

UDK 657:658.14/.17

DOI: 10.7251/FIN1601022L

Renata Lučić*

PREGLEDNI RAD

Politika „računovodstva otvorenih knjiga“ u odnosima između kupaca i dobavljača

Open book accounting in the buyer–supplier relationships

Rezime

Unapređenje troškovne efikasnosti lanca nabavke, stvaranje povjerenja u odnosima na relaciji kupac–dobavljač, te pružanje pomoći menadžerima u utvrđivanju prioriteta i pronalaženju načina za ostvarenje prihoda iz ključnih resursa, osnovne su determinante politike „računovodstva otvorenih knjiga“. Ovaj oblik otvorene razmjene informacija o troškovima dragocjena je informaciona podrška međuorganizacionom upravljanju troškovima u lancu nabavke, čime se otvara mogućnost značajnog popravljavanja konkurentskog položaja preduzeća uključenih u ovaj poslovni aranžman. Uzimajući u obzir značaj ove tematike, cilj je da se u ovom radu objasni uloga koju politika „računovodstva otvorenih knjiga“ ima u odnosima između kupaca i dobavljača, te razlozi zbog kojih se preduzeća odlučuju da poslovnim partnerima pruže uvid u dragocjene i dobro čuvane upravljačko-računovodstvene informacije. Ne zaboravljajući da svaka medalja ima dvije strane, u radu će biti ukazano i na moguće negativne implikacije ovakve poslovne politike kojima su, prema rezultatima većine istraživanja, najviše izloženi dobavljači, te s tim u vezi identifikovana rješenja koja pružaju mogućnost minimiziranja potencijalnih rizika realizacije ovakvog oblika poslovnog odnosa.

Gljučne riječi: politika „računovodstva otvorenih knjiga“, odnosi na relaciji kupac–dobavljač, troškovna efikasnost lanca nabavke.

Abstract

Improvement of the supply chain costs efficiency, creation of trust in buyer–supplier relationships, facilitation of managers in determination of priorities and search for the way to generate incomes from key resources are the essential determinants of the open book accounting. Such form of transparent exchange of information on costs is valuable informational support for inter-organization costs management within the supply chain, which creates possibilities of significant improvement of the competitive position of companies involved in such arrangement. Given the importance of this subject, the aim of this paper is to explain a role of the open book accounting in relationships between buyers and suppliers and reasons due to which companies decide to provide business partners with the insight into valuable and well kept management-accounting information. Bearing in mind that every coin has two sides, this paper will point out the possible negative implications of such business policies, to which, according to the results of the majority of researches, the suppliers are exposed to in a great extent, and, in this context, identify a solutions providing possibilities for minimizing of possible risks for implementation of such forms of cooperation.

Keywords: open book accounting, buyer-supplier relationships, supply chain costs efficiency.

UVOD

Razmjena informacija o troškovima između dobavljača i njihovih kupaca predstavlja segment upravljačkog računovodstva koji se nalazi u sferi interesovanja značajnog broja naučnih radnika. Osnovni razlog ovome je činjenica da u savremenim uslovima poslovanja dobavljači stvaraju veliki dio dodatne vrijednosti i da izolovana analiza i unapređenje troškovne situacije u vlastitom preduzeću često ne dovode do ostvarenja zacrtanih ciljeva. Zbog

toga je sasvim jasno da optimizacija ovakvog oblika saradnje postaje prioritet velikom broju preduzeća.

Efikasno upravljanje partnerskim odnosima između kupaca i dobavljača, posebno kada su u pitanju proizvođačka preduzeća, smatra se faktorom od primarnog značaja za postizanje konkurentске prednosti u nestabilnom i brzo promjenjivom poslovnom okruženju. S tim u vezi, važno je primijetiti da se u posljednjih nekoliko godina veliki broj preduzeća usredotočava na svoje temeljne kompetencije (tehnologiju, vještine, znanje) koje predstavljaju osnovu njihove

konkurentnosti (Prahald i Hamel, 1990: 82). Rezultat ove strategije je povećano izmještanje (engl. outsourcing) funkcija i aktivnosti koje ne spadaju u red temeljno kompetentnih. Na ovaj način preduzeća pokušavaju da, usmjeravanjem oskudnih resursa na temeljne kompetencije, snižavanjem ukupnih troškova i ubrzanjem razvoja proizvoda pomoću vanjskih dobavljača, ostvare što bolju konkurentsku poziciju (Prahald i Hamel, 1990: 83). Izmještanjem značajnog procenta dodatne vrijednosti proizvoda uspjeh preduzeća u velikoj mjeri postaje zavisn od efikasnosti njegove dobavljačke mreže. Posljedično, time se i obračun troškova „širi“ izvan granica preduzeća (Kulmala, 2002: 158).

Razmjena informacija o troškovima među partnerima u lancu nabavke, koje „predstavljaju najosjetljivije i time najviše čuvane informacije u preduzeću“ (Kulmala, 2002: 182), u literaturi je poznata pod nazivom Open book accounting¹ (u nastavku teksta – politika „računovodstva otvorenih knjiga“). Nastala je kao rezultat širenja lean proizvodnje devedesetih godina dvadesetog vijeka (Kulmala, 2002: 182) i vezuje se za japansku poslovnu praksu koja podrazumijeva intenzivnu razmjenu informacija između preduzeća unutar mreže (Hoffjan i Kruse, 2006: 94). S tim u vezi, interesantno je pomenuti rezultate jedne empirijske studije (Munday, 1992: 248) koji su pokazali da 65% svih japanskih preduzeća očekuje informacije o troškovnoj strukturi nabavljenih proizvoda, u poređenju sa 44% američkih, odnosno 39% preduzeća u Velikoj Britaniji.

