

MENADŽMENT TROŠKOVA NABAVE U TRGOVINSKIM I PROIZVODNIM PODUZEĆIMA

MANAGEMENT OF PROCUREMENT COSTS IN COMMERCIAL (TRADING) AND MANUFACTURING ENTERPRISES

Slobodan Stojanović, univ. spec. oec.

Mr. sc. Sandra Mrvica Mađarac

Veleučilište Lavoslav Ružička u Vukovaru

Županijska 50, 32 000 Vukovar, Republika Hrvatska

Telefon: +385 32 444 688

Fax: +385 32 444 686

E – mail: stojanovic@vevu.hr ; smrvica@vevu.hr

Sažetak

Nabavna funkcija je uz prodajnu jedna od najvažnijih funkcija svakog trgovinskog poduzeća. Menadžment u nabavi odnosi se na izbor i broj dobavljača, politiku odnosa s njima, određivanje nabavnih kvota te načina i vrste plaćanja. Razvojem tržišta mijenja se i uloga nabave u odnosima dobavljač-kupac. Nabava više nema samo pasivnu funkciju odabira najpovoljnijeg dobavljača kojem šalje narudžbe, već uspostavlja partnerske odnose s dobavljačima. Ciljevi nabavne funkcije su pravovremena i sigurna dobava, profesionalni odnos s dobavljačima, kvaliteta proizvoda, optimizacija zaliha i smanjenje troškova. Uslijed snažnih konkurentskih pritisaka na tržištima na kojima posluju, a koji ograničavaju mogućnost značajnijeg utjecaja na individualno oblikovanje prodajnih cijena roba i usluga, trgovinska poduzeća su prisiljena pronalaziti odgovarajuće načine smanjenja troškova poslovanja. Jedno od područja poslovanja u kojemu je moguće ostvariti smanjenje troškova jest nabava poduzeća. Kompleksnost poslovanja i tržišnih odnosa utječu na kretanje troškova nabave roba i usluga koji u suvremenim uvjetima čine značajni udio u vrijednosti prodaje trgovinskog poduzeća. U cilju smanjivanja i kontroliranja troškova nabave, poduzeća moraju razvijati i implementirati odgovarajuće sustave upravljanja troškovima. Smanjenje troškova u dijelu nabave moguće je ostvariti na dva ključna područja: na području cijena objekata nabave i na području troškova nabavne funkcije. Tradicionalni pristup upravljanju troškovima nabave, koji je orijentiran na upravljanje cijenama objekata nabave i za koji potrebne informacije osigurava financijsko računovodstvo, ne odgovara stvarnim potrebama poduzeća. Stoga je potrebno razvijati odgovarajuće suvremene modele upravljanja troškovima koji se temelje na informacijama upravljačkog računovodstva i općenito upravljačkih informacijskih sustava, a sve u cilju povećanja profitabilnosti poslovanja trgovinskog poduzeća.

Ključne riječi: nabavna funkcija, troškovi nabave, upravljanje troškovima nabave

Abstract

Purchasing function is, along with a sale, one of the most important functions of every commercial (trading) company. Management of procurement is related to selection and number of suppliers, policy relations with them, setting of purchasing (procurement) quotas as well as to methods and types of payments. The role of procurement in relations between suppliers and buyers has been changing with market developments. Purchasing is no longer just a passive function for selecting the best suppliers to send orders to, but it establishes partnership relations with suppliers. The objectives of procurement function, among others, are timely and safe delivery, professional relationships with suppliers, product quality, inventory optimization and cost reduction. Due to

strong competitive pressures in the markets where they operate that limit the possibility of significant influence on individual forming of selling prices of goods and services, commercial (trading) companies are forced to find appropriate methods to reduce their operating costs. One of the business areas where a company can realize cost reductions is procurement. The complexity of business operations and market relations are influencing the value of costs of procurement of goods and services that represent a significant share in the sales value of commercial companies. In order to reduce and control procurement costs, enterprises must develop and implement appropriate cost management systems. Reducing procurement costs can be achieved in two key areas, namely in the area of prices of procurement objects and in the area of cost reduction of procurement function. Traditional approach of procurement cost management, which is oriented on management of prices of procurement objects and for which needed information is supplied by financial accounting, is not suitable to actual needs of the enterprises. Therefore, it is necessary to develop appropriate contemporary cost management models that are based on information of management accounting and, in general, of management information systems, in order to increase the profitability of commercial enterprises.

Keywords: procurement function, purchasing costs, management of purchasing costs

1. UVOD

Nabavna funkcija svakog poduzeća od izuzetnog je značaja za cjelokupno poslovanje. Bez provedbe nabavnih procesa i kupovine materijala, opreme, usluga i drugih inputa, poduzeće nije u mogućnosti poslovati i ispunjavati postavljene ciljeve. U trgovinskim poduzećima presudna je nabava trgovačke robe koja služi za daljnju prodaju kupcima i potrošačima. Bez obzira promatramo li nabavu u užem smislu, kao niz operativnih, svakodnevnih poslova koje je potrebno obaviti u procesu pribavljanja objekata nabave, ili u širem smislu, kada obuhvaća strategijske zadaće, provedba nabave uzrokuje određene troškove koje je potrebno pratiti i analizirati. Stoga upravljanje troškovima treba zauzimati ključno mjesto u poslovanju kako bi se ostvarili zadani ciljevi i pozitivni financijski rezultati.

