. (2014). Savremeni koncepti obračuna troškova – Osvrt na specifičnosti ABC metode. *Ekonomski signali*, 9 (2), 105-122.
21. Vieira, L., Balbinotti, G., Varasquin, A., & Gontijo, L. (2012). Ergonomics and Kaizen as Strategies for Competitiveness: A Theoretical and Practical in an Automotive Industry. *Work*, 41 (1), 1756-1762.

KAIZEN AS A SYSTEM FOR STRATEGIC COST MANAGEMENT IN THE REALIZATION OF COMPETITIVE ADVANTAGES

Jolović Ivana

Petković Đerđi

Abstract: *Managing a company in contemporary, dynamic business conditions must be strategically oriented. The competition forces companies to constantly reduce all types of costs incurred in pre-production and production processes, with the obligation to maintain the quality of manufactured products at a satisfactory level. Such requirements can be achieved only by adequate strategic planning of all production processes, and by strategic management of costs. In this context, Kaizen as a cost management system can be characterized as an ideal strategic tool and a source of competitiveness, since by its application organization can plan its production activities in detail, organize them in a way that fully complies with the principles of efficiency and effectiveness, and minimize waste and unwanted losses of available resources. The aim of the research is to consider the Kaizen concept as a system for managing (reducing) costs, and as a source of competitive advantage of a particular organization. The descriptive and comparative method, the technique of analysis and synthesis, as well as analysis of the*

content of relevant literature of reference domestic and foreign authors, were used for the research purposes. The result of the research is the confirmed assumption that the implementation of the Kaizen system in the company provides an atmosphere of constant improvement that leads to the reduction of production costs and increased market competitiveness.

Key words: *Kaizen system, strategic cost management, competitive advantage, organizational efficiency.*

ZAHVALNOST

Izrada ovog rada finansirana je od strane Ministarstva prosvete, nauke i tehnološkog razvoja Republike Srbije.