Dijeljenje informacija „otvaranjem knjiga“ je aranžman koji se obavlja u okvirima formalnih tehnika upravljanja troškovima. Ovakav vid saradnje sa poslovnim partnerima pomaže preduzeću da zadrži kontrolu nad aktivnostima koje su postale predmet izmještanja i poveća efikasnost lanca nabavke (Kajüter i Kulmala, 2005: 180). Efikasno upravljanje troškovima izvan granica preduzeća zahtijeva poznavanje elemenata cijene koštanja proizvoda, uključujući i troškove dobavljača. Upravo zbog toga, politika „računovodstva otvorenih knjiga“ snažno podržava međuorganizaciono upravljanje troškovima (engl. Interorganizational cost management – IOCM). S tim u vezi, glavna svrha politike „računovodstva otvorenih knjiga“ je da se, omogućavanjem saradnje između kupca i dobavljača, eliminišu gubici na njihovim dodirnim tačkama i osigura stvaranje vrijednosti za sve učesnike (Agndal i Nilsson, 2008: 156).

Praktična istraživanja su pokazala da je objavljivanje informacija o troškovima u najvećem broju slučajeva usmjereno od dobavljača prema kupcu (Agndal i Nilsson, 2010: 157). S tim u vezi je u naučnoistraživačkim krugovima prihvaćen stav da je ključ uspješne implementacije politike „računovodstva otvorenih knjiga“ inkorporiran u dva važna zahtjeva: 1) pažljivu identifikaciju i odabir partnera za saradnju (Agndal i Nilsson, 2009: 94), i 2) kreiranje uslova pod kojima će dobavljači pristati da informacije o sopstvenim troškovima objelodane partnerskom preduzeću (Baiman i Rajan, 2002: 220). Ovakvim pristupom značajno se smanjuje rizik od nastajanja eventualnih konflikata i poteškoća u realizaciji ovog izuzetno korisnog oblika kooperacije među preduzećima.

U članku koji je pred čitaocem najprije će biti objašnjena suština politike „računovodstva otvorenih knjiga“. Nakon toga će biti ukazano na ulogu i značaj koji ovakav vid saradnje ima u međuorganizacionom upravljanju troškovima unutar lanca nabavke, te istaknute poteškoće i problemi koji mogu nastati prilikom njegove implementacije u poslovni život preduzeća. Oslanjajući se na provedena istraživanja na ovu tematiku, u radu će biti predstavljena i četiri pristupa politici „računovodstva otvorenih knjiga“ i ukazano na potencijalne prednosti, odnosno opasnosti koje se, zbog prihvaćene

politike, mogu pojaviti u poslovanju kupaca ili njihovih dobavljača. Na kraju, u zaključku, biće istaknut značaj koji „politika otvorenih knjiga“ ima u kreiranju i donošenju ključnih poslovnih odluka koje utiču na uspješnost pozicioniranja preduzeća na tržištu.

1. POLITIKA „RAČUNOVODSTVA OTVORENIH KNJIGA“ KAO INSTRUMENT ZA STVARANJE VEZA MEĐU PREDUZEĆIMA

Zbog kompleksnosti savremenih uslova poslovanja i prisustva globalne konkurencije, mnoga preduzeća su prisiljena da pronalaze načine za brzo i efikasno smanjivanje troškova. Rezultat ovakvih nastojanja je, između ostalog, i pojava novih, tzv. hibridnih relacijskih oblika između kupaca i dobavljača „koji se ne uklapaju u klasične dihotomije hijerarhija i tržišta“ (Copper i Slagmulder, 2004: 4). Ovakvi savezi među preduzećima doveli su do toga da prakse upravljanja i kontrole troškova sve više izlaze izvan tradicionalnih granica preduzeća. S tim u vezi se i naglašava da uspješna realizacija ovakvih inicijativa zahtijeva veću troškovnu transparentnost od one koja je uobičajena u odnosima između kupaca i dobavljača. U posljednjih dvadesetak godina u zemljama sa razvijenom tržišnom ekonomijom proveden je veliki broj istraživanja koja su upravo imala za cilj da naučnoj i stručnoj javnosti prikažu na koji način članovi lanca nabavke objelodanjuju troškove i druge slične podatke koje generiše njihov računovodstveni informacijski sistem (Car i Ng, 1995; Mclvor, 2001; Mouritsen, Hansen i Hansen, 2001; Dekker, 2003; Kajüter i Kulmala, 2005; Agndal i Nilsson, 2008; Agndal i Nilsson, 2010; Alenius, Lind i Strömsten, 2015, itd.). Ovaj proces je označen kao politika „računovodstva otvorenih knjiga“.

„Otvoravanje knjiga“ i dijeljenje informacija o troškovima značajna je determinanta povećanja efikasnosti cjelokupnog lanca nabavke. Ono omogućava kupcu da podrži dobavljača u identifikovanju kritičnih područja u kojima su moguća unapređenja efikasnosti, čime se utiče na donošenje kvalitetnijih odluka u vezi sa proizvodima i proizvodnim procesima (Mouritsen i saradnici, 2001: 225).