Suvremene uvjete poslovanja karakterizira izrazita tržišna konkurencija i složenost tržišnih odnosa. Proces globalizacije podvrgavaju poslovne subjekte kontinuiranim pritiscima na području kontrole i smanjivanja troškova te povećanja prihoda, rasta i razvoja. Opisani uvjeti, u velikom broju slučajeva, ograničavaju mogućnost značajnijeg utjecaja na oblikovanje prodajnih cijena roba i usluga od strane pojedinačnih trgovinska poduzeća. Kada su prodajne cijene zadane uvjetima na tržištu, poduzećima ostaju na raspolaganju aktivnosti koje će dovesti do povećanje prihoda i/ili reduciranje troškova. Kako je često mogućnost povećanja prihoda ograničena veličinom tržišta, kupovnom moći i konkurencijom, poduzeća se okreću internim procesima smanjivanja troškova.

Provedba procesa smanjivanja i kontroliranja troškova zahtijeva razvoj i implementaciju odgovarajućih sustava upravljanja troškovima, odnosno postojanje računovodstveno-informacijske osnove koja će osigurati potrebne podatke za učinkovito upravljanje. Tradicionalni pristup upravljanju troškovima nabave orijentiran je na upravljanje cijenama objekata nabave i temelji se na informacijama financijskog računovodstva, dok suvremeni sustavi crpe informacije iz upravljačkog računovodstva i općenito upravljačkih informacijskih sustava. U radu se daje osnovni prikaz uloge i značaja nabavne funkcije u suvremenom poslovanju te pregled nekih mogućih sustava odnosno metoda upravljanja troškovima nabave.

2. NABAVA KAO SUVREMENA POSLOVNA FUNKCIJA

U djelovanju nabavne funkcije promijenio se pristup od tradicionalnog, usudili bismo se reći zastarjelog načina poslovanja, do suvremenog načina poslovanja. U suvremenim uvjetima nabava ne obavlja samo operativne zadatke, već i stratejske. Zbog toga dolazi do promjene položaja nabavne službe unutar organizacijske strukture trgovinskog poduzeća.

U proizvodnim je poduzećima, prema starim organizacijskim shvaćanjima, mjesto nabave bilo je podcijenjeno pa je ona kao takva bila uglavnom u sastavu tehničke službe, proizvodnje ili financijsko-računovodstvene službe. Takva organizacijska rješenja imala su niz nedostataka: nestručnost osoblja, kompliciran odnos nabave i prodaje, obavljanje uglavnom administrativnih poslova, a djelatnici drugih službi odvajali su se od svojih temeljnih zadataka. S razvojem tržišta, masovnom proizvodnjom i proširenim i dinamiziranim asortimanom proizvoda, nabava dobiva samostalnu službu unutar poduzeća kao temeljnu poslovnu funkciju. Na taj način nabava potpunije i točnije obavlja svoje operativno i stratejsko poslovanje.

Suvremena važnost nabave ogleda se i u samom odnosu prema dobavljačima. Od nabave koja strebi ka dobavljačima s niskim nabavnim cijenama koje su u fokusu poslovanja, nabava danas teži poslovanju s pouzdanim dobavljačima čije se poslovanje temelji na kvaliteti. S njima nabava nastoji ostvariti dugoročan poslovni i partnerski odnos koristeći prijenos znanja i transparentnost informacija. Upravo partnerski odnosi s dobavljačima važan su preduvjet i za optimiranje troškova. Nabavno poslovanje temeljeno na izboru dobavljača samo po kriteriju cijena stvar je prošlosti.

Tablica 1. Strateška nabava i odnosi s dobavljačima u trgovini

<i>Visoka strateška važnost</i>	• Fleksibilnost	• Integracija • Savezi • Partnerstva
<i>Niska strateška važnost</i>	• Jeftina intervencija • Proces	• Ugovaranje najnižih cijena
	<i>Niska financijska važnost</i>	<i>Visoka financijska važnost</i>

Izvor: Kent, T. & Omar, O. E. (2003): *Retailing*, Palgrave Macmillan, New York, str. 298.

Sam proces naručivanja u trgovini sada je drugačiji nego prije. Dobavljači danas imaju uvid i kontrolu nad zalihama svojih kupaca. U nekim sustavima dobavljač šalje isporuke prema provjerenim metodama bez čekanja narudžbi sa samog prodajnog mjesta. To olakšava proces narudžbe i ubrzava isporuku koja je samim time količinski i vremenski točnija u dolasku. Takav model poslovanja mogu primjenjivati samo dobro poznati i pouzdani poslovni partneri za koje smo sigurni da takav način poslovanja neće zloupotrijebiti. Dobavljači mogu raditi i preporuku narudžbe tzv. „Revers Purches Order“, koje potom nabava kontrolira i nadopunjuje. Da bi se postigle što niže nabavne cijene robe, trgovinska se poduzeća moraju u lancu dobave približiti „prvom“ dobavljaču. Na taj način rješavaju se troškova posrednika, što stvara pretpostavke za nižom nabavnom cijenom. Takva poslovna politika ostavlja više prostora u kreiranju prodajne cijene, a samim time i konkurentnosti na tržištu.

Nabava je postala suvremena poslovna funkcija i temeljem naprednog upravljanja troškovima. Podaci pokazuju da su početkom 80-ih nabavni troškovi činili 40% ukupnih rashoda tvrtke, a danas čine 60%. Osim klasičnih aktivnosti smanjenja troškova, nabava koristi sve naprednije tehnike kontrole troškova koje snažno podupiru međufunkcionalnu, međuorganizacijsku i međuregionalnu internu suradnju i konsolidaciju te jačanje suradnje sa svojim dobavljačima (Žibret, 2007., str.1).