1.1. Osnovne prednosti i nedostaci politike „otvaranja knjiga“

Prema mišljenju većine autora, osnovna funkcija politike „računovodstva otvorenih knjiga“ je podrška međuorganizacionoj redukciji troškova (vidjeti npr. Kulmala, Paranko i Uusi-Rauva, 2002: 40; Dekker, 2003: 15; Cooper i Slagmulder, 2004: 13; Kajüter i Kulmala, 2005: 200; Agndal i Nilsson, 2008: 165). Upravo zbog toga se u svim pobrojanim studijama u manjoj ili većoj mjeri ukazuje na činjenicu da razmjena informacija o troškovima može doprinijeti njihovom smanjivanju. Drugim riječima, zahvaljujući prisustvu dodatnih informacija omogućena je jednostavnija identifikacija problematičnih područja (Kajüter i Kulmala, 2005: 187) i stvaranje osnove za međuorganizaciono upravljanje troškovima. Dekker (2003: 15) predlaže način na koji je, za određene procese, moguće uporediti troškove dobavljača sa prosječnim troškovima mreže, te nastala odstupanja iskoristiti kao polazne tačke za dalje analize. S druge strane, Mouritsen, Hansen i Hansen (2001: 233) ističu da razmjena informacija o troškovima otvara mogućnost reorganizacije proizvodnog i distribucionog procesa dobavljača, kao i značajnog unapređenja proizvodnog planiranja. Ovo otvara mogućnost za smanjenje kompleksnosti proizvoda u fazi njegovog razvoja, čime se, u krajnjoj liniji, osjetno smanjuju ukupni troškovi proizvodnje.

¹ Različiti autori izučavali su praksu razmjene informacija o troškovima te koristili različitu terminologiju pa, s tim u vezi, pored termina *open book accounting*, u upotrebi su još i termini *open book policy*, *open book negotiation*, *open book costing* ili, generalno, *open books*.

Objektivno i transparentno provedena, politika „računovodstva otvorenih knjiga“ značajno doprinosi pojednostavljenju komunikacije i pregovora među partnerskim preduzećima. Ovo se posebno odnosi na situacije u kojima dobavljači imaju obavezu da kupcima obrazlože svoju cijenu i njene promjene. Objektivno obrazložena cijena, praćena transparentnom kalkulacijom, olakšava pregovore o cijenama u situacijama kada dobavljači zbog eksternih uticaja moraju izvršiti korekcije prodajne cijene (Seal, Cullen, Dunlop, Berry i Ahmed, 1999: 310).

Politika „računovodstva otvorenih knjiga“ ne posmatra se samo kao alat za redukciju troškova, nego i kao pristup koji doprinosi unapređenju odnosa između učesnika u lancu nabavke. S tim u vezi se Kulmala (2004: 67), te Agndal i Nilsson (2008: 157) slažu da dijeljenje povjerljivih informacija o troškovima može dovesti do povećanja nivoa povjerenja, saradnje i povezanosti između kupca i dobavljača. Preduzeća koja su zainteresovana za motivisanje svojih dobavljača za dijeljenje povjerljivih informacija moraju, ponajprije, da razumiju okolnosti pod kojima bi njihovi poslovni partneri bili spremni otkriti iste. Činjenica je da povjerenje i dobri poslovni odnosi, sami za sebe, nisu dovoljna garancija da će preduzeće pristati da podijeli informacije o troškovima sa drugima. Ključ odluke leži u sigurnosti partnera da će od ovakvog oblika poslovnog odnosa imati isključivu korist. Naime, iako istraživači vrlo često naglašavaju da transparentnost mora postojati u oba pravca (uzvodno i nizvodno) kako bi saradnja između partnera dosegla svoj puni potencijal (vidjeti npr. Lamming, Caldwell, Phillips i Harrison, 2005: 556), u praksi je najčešće dobavljač strana koja svoje knjige „otvara“ kupcu (Agndal i Nilsson, 2010: 147). Ovakve okolnosti mogu prouzrokovati

situaciju u kojoj će informacije o troškovima kupci iskoristiti u pregovorima o cijenama ili se naći u iskušenju da promijene dobavljača nakon što dobiju veći uvid u strukturu njegovih troškova (Lamming i saradnici, 2005: 556). Dakle, dobavljači su spremni da pruže uvid u svoje računovodstvene podatke samo ukoliko su sigurni da te informacije neće biti korištene na njihovu štetu (Kajüter i Kulmala, 2005: 195).

Uzimajući u obzir navedeno, važno je naglasiti značaj odabira pravog poticaja za efikasnu razmjenu informacija sa dobavljačima, pogotovo kada je u pitanju objavljivanje podataka o troškovima. Ispravan pristup i adekvatna percepcija dobavljača predstavljaju osnovu za uspješnu implementaciju ovog vrlo korisnog aranžmana.

Istraživanje koje su proveli Angdal i Nilsson (2010) identifikovalo je poticaje koje treba primijeniti kako bi se dobavljači motivisali da učestvuju u aranžmanu „otvorenih knjiga“, koji su vezani za različite strategije nabavke koje provode kupci. Dugoročni poticaji (npr. zajednička ulaganja u unapređenje poslovanja) vrlo su prikladni jer pružaju dobavljačima značajne izgleda za buduću saradnju sa kupcem, što je dovoljan motiv za „otkrivanje“ podataka o troškovima. U transakcionom (tržišno orijentisanom) kontekstu, dobavljač očekuje kratkoročne prednosti (npr. veće količine) koje kompenzuju njegovo učestvovanje u projektima „otvorenih knjiga“.

Jedan od mogućih pristupa za odabir inicijativa koje bi mogle motivisati dobavljače da dozvole pristup informacijama o troškovima nude Romano i Formentini (2012: 74) na osnovu rezultata istraživanja koje su proveli na istu temu i proučavanja relevantne literature (vidjeti tabelu 1).

Tabela 1. Inicijative koje mogu motivisati dobavljače da dozvole objavljivanje informacija o troškovima

Inicijativa	Koristi za dobavljača
Veće količine i dugoročniji ugovori	Postati favorizovani dobavljač i ostvarivati veće prihode
Pristup predviđanjima i proizvodnim planovima preduzeća kupca	Olakšana proizvodnja i planiranje nabavke
Tehnička podrška	Usvajanje najbolje prakse koju provodi preduzeće kupac (npr. lean proizvodnja, vrijednosni inženjering, unapređenje procesa proizvodnje, itd.)
Marketinška podrška	Promocija brenda zahvaljujući vidljivosti na proizvodima preduzeća kupca (npr. isticanje brenda dobavljača na kompleksnim gotovim proizvodima, kao što su npr. kuhinje)
Pregovaračka podrška	Povećanje pregovaračke moći preduzeća kupca i primjena najbolje prakse u pregovorima sa dobavljačima drugog reda
Timovi za rješavanje zajedničkih problema	Podrška u rješavanju problema u oblasti proizvodnje, dizajna ili lanca nabavke, angažovanjem timova sastavljenih od stručnjaka iz oba preduzeća.

Izvor: Romano, P., Formentini, M. (2012). „Designing and implementing open book accounting in buyer-supplier dyads: A framework for supplier selection and motivation“. *International Journal of Production Economics*, 137 (1), str. 74.

Iako na prvi pogled vrlo prihvatljive, predložene inicijative su naišle na različite reakcije ispitanika². Naime, analiza implementacije politike „računovodstva otvorenih knjiga“ bila je fokusirana na petnaest dobavljača koji su svrstani u grupu onih koji posjeduju znanje koje su kroz projekat „otvorenih knjiga“ spremni dijeliti sa kupcem, kako bi se kroz sniženje troškova povećala vrijednost koja se isporučuje krajnjem potrošaču. S tim u vezi treba naglasiti da proizvođač kuhinja primjenjuje dvije osnovne strategije pronalaženja i selekcije adekvatnih dobavljača – pojedinačan i višestruki odabir. Osnovna razlika među navedenim strategijama vezuje se uz opredijeljenost proizvođača da li će nabavka biti vezana isključivo uz jednog dobavljača ili više njih. U situacijama u kojima su pojedini dobavljači označeni kao isključivi distributeri određene komponente

ili dijela proizvoda, isti su pokazali veliki interes za kreiranje među-organizacionih timova, uključivanje stručnjaka iz preduzeća kupca u marketinške, tehničke i aktivnosti pregovaračke podrške, s jedne strane, kao i za mogućnost pristupa predviđanjima i proizvodnim planovima preduzeća kupca, s druge strane. Ove inicijative procijenjene su kao dokaz usmjerenosti preduzeća kupca ka ostvarenju dugoročne konkurentnosti (Romano i Formentini, 2012: 74). Zbog toga su izrazili svoju otvorenost za saradnju u svim fazama nastajanja proizvoda, proizvodnje i svim aktivnostima unutar lanca nabavke.

Ostali dobavljači, koji nisu spadali u kategoriju isključivih, čije su sposobnosti i vrijednost bili značajno iznad ostalih, pokazali su skepticizam i željeli zaštititi svoj know-how zbog rizika gubitka

² Predmet analize istraživanja koja su autori proveli bili su odnosi između jednog italijanskog proizvođača modularnih kuhinja i njegovih devetnaest dobavljača, od kojih je petnaest svrstano u uži krug prema odabranom kriterijumu selekcije.

svog ugovora s kupcem. Nespremnost za saradnju proizlazila je iz bojazni da će kupac iskoristiti podatke o troškovima kako bi uporedio njihove, sa proizvodima manje kvalitetnijih dobavljača, te zbog toga tražiti izmjenu (snižavanje) nabavnih cijena, odnosno zbog mogućnosti da dobavljači čija je kvaliteta nemjerljiva s njihovom mogu iskoristiti ovakav vid saradnje za popunjavanje praznine (gepa) u svojim vještinama i znanju (Romano i Formentini, 2012: 75).

Da bi preduzeće kupac izbjeglo ovakve situacije, od izuzetnog je značaja da sposobnim i kvalitetnim dobavljačima uputi jasne i nedvosmislene signale o njihovoj međusobnoj saradnji. Veće količine i duži ugovori svakako su najbolji pokazatelj iskrenih namjera u međusobnim poslovnim odnosima. Osim toga, autori ističu važnost opreznog pristupa u primjeni inicijativa koje podrazumijevaju razmjenu znanja između alternativnih dobavljača uključenih u isti projekat i objelodanjivanju informacija koje dobavljači označavaju kao povjerljive, kao što su npr. tehnička znanja o proizvodnim procesima.