3. ZNAČAJ UPRAVLJANJA TROŠKOVIMA NABAVE

U svakom poduzeću koje se bavi kupoprodajom trgovačke robe kao svojom osnovnom djelatnošću, funkcija nabave predstavlja, zajedno s prodajnom funkcijom i funkcijom skladištenja, jednu od tri osnovne funkcije bez kojih nije moguća provedba poslovnog procesa (Knego, 2004., str. 14). Stoga je razumljivo kako troškovi nabave imaju značajan udio i utjecaj na formiranje prodajnih cijena.

Osnovni pokazatelji distributivne trgovine u Hrvatskoj za 2008. i 2009. prikazani su u tablici 2. Dostupni podaci ukazuju kako nabavna vrijednost kupljene trgovačke robe i usluga namijenjenih daljnjoj prodaji čini 69,24% u 2008., odnosno 64,64% u 2009. u odnosu na ukupno ostvarene prihode od prodaje (stavka prihoda ne uključuje financijske, ostale i izvanredne prihode). Udio nabavnih troškova raste na 92,27% u 2008. i 89,25% u 2009., što se može razabrati razmatramo li udio ukupne vrijednosti svih nabavljenih roba i usluga prema prihodima. Navedeni podaci ukazuju na potrebu za učinkovitim upravljanjem troškovima nabave koje će osigurati njihovu kontrolu i smanjenje te u konačnici rezultirati odgovarajućom tržišnom pozicijom i profitabilnošću.

Tablica 2. Osnovni ekonomski pokazatelji distributivne trgovine u Hrvatskoj

Red. br.	Opis	2008.	2009.	Indeks (2008=100)
1.	Broj poduzeća	46.817	49.330	105
2.	Broj zaposlenih	276.786	270.728	98
3.	Prihodi od prodaje robe (bez PDV-a)	264.510.847	225.409.191	85
4.	Ukupna vrijednost nabave roba i usluga	244.055.628	201.173.481	82
5.	Nabavna vrijednost trgovačke robe i usluga za daljnju prodaju	183.147.245	145.706.906	80
6.	Udio nabavne vrijednosti trgovačke robe u prihodima od prodaje	69,24%	64,64%	93

Izvor: Izrada autora prema podacima Državnog zavoda za statistiku, dostupno na: www.dzs.hr (pristup: 24. 08. 2011.)

Troškovi nabave u značajnoj mjeri ograničavaju mogućnost za vođenje samostalne politike cijena, posebice u kontekstu izražene konkurencije u trgovinskoj djelatnosti kada tržište određuje gornju granicu prodajnih cijena, a poduzećima ostaje samo troškovno se prilagoditi. Izvjesna smanjenja troškova nabave moguće je ostvariti kroz postupke (a) značajnijeg reduciranja upotrebe skladišnih kapaciteta nabavom robe za poznate kupce, (b) nabave trgovačke robe po metodi „just in time“ čime se smanjuju troškovi skladištenja, (c) eliminiranja suvišnih posrednika u kanalima distribucije čime se izbjegavaju suvišni troškovi posredovanja te (d) okrupnjavanja trgovinskih poduzeća čime se stvaraju pretpostavke za korištenje prednosti ekonomija obujma u njihovu poslovanju (Knego, 2005.).

U suvremenim uvjetima poslovanja, poduzeća su usmjerena na uspostavljanje dugoročnih partnerskih odnosa s dobavljačima u cilju smanjenja troškova i povećanja vrijednosti za krajnje kupce. Naglasak je na relacijskom pristupu u provedbi nabave, za razliku od transakcijskog pristupa koji isključuje strateške odrednice nabave te je fokusiran na provedbu poslova nabave i postizanje što povoljnije cijene proizvoda koji se nabavljaju. Navedeni pristupi su komplementarni te se mogu koristiti istovremeno za različite dobavljače što ovisi o njihovom značaju za poslovanje promatranog poduzeća. Osnovne značajke oba pristupa prikazane su u tablici 3.

Tablica 3. Značajke transakcijskog i relacijskog pristupa nabavi

<i>Transakcijski pristup</i>	<i>Relacijski (partnerski) pristup</i>
Više alternativa	Jedna ili nekoliko alternativa
Svaka nabava je novi posao Ne postoji mogućnost ostvarivanja koristi iz prošlih nabavnih odnosa	Nabava je dio partnerskih odnosa
Mogućnost ostvarenja konkurentске prednosti na kratak rok	Mogućnost postizanja kooperativnih odnosa
Kratkoročni odnosi i izbjegavanje stvaranja međusobnih veza	Dugoročni odnosi i snažni zajednički razvoj
Učinkovitost se postiže promjenom partnera – u svakoj prigodi birati najpovoljnijeg dobavljača	Učinkovitost se postiže kooperacijom i timskim pristupom – kombinirati resurse i znanje
Kupovanje „proizvoda“	Kupovanje „sposobnosti“
Cjenovna orijentacija – postizanje povoljnih cijena za detaljno specificirane proizvode	Troškovna i vrijednosna orijentacija – postizanje niskih ukupnih troškova nabave i razvoj nove vrijednosti

Izvor: Björn, A., Laage-Hellman, J., Nilsson, U. (2002): „Modern management accounting for modern purchasing“, *European Journal of Purchasing & Supply Management*, 8 (1), str. 54.