Vrlo važno pitanje, koje značajno utiče na dobavljačev stav vezan uz objavljivanje podataka, odnosi se i na svrhu upotrebe prikupljenih informacija od strane kupca. S tim u vezi, interesantno je primijetiti da se u literaturi koja se bavi tematikom politike „računovodstva otvorenih knjiga“ (vidjeti npr. Dekker, 2004, 2008) uglavnom ističu prilično opšte namjene, kao što su olakšavanje razvoja proizvoda i koordinacija lanca nabavke. Izuzetak predstavlja istraživanje koje su u automobilskoj industriji proveli Agndal i Nilsson (2008), koji su istakli sedamnaest procesa donošenja odluka koje podržava politika „računovodstva otvorenih knjiga“. Naime, autori su pomenute procese kategorisali u tri glavna područja: odabir dobavljača, predproizvodna/ faza dizajna i tekuća proizvodnja, označavajući time da svrha objavljenih računovodstvenih podataka zavisi od procesa donošenja odluka u kojem preduzeće kupac namjerava da ih koristi. U nastavku ćemo sumirati identifikovane procese i prikazati kakav značaj imaju objavljeni računovodstveni podaci za njihovu realizaciju.

Sveobuhvatna upotreba „otvorenih knjiga“ naročito je važna za donošenje odluka u predproizvodnoj fazi, posebno kada se radi o preciziranju karakteristika budućeg proizvoda. Autori smatraju da je osnovna svrha politike „računovodstva otvorenih knjiga“ podrška u vezi sa sljedećim (Agndal i Nilsson, 2008: 162):

- *kompromisom na konceptualnom nivou*: podaci o troškovima, koje objavljuje dobavljač, upotrebljavaju se u fazi stvaranja koncepta proizvoda kada se donose odluke u vezi s prirodom, upotrebom i vrijednošću budućeg proizvoda;
- *troškovnom platformom*: odnosi se na identifikovanje zajedničke polazne osnove za utvrđivanje troškova određenih komponenti proizvoda. U ovoj fazi je od krucijalnog značaja da proračun budućih troškova bude precizan i realističan, s obzirom na to da će služiti kao osnova za eventualne projekte unapređenja dizajna proizvoda (kao što je vrijednosni inženjering), u smislu dodavanja ili poboljšanja karakteristika komponenti bez povećanja troškova;
- *promjenama u troškovima komponenti uslovljenim podacima o troškovima sličnih ili komponenti iz nekih ranijih projekata*: u slučajevima kada se nova komponenta bazira, ili je slična nekoj koja je dio ranijih projekata, prijašnji troškovi mogu poslužiti kao baza za utvrđivanje troškova komponenti novonastajućeg proizvoda;
- *internim odlukama preduzeća kupca koje se odnose na karakteristike komponenti proizvoda*: iskustva iz poslovne prakse pokazuju da se određene odluke donose bez konsultacija i

saglasnosti preduzeća partnera. To se, prije svega, odnosi na pitanja u vezi s određenim karakteristikama proizvoda i potkomponenti. Iako su odluke internog karaktera, informacije o troškovima koje je dostavio dobavljač značajan su dio cjelokupnog procesa;

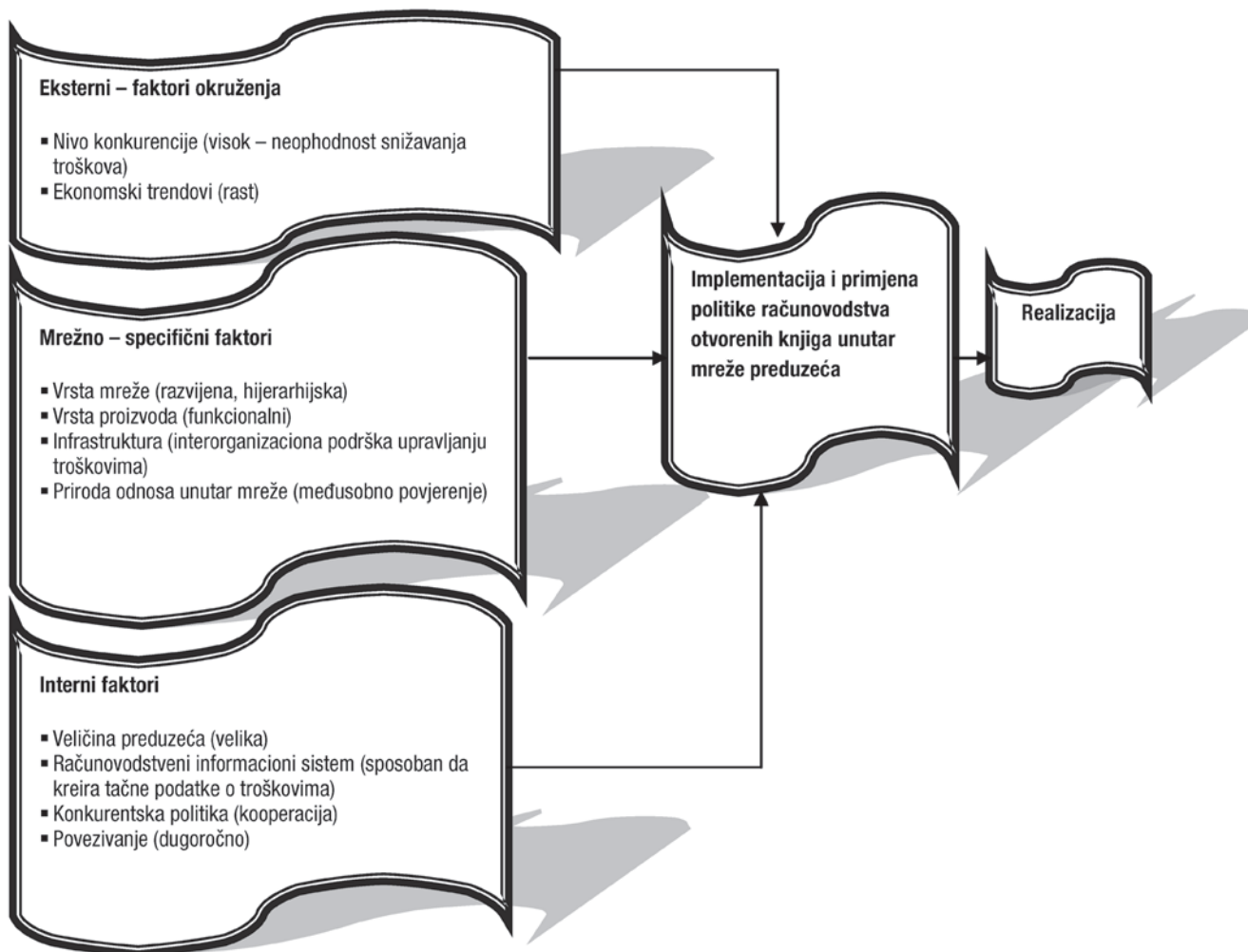
- *karakteristikama komponenti*: u zajedničkoj saradnji kupac i dobavljač definišu konačna obilježja komponenti proizvoda oslanjajući se na troškove dobavljača;
- *odabirom izvršilaca određenih poslova*: odnosi se na kvalitetnu organizaciju procesa proizvodnje. S tim u vezi, odlučuje se o tome ko će obavljati poslove kao što su montaža, logistika i kontrola kvaliteta, u situacijama kada i kupac i dobavljač, ali i neka druga karika u lancu (podugovarač), posjeduju odgovarajuće resurse za njihovu efikasnu realizaciju. Informacije o troškovima ključni su faktor za donošenje ispravne odluke;
- *proizvodnim procesom i kontrolom kvaliteta*: informacije koje pružaju „otvorene knjige“ u vezi su s odlukama o tome koja oprema bi (imajući u vidu njene performanse) trebalo da bude korištena za proizvodnju određene komponente, odnosno koje aktivnosti bi mogle biti obavljene na puno efikasniji način. Informacije mogu biti iskorištene i za odluke koje se tiču logistike, upotrebe informacionih sistema i kontrole kvaliteta;
- *nabavkom sirovine i komponenti od strane dobavljača*: podrazumijeva kooperaciju između kupca i dobavljača u pronalaganju jeftinijeg podugovarača za one dijelove (komponente) koji imaju značajan udio u ukupnim troškovima proizvoda. U takvim situacijama kupac dobija informacije o dobavljačevim troškovima u vezi s direktnim materijalom, alatom i glavnim troškovima nabavke;
- *nabavkom specijalnog alata od strane dobavljača*: specijalni alat može da predstavlja značajnu troškovnu stavku. Odluke koje se donose u vezi s ovakvom vrstom investicija zasnivaju se na troškovima budućih proizvoda;
- *konačnom cijenom*: fiksna cijena proizvoda, prihvatljiva za obje partnerske strane, trebalo bi da bude formirana na osnovu informacija o troškovima koje se dijele „otvaranjem knjiga“. U slučajevima kada kupac smatra da je dobavljačeva cijena previsoka, dobavljač kalkuliše troškove kako bi legitimisao nivo svojih cijena; i
- *snižavanjem cijena u budućim periodima*: dijeljenjem informacija kroz „otvorene knjige“ pruža se uvid u ostvarenu redukciju troškova koju dobavljač postiže kroz očekivano povećanje efikasnosti proizvodnog ili nekog drugog procesa, koje se, slično kaizenu, odvija kroz mala, ali kontinuirana unapređenja.

Analiziranjem aspekta odabira dobavljača (Agndal i Nilsson, 2008: 162) došlo se do spoznaje da se korištenjem informacija iz „otvorenih knjiga“ unapređuju procesi donošenja odluka iz dva domena: kupovine nove ili djelimično izmijenjene komponente i odabira dobavljača za novu komponentu proizvoda. Praksa je pokazala da je puno isplativije kupiti modifikovanu komponentu od postojećeg dobavljača nego ići u aranžmane kupovine novih komponenti ili povezivanja sa novim poslovnim partnerima. Osnovni razlog leži u koristi koju je preduzeće ostvarilo efikasnim i koordinisanim upravljanjem troškovima u prijašnjim poslovnim aranžmanima sa dobavljačem. Pomoć „računovodstva otvorenih knjiga“, u domenu donošenja odluke oko izbora dobavljača za novu komponentu proizvoda, ostvariva je u situacijama kada kupac želi da ima uvid u troškovnu situaciju dobavljača, kako bi donio sud o njegovim generalnim kompetencijama. Druga strana medalje je naravno volja i spremnost potencijalnih dobavljača da uđu u ovakve aranžmane.