4. SUSTAVI UPRAVLJANJA TROŠKOVIMA NABAVE

U cilju učinkovitog upravljanja troškovima, poduzeće mora raspolagati relevantnim, pravovremenim i točnim informacijama. Računovodstveni informacijski sustav predstavlja glavni izvor objektivnih, dokumentiranih i provjerljivih informacija potrebnih za upravljanje troškovima. Ovisno o ciljevima izvještavanja i potrebama korisnika računovodstvenih informacija razlikujemo financijsko i upravljačko računovodstvo. Općenito, upravljanje troškovima (eng. *cost management*) odnosi se na aktivnosti prikupljanja, evidentiranja, analiziranja i izvještavanja o učinjenim troškovima u svrhu njihovog planiranja, procjenjivanja i praćenja. Sustav upravljanja troškovima primarno je okrenut internim korisnicima, odnosno menadžmentu te nije ograničen eksterno određenim kriterijima u definiranju inputa i procesa koji čine sustav. Sustav osigurava informacije za ispunjenje tri osnovna cilja i to za: (1) izračun troškova proizvoda, usluga i drugih elemenata od interesa za menadžment, (2) planiranje i kontrolu i (3) donošenje poslovnih odluka (Hansen et al., 2009., str. 5.).

S obzirom na značaj nabavnih troškova u strukturi ukupnih troškova i njihov utjecaj na uspješnost poslovanja, razumljivo je postojanje odgovarajućeg sustava upravljanja troškovima koji će osigurati praćenje i kontrolu troškova u skladu s postavljenim ciljevima i pokazateljima. Suvremeni integralni sustavi upravljanja troškovima trebaju se temeljiti na korištenju suvremenih metoda obračuna troškova, koje su usmjerene na mjerenje i dugoročno upravljanje poslovnim rezultatom uz ostvarivanje svih ciljeva poslovanja poduzeća istovremeno, za razliku od tradicionalne prakse koja promatra ispunjavanje ciljeva pojedinih dijelova poduzeća izolirano u odnosu na cjelinu poduzeća (Karić, 2010., str. 31).

Prema Ferišaku (2000., str. 43), menadžment troškova nabave može biti orijentiran (1) prema cijenama objekata nabave, (2) funkcionalno, (3) procesno i (4) sustavom opskrbe mreže poduzeća. Tradicionalno je upravljanje troškovima nabave orijentirano cijenama s ciljem postizanja što nižih nabavnih cijena uz zadane uvjete nabave, poput rokova isporuke, količina i kakvoće. Takav pristup ne zadovoljava potrebe poslovanja jer ne promatra troškove u svojoj ukupnosti i ne pridonosi stvaranju strateških odnosa s dobavljačima. Stoga se razvijaju novi

pristupi poput funkcionalnog, koji promatra odnos učinaka i troškova pojedinih funkcionalnih područja nabave kao što su nabavljanje, dispozicija i transport, i procesnog, koji promatra nabavu kao dio vrijednosnog lanca čije odluke imaju posljedice za učinke i troškove drugih funkcija s ciljem optimiranja svih izravnih i neizravnih troškova. Praćenje troškova se proširuje na cijeli logistički lanac međusobno povezanih poduzeća kroz sustav opskrbe mreže poduzeća, a protok dobara nastoji se što više nadomjestiti protokom informacija između partnerski povezanih poduzeća.

Suvremeni uvjeti poslovanja zahtijevaju uspostavljanje dugoročnih odnosa s dobavljačima s ciljem smanjenja troškova i povećanja profitabilnosti u vrijednosnom lancu uz povećanje krajnje vrijednosti za kupce. U svrhu praćenja i kontrole troškova, poduzeća koriste različite tehnike upravljačkog računovodstva koje nadilaze okvire pojedinog poduzeća, kao što su (1) otvoreno računovodstvo, (2) ciljni troškovi, (3) Kaizen obračun troškova, (4) obračun troškova na temelju aktivnosti, (5) uravnotežena karta ciljeva, (6) analiza vrijednosnog lanca te (7) ukupni troškovi vlasništva (Ramos, 2004., str. 135-136.).

4.1. Cjenovno orijentiran menadžment troškova nabave

Upravljanje troškovima nabave tradicionalno je usmjereno na cijene objekata nabave, pri čemu je zadaća nabave ostvariti što povoljnije cijene, vodeći računa o uvjetima plaćanja, potrebnim količinama, rokovima isporuke i drugim zahtjevima. Upravljanje troškovima koncentrirano je na smanjenje troškova objekata nabave, pri čemu se troškovi nabavne funkcije promatraju kao opći troškovi na koje se ne može značajnije utjecati na određenom opsegu poslova. Navedeni troškovi tretiraju se rashodima obračunskog razdoblja i sučeljavaju ostvarenim prihodima te tako utječu na financijski rezultat. Informacije za praćenje troškova nabave osigurava financijsko računovodstvo kroz osnovne i pomoćne poslovne knjige, odnosno različite analitičke evidencije. Praćenje troškova nabave trgovačke robe značajno je s aspekta izračuna nabavnih i prodajnih cijena te vrednovanja zaliha. Računovodstveni standardi propisuju strukturu nabavnih troškova, tj, definiraju elemente vrijednosti zaliha trgovačke robe. Struktura nabavne odnosno prodajne cijene prikazana je u tablici 4.

S računovodstvenog stajališta, za raspored ovisnih troškova nabave mogu se koristiti izravna metoda za jednu vrstu robe te težinska metoda, metoda udjela, metoda paritetnog faktora i kombinirana metoda za više vrsta robe koje se dopremaju u jednoj pošiljci. Različite metode rasporeda OTN-a trebaju doprinijeti što točnijem izračunu nabavne cijene pojedine robe, što je preduvjet za utvrđivanje konkurentnih prodajnih cijena, koje će omogućiti pokrivanje ostalih troškova poslovanja trgovine i dati određenu stopu dobiti. Marža kao razlika između prodajne i nabavne cijene robe služi za pokriće troškova razdoblja koje čine troškovi uprave, prodaje i administracije i za ostvarivanje zarade.

Cilj nabave je ostvariti što manje nabavne cijene kako bi se ostvarila veća marža uz iste prodajne cijene ili niže prodajne cijene uz iste marže. Stoga nabava provodi istraživanje tržišta i izvora nabave te pokušava racionalizirati troškove na teret dobavljača, što ovisi o snazi promatranih poduzeća. Velike trgovinske kuće koje zauzimaju značajan dio tržišta mogu jedan dio svojih troškova prebaciti na dobavljače, što slabiji subjekti nisu u mogućnosti. Osnovni nedostatak ovog pristupa upravljanju troškovima je zanemarivanje učinaka drugih aktivnosti na nabavu, kao što su zahtjevi za određenom vrstom i kvalitetom robe, hitnost nabavki, situacija na tržištu i sl., koji povratno djeluju na provedbu nabave i ostvarene cijene.

Tablica 4. Struktura nabavne/prodajne cijene trgovačke robe

Red. br.	Element cijene	Komentar
1.	Neto fakturna cijena – kupovna cijena	Cijena dobavljača umanjena za popuste, rabate i sl.
2.	Ovisni troškovi robe (OTN) - transport - pretovar - osiguranje robe na putu - špediterski i bankarski troškovi - ostali troškovi kupnje (pregledi, atesti i sl.)	Ovisni troškovi nabave trgovačke robe su svi troškovi u svezi s dovođenjem roba na zalihu.
3.	Carina i druge pristojbe	
4.	Posebni porezi – trošarine	Trošarine su nepovratni porezi – stoga čine dio nabavne cijene robe.
I.	NABAVNA CIJENA (TROŠAK NABAVE)	Trošak nabave je vrijednost po kojoj se roba evidentira u skladištu.
5.	Razlika u cijeni (marža u % ili apsolutnom iznosu)	Razlika u cijeni je namijenjena pokriću troškova poslovanja trgovine kao i ostvarenju određenog profita (zarade).
II.	PRODAJNA CIJENA	
6.	Porez na dodanu vrijednost	Prema sadašnjim propisima, obračuna se PDV po stopi od 10% ili 23%.
III.	PRODAJNA CIJENA S PDV-om	

Izvor: Izrada autora.

4.2. Ciljni troškovi

Metoda obračuna ciljnih troškova (engl. *target costing*) je proces u kojemu poduzeće utvrđuje procijenjenu ciljnu prodajnu cijenu svojih proizvoda i određenu željenu stopu dobiti, pri čemu razlika navedenih veličina predstavlja iznos ciljnih troškova. Formula za izračun ciljnih troškova može se predstaviti kao:

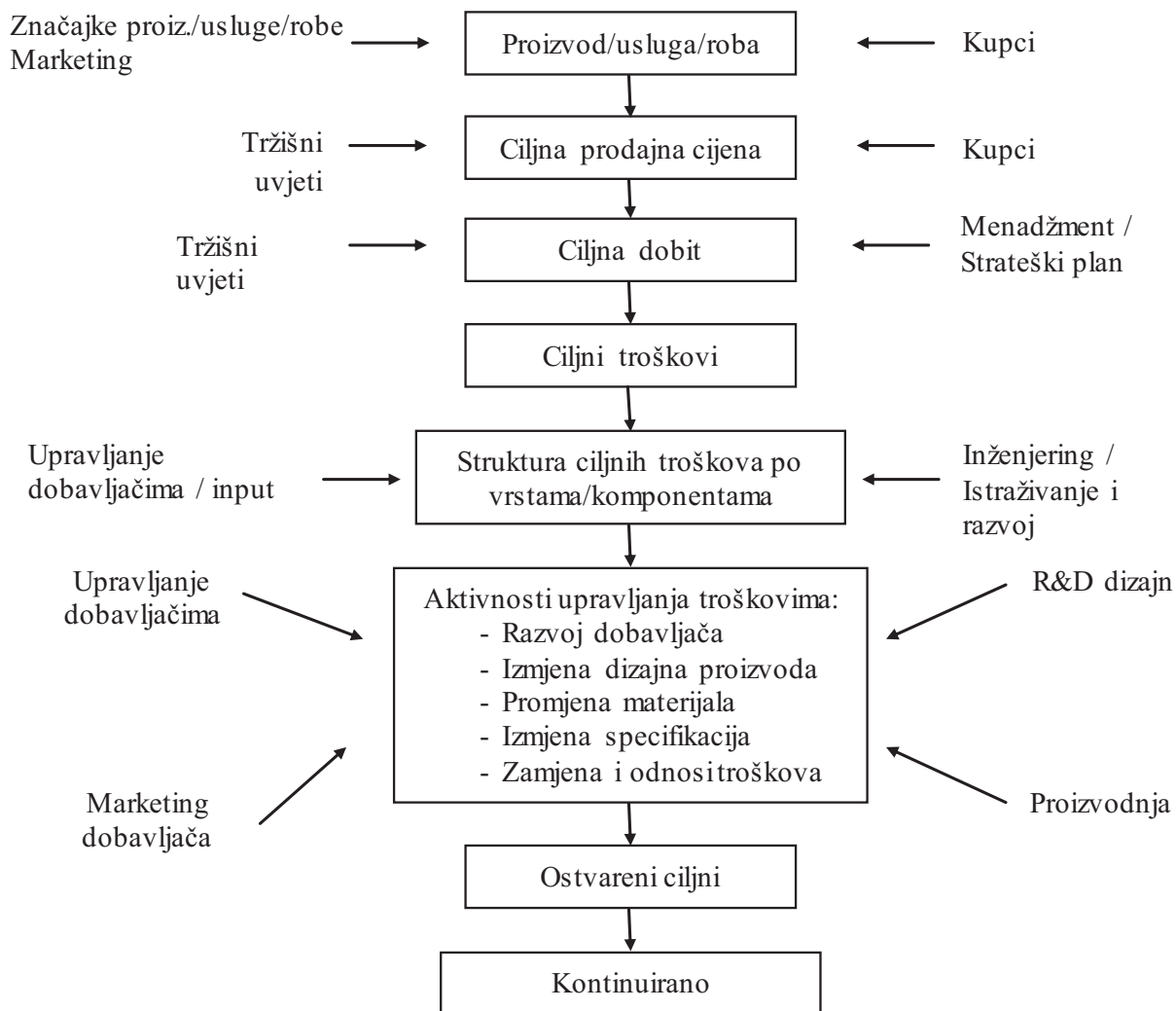
$$\text{Ciljni troškovi} = \text{Ciljna cijena} - \text{Ciljna dobit} \quad (1).$$