Informacije koje proizlaze iz „otvorenih knjiga“, a odnose se na proces proizvodnje, mogu biti iskoristene u vezi sa sljedećim (Agndal i Nilsson, 2008: 163):

- *revidiranjem cijena baziranim na promjenama u okolnostima*: u slučajevima kada dolazi do promjena u cijenama materijala, komponenti ili energenata, od dobavljača se očekuje da izradi kalkulaciju koja će pokazati kakve efekte će ovakve promjene imati na nabavnu cijenu, te da istu dostavi kupcu kako bi on mogao da utvrdi uticaj ovih promjena na visinu ukupnih troškova;
- *unapređenjem procesa koji nastaje kao rezultat investiranja u nove tehnologije*: investicije u nove tehnologije unapređuju kvalitet i brzinu odvijanja proizvodnog procesa dobavljača. Razmjena informacija u ovakvim slučajevima omogućava donošenje odluke koja će biti korisna i jednoj i drugoj strani;
- *unapređenjem procesa kroz nove rutine*: unapređenje odvijanja administrativnih ili logističkih poslova dovodi do povećanja efikasnosti, a time i koristi za obje partnerske strane;

Slika 1. Faktori koji utiču na spremnost preduzeća na primjenu „politike otvorenih knjiga“



Izvor: Kajüter, P., Kulmala, H.I. (2005). „Open-book accounting in networks: Potential achievements and reasons for failures“, *Management Accounting Research* 16, str. 198.

U nastavku ćemo se posvetiti nešto detaljnijoj analizi svakog od navedenih faktora.

Optimalni uslovi za primjenu politike „računovodstva otvorenih knjiga“, uzimajući u obzir faktore okruženja unutar kojeg posluju preduzeća, stvaraju se onda kada je nivo konkurencije vrlo visok i kada su ekonomski pokazatelji pozitivni, odnosno kada se ekonomija nalazi u zamahu. Naime, prisustvo snažne i prijeteće konkurencije

- *redizajnom komponenti*: u slučajevima kada se pojavi potreba za redizajnom postojećih komponenti nastaje problem dodatnih troškova koji pogađa obje strane. Upotreba novih tehnologija i materijala može učiniti ove promjene prihvatljivim.

1.2. Organizacione pretpostavke uspješne implementacije politike „računovodstva otvorenih knjiga“

Kajüter i Kulmala (2005: 197–201) provedli su istraživanje koje je obuhvatilo četiri nepovezane mreže proizvodnih preduzeća, te na osnovu pomenutih kreirali okvir koji se sastoji od različitih faktora koji utiču na implementaciju i provođenje politike „računovodstva otvorenih knjiga“ u međupreduzetnom okruženju. Ovi faktori su organizovani u tri kategorije: eksterni – faktori okruženja, interni faktori i mrežno-specifični faktori. Posljednji od navedenih, mrežno-specifični faktori, predstavljaju novinu koju je donijelo njihovo istraživanje, zbog činjenice da ništa tome slično nije prije toga bilo priznato u literaturi koja se bavi upravljanjem troškovima.

„tjera“ preduzeća da redukuju svoje troškove te na taj način „osvoje“ planiranu poziciju na tržištu. Isto tako, u periodima kada su ekonomski trendovi pozitivni, preduzeća su spremnija na kooperaciju zbog činjenice da svaka karika u mreži može da profitira od bliske saradnje sa svojim poslovnim partnerima. Nasuprot tome, u periodima recesije je prirodno da se dobavljači opiru „otvaranju knjiga“ zbog straha da bi njihovi kupci mogli okončati međusobnu

saradnju zbog poređenja strukture troškova između partnerskih dobavljačkih preduzeća (Kajüter i Kulmala, 2005: 198).

Uspješna realizacija politike „računovodstva otvorenih knjiga“ u velikoj je mjeri zavisna od tzv. mrežno-specifičnih faktora. Razvijena, hijerarhijski organizovana mreža, čiji članovi slijede strategiju dugoročne saradnje, pruža osnovu za stvaranje okruženja u kojem preduzeća, zahvaljujući „otvaranju knjiga“, postaju sposobna da, tokom vremena, ostvare koristi od zajedničke redukcije troškova. Značajna karakteristika razvijenih mreža je bliska međusobna saradnja međufunkcionalnih timova koje čine predstavnici kupaca i dobavljača, što je vrlo važan faktor u jačanju i produbljivanju međuorganizacionih veza.