Iznos ciljnih troškova mora pokriti sve troškove potrebne za proizvodnju odnosno nabavu proizvoda. Kako troškovi nabave čine prosječno 60% troškova proizvoda proizvodnih poduzeća i oko 25% troškova usluga uslužnih poduzeća, jasno je kako dobavljači imaju velik utjecaj na sposobnost ostvarivanja ciljnih troškova (Ellram, 2002., str. 235). Prema Ferišaku (2000., str. 40) ciljno određivanje troškova je skup instrumenata planiranja, odlučivanja i kontrole pomoću kojih se oblikuje struktura troškova s obzirom na zahtjeve i mogućnosti tržišta te s obzirom na funkcionalne kriterije što ih moraju zadovoljiti komponente proizvoda.

Ciljna cijena utvrđuje se na temelju istraživanja tržišta, analize konkurencije i zahtjeva kupaca, a u konačnici je određuje menadžment. Ciljna dobit se određuje planom prodaje kroz definiranje ukupnih ciljnih prihoda i dobiti na razini poduzeća pa sve do razine prodajnih cijena i dobiti pojedinih nabavnih odjela, kategorija proizvoda i pojedinačnih proizvoda. Dobivena razlika daje

ciljne troškove, odnosno troškove nabave robe koji predstavljaju najvišu dopuštenu cijenu po kojoj poduzeće može nabavljati određenu robu. Polazeći od tržišno određenih cijena po kojima je neku robu moguće prodati, poduzeće primjenom cjenovno-vođenog pristupa ciljnim troškovima određuje nabavne troškove i prije negoli je započeo stvarni proces nabave (Hermann, 2006., str. 278).

Slika 1. Proces obračuna ciljnih troškova



Izvor: Prema Ellram, L. (2002.), str. 236.

U trgovini se za pojedine artikle, također, može primijeniti ovaj koncept. Pritom se određuje nabavna cijena koju treba postići temeljem tzv. retrogradne metode kalkulacije, odnosno prodajne cijene koja se može postići. Taj se koncept u trgovini naziva „koncept konkurencije“ (za razliku od „koncepta troškova“ ili pak „koncepta potražnje“) (vidi: Segetlija, 2011., str. 114 – 116).

4.3. Obračun troškova na temelju aktivnosti

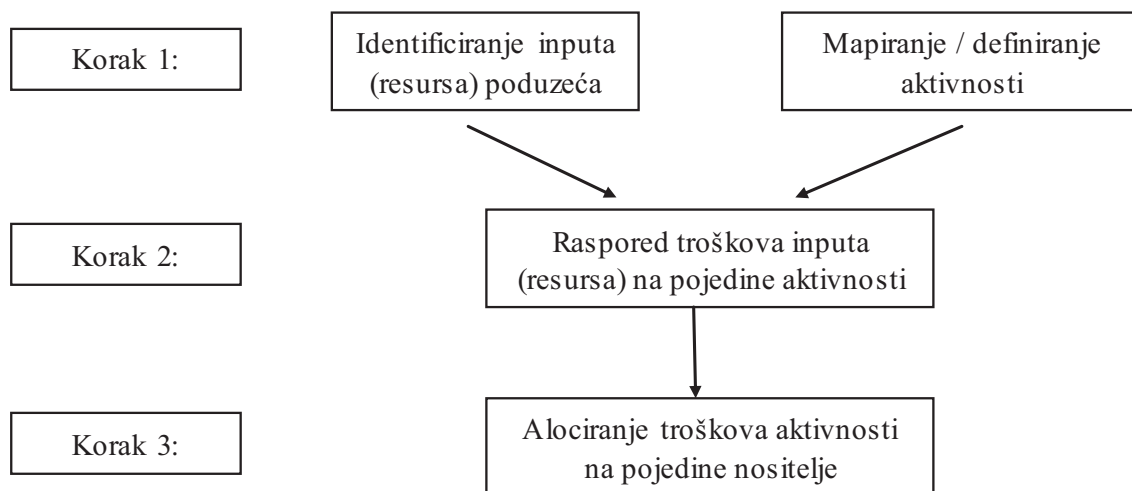
Obračun troškova po aktivnostima (*ABC-costing*) nastaje 80-ih godina prošlog stoljeća kao odgovor na informacijske potrebe menadžmenta, a razvijaju ga Robert Kaplan i Robin Cooper u

SAD-u. Uslijed visokoautomatizirane proizvodnje i visokog udjela indirektnih troškova u strukturi ukupnih troškova, tradicionalni modeli upravljanja troškovima nisu mogli osigurati pouzdane troškovne informacije niti utvrditi pravu cijenu koštanja. Tradicionalni modeli se temelje na velikom udjelu izravnog rada, a provedena istraživanja pokazuju kako u suvremenim uvjetima poslovanja troškovi izravnog rada u proizvodnji čine svega 5-15% ukupnih proizvodnih troškova (Lucey, 1996., str. 37).

ABC-costing definira se kao sustav obračuna troškova koji dodjeljuje troškove inputa pojedinim nositeljima troškova na temelju aktivnosti koje se provode u stvaranju odnosno učinka odnosno nositelja troška. ABC-metoda se temelji na pretpostavkama da nositelji troškova konzumiraju određene aktivnosti, a aktivnosti konzumiraju određene resurse (Horngren et al., 2003., str. 141). Obračun troškova po aktivnostima uzima u obzir uzročnu vezu između pokretača troška i aktivnosti. Obračun pruža detaljne informacije za učinkovito planiranje i kontrolu troškova, kao i mogućnost preciznog raspoređivanja fiksnih troškova. Obično se ističe kako ova metoda identificira kratkoročno sve troškove koji nastaju bez obzira jesu li varijabilni ili fiksni uz dugoročno povećanje udjela troškova s kojima se može efikasno upravljati, te uvažava troškovnu hijerarhiju, pri čemu se prvo izračunavaju ukupni troškovi aktivnosti, a potom jedinični troškovi učinaka.

Primjena ABC obračuna pretpostavlja provedbu nekoliko faza: (1) definiranje glavnih aktivnosti i pokretača troškova, (2) utvrđivanje troškova pojedinih aktivnosti, (3) određivanje kriterija za raspored troškova aktivnosti i (4) razvoj dinamičkog modela koji prikazuje odnose između troškova i uzročno-posljedične veze pojedinih aktivnosti i nositelja troškova (Karić, 2010., str. 39).

Slika 2. Proces obračuna troškova ABC metodom



Izvor: Goldsby, T. J. & Closs, D. J. (2000.), str. 502.

Obračun troškova nabave primjenom ABC metode zahtijeva definiranje osnovnih aktivnosti u nabavnom procesu, određivanje potrebnih resursa i ukupnih troškova za pojedine aktivnosti, te utvrđivanje pokretača troškova koji objašnjavaju odnose između određene aktivnosti i nositelja troškova. Na opisan način moguće je izvršiti točniji raspored fiksnih troškova u nabavnom procesu na pojedine nositelje troškova, te utvrditi koje aktivnosti odnosno troškovi stvaraju dodanu vrijednost, a koje aktivnosti je moguće racionalizirati odnosno ukloniti iz poslovnog procesa.

4.4. Ukupni troškovi vlasništva

Obračun troškova prema metodi ukupnih troškova vlasništva (engl. *total cost of ownership – TCO*) usmjeren je na utvrđivanje ukupnih troškova nabave pojedinog proizvoda ili usluge od određenog dobavljača, pri čemu ukupne troškove čine nabavni troškovi objekta nabave i ostali troškovi koji nastaju pri nabavi, posjedovanju, korištenju i naknadnom zbrinjavanju. Ukupne troškove vlasništva čine nabavni troškovi, troškovi naručivanja, troškovi istraživanja izvora nabave i dobavljača, troškovi transporta, troškovi provjere kvalitete robe, troškovi zaprimanja, povrata i zamjene robe, troškovi kašnjenja uslijed kvarova, troškovi naknadnog zbrinjavanja i drugi (Ellram, 1995., str. 4).

TCO analiza se često koristi pri izboru i evaluaciji dobavljača. Tradicionalni pristup podrazumijeva izbor dobavljača isključivo na temelju cijene ili kombinacije cijene i kvalitativnog vrednovanja značajki dobavljača. Međutim, takav pristup ne uzima u obzir sve troškove povezane s dobavljačem te interne troškove u vezi s proizvodom koji nastaju nakon nabavnog procesa (Ellram & Siferd, 1998., str. 57).

Prvi korak u TCO analizi predstavlja identificiranje glavnih troškovnih elemenata povezanih s nabavnim procesom. Poduzeće treba istražiti glavne troškove koji se pojavljuju u pred-transakcijskim (aktivnosti do trenutka ispostave narudžbe), transakcijskim (od ispostave narudžbe do prijama robe) i post-transakcijskim aktivnostima (od zaprimanja robe do konačne uporabe odnosno zbrinjavanja). Pred-transakcijski troškovi mogu uključivati troškove istraživanja i vrednovanja izvora nabave ili troškove dodavanja novog dobavljača u poslovni sustav poduzeća. Transakcijski troškovi uključuju nabavnu cijenu objekta nabave, troškove transporta, troškove prijema i provjere kvalitete i sl., dok post-transakcijski troškovi obuhvaćaju troškove konverzije i pripreme za uporabu/prodaju, troškove povrata, troškove jamstava u slučaju kvarova i druge troškove povezane s nabavom određenog proizvoda (Ellram, 1993., str. 49).

Iako je koncept ukupnih troškova vlasništva razumljiv, složenost prikupljanja potrebnih podataka otežava njegovu implementaciju u praksi. Postojeći informacijski i računovodstveni sustavi često onemogućuju dobivanje podataka u obliku prikladnom za TCO analizu pa se podaci trebaju prikupljati ručno, a razvoj i implementacija sustava zahtijevaju znatna ulaganja u obliku ljudskih i materijalnih resursa. Unatoč navedenim poteškoćama, primjena TCO analize ima brojne prednosti te utječe na razumijevanje odnosa između troškova i dobavljača, poboljšava načine mjerenja učinkovitosti i izvedbe dobavljača te njihov odabir, ojačava internu i eksternu komunikaciju i sl. (Ellram, 1993., str. 51).

5. ZAKLJUČAK

Suvremeni uvjeti poslovanja utjecali su na promjenu uloge i značaja nabavne funkcije u poduzećima. Danas nabava obavlja operativne, ali sve više i strategijske zadaće. Nabava se promatra integralno kao dio cjelokupnog vrijednosnog lanaca, koji za cilj ima povećanje vrijednosti za krajnjeg kupca uz istovremeno smanjivanje ukupnih i pojedinačnih troškova poslovanja.

Kako troškovi nabave čine sve veći udio ukupnih troškova poslovanja, razvidan je značaj analize troškova i poduzimanja odgovarajućih aktivnosti koje će rezultirati smanjenjem troškova i održavanjem i/ili povećanjem profitabilnosti. Općenito, nadzor i smanjenje troškova zahtijeva razvoj i implementaciju odgovarajućih sustava upravljanja troškovima, odnosno postojanje računovodstveno-informacijske osnove koja osigurava potrebne podatke menadžmentu.

Tradicionalni pristup upravljanju troškovima nabave, koji je orijentiran na cijene objekata nabave i temelji se na informacijama financijskog računovodstva, ne odgovara stvarnim potrebama suvremenih poduzeća, jer ne raspoređuje sve troškove nabavnog procesa na pojedine nositelje. Stoga poduzeća izgrađuju suvremene integralne sustave upravljanja troškovima, koji se temelje na

korištenju suvremenih metoda obračuna troškova, koje su usmjerene na mjerenje i dugoročno upravljanje poslovnim rezultatom uz ostvarivanje svih ciljeva poslovanja poduzeća istovremeno.

Iako implementacija suvremenih metoda upravljanja troškovima, kao što su obračun ciljnih troškova, obračun troškova na temelju aktivnosti, ukupni troškovi vlasništva i drugi, često zahtijeva znatna ulaganja ljudskih i materijalnih resursa te prilagodbu načina i organizacije rada, prednosti od uvođenja navedenih metoda u smislu poboljšanja troškovne učinkovitosti i povećanja vrijednosti za kupce, nadmašuju nedostatke. Stoga je za očekivati kako će poduzeća pojačano investirati u implementaciju opisanih i sličnih načina upravljanja troškovima kako bi osigurala rast i razvoj u neposrednoj budućnosti.

LITERATURA

- Björn, A., Laage-Hellman, J., Nilsson, U. (2002): „Modern management accounting for modern purchasing“, *European Journal of Purchasing & Supply Management*, 8 (1), str. 53-62.
- Ellram, L. (1993): „A Framework for Total Cost of Ownership“, *The International Journal of Logistics Management*, 4 (2), str. 49-60.
- Ellram, L. (1995): „Total cost of ownership: an analysis approach for purchasing“, *International Journal of Physical Distribution & Logistics Management*, 25 (8), str. 4-23.
- Ellram, L. (2002): „Supply management's involvement in the target costing process“, *European Journal of Purchasing & Supply Management*, 8 (4), str. 235-244.
- Ellram, L. & Siferd, S. (1998): „Total cost of ownership: A key concept in strategic cost management“, *Journal of Business Logistics*, 19 (1), str. 55-84.
- Ferišak, V. (2000): *Elementi managementa nabave*, vlastita naklada, Zagreb
- Ferišak, V. (2006): *Nabava: politika, strategija, organizacija, management*, vlastita naklada, Zagreb
- Goldsby, T. J. & Closs, D. J. (2000): „Using activity-based costing to reengineer the reverse logistics channel“, *International Journal of Physical Distribution & Logistics Management*, 30 (6), str. 500-514.
- Hansen, D., Mowen, M., Guan, L. (2009): *Cost management: accounting & control*, South-Western Cengage Learning, Mason
- Hermann, S., Gathen, A., Daus, P. (2006): „Retail Pricing – Higher Profits Through Improved Pricing Processes“, in M. Krafft & M. Mantrala, eds.: *Retailing in the 21st Century*, Berlin: Springer, str. 271-288.
- Horngren C., Datar S. M., Foster G. (2003): *Cost Accounting*, Prentice Hall, New Jersey
- Karić, M. (2010): „Utjecaj novih metoda upravljanja troškovima na profitabilnost poduzeća“, *Poslovna logistika u suvremenom menadžmentu*, 10 (1), str. 27-53.
- Kent, T. & Omar, O. E. (2003): *Retailing*, Palgrave Macmillan, New York
- Knego, N. (2004): „Značaj nabavne funkcije u formiranju cijena u trgovini“, *Suvremena trgovina*, 29 (1), str. 14-16.
- Knego, N. (2005): „Neki elementi poslovnog rezultata trgovinskih poduzeća“, *Suvremena trgovina*, br. 2/2005, prema <http://www.suvremena.hr/709.aspx> (pristup 20.08.2011.)
- Lucey T. (1996): *Management Accounting*, Letts Educational, London
- Ramos, M. (2004): „Interaction between management accounting and supply chain management“, *Supply Chain Management*, 9 (2), str. 134-138.
- Ružić, D., Tomčić, Z., Turkalj, Ž. (2006): *Razmjenski odnosi u marketingu*, Ekonomski fakultet u Osijeku, Osijek
- Segetlija, Z. (2006): *Trgovinsko poslovanje*, Ekonomski fakultet u Osijeku, Osijek
- Segetlija, Z. (2011): *Marketing u trgovini* (koncept predavanja), Ekonomski fakultet u Osijeku, Osijek
- Žibret, B. (2007): *Strateška nabava*, Mate, Zagreb.