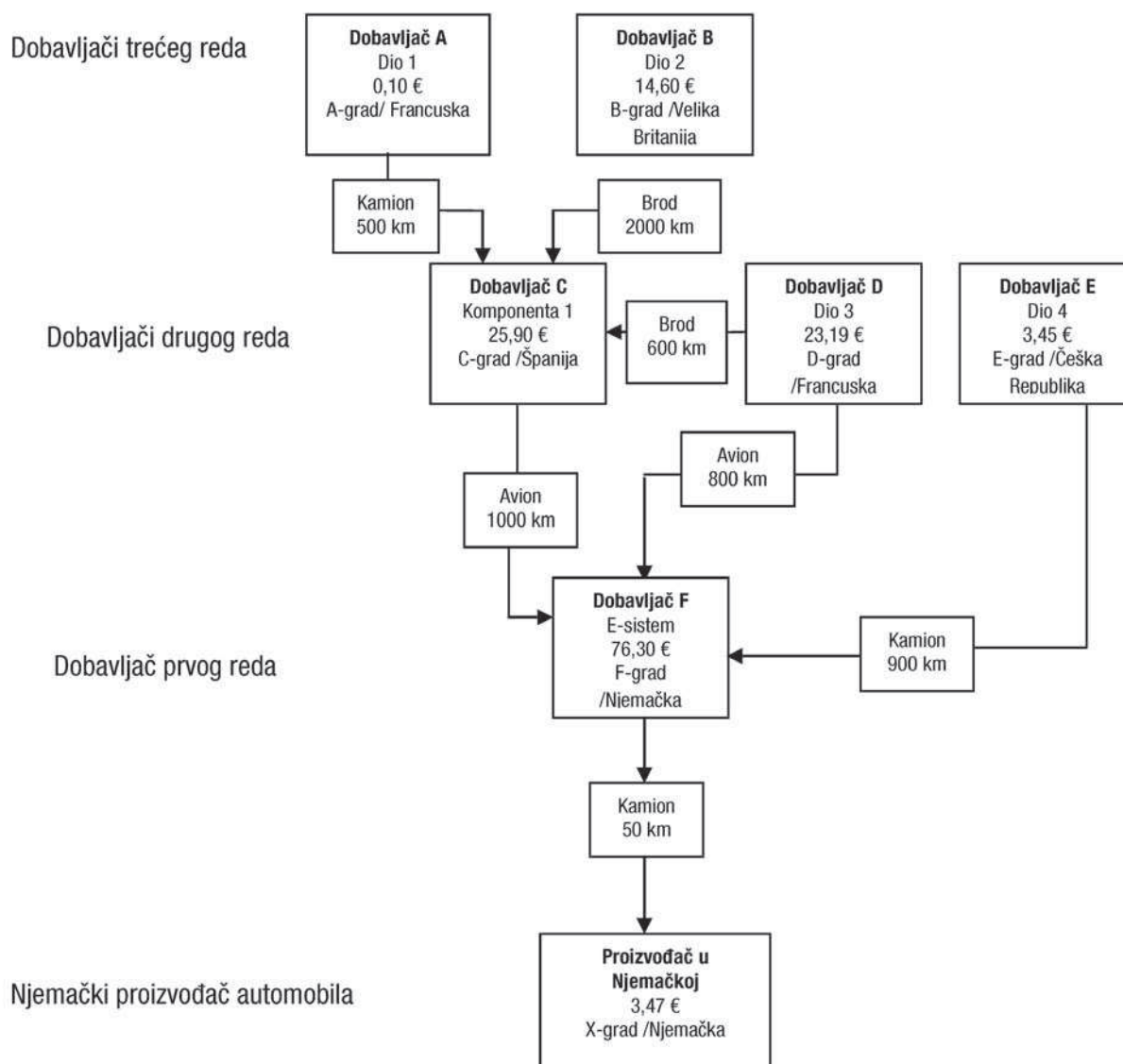
Nadalje, vrlo važan faktor je i vrsta proizvoda. Istraživanja su pokazala da su mreže koje se bave proizvodnjom funkcionalnih proizvoda prvenstveno fokusirane na snižavanje troškova, smatrajući to načinom ostvarenja konkurentске prednosti. Naravno da u takvim okolnostima „otvaranje knjiga“ značajno doprinosi ostvarenju zadanih ciljeva poslovanja svih preduzeća unutar mreže. Pri tome je

značajno naglasiti da inicijativa za ovakav vid saradnje, u mrežnim strukturama, dolazi uvijek od središnjeg preduzeća koje očekuje da dobije povratne informacije o troškovima od svojih dobavljača.

Ključnu ulogu u uspješnoj realizaciji ovog aranžmana, pored navedenog, ima odgovarajuća infrastruktura koja će pomoći da on zaista i funkcioniše. Na primjeru jednog njemačkog internacionalnog proizvođača putničkih automobila, autori su pokazali način primjene politike „računovodstva otvorenih knjiga“ u poslovnoj praksi preduzeća. Naime, njemački proizvođač je razvio posebne alate koji olakšavaju objavljivanje i naknadnu analizu podataka o troškovima osiguravanjem formalne strukture za proces (Kajüter i Kulmala, 2005: 187). Ta struktura, u prvom redu, podrazumijeva sljedeće:

- dobavljač prvog reda kreira mapu u koju unosi nazive i lokacije dobavljača drugog i trećeg reda;
- mapa mora sadržavati podatke o toku materijala u mreži (udaljenost i način transporta), te troškovima dodatne vrijednosti³ svake etape toka. Troškove dodatne vrijednosti finalnog dijela samostalno određuje proizvođač u Njemačkoj.

Grafikon 1. Dijagram toka lanca vrijednosti njemačkog proizvođača automobila



Izvor: Kajüter, P., Kulmala, H. I. (2005). „Open-book accounting in networks: Potential achievements and reasons for failures“, *Management Accounting Research* 16, str. 188.

³ Troškovi dodatne vrijednosti su troškovi koji povećavaju vrijednost proizvoda. Npr. preduzeće može investirati 1KM kako bi povećalo vrijednost proizvoda sa 10 KM na 12 KM. Ta 1 KM predstavlja trošak dodatne vrijednosti.

Iz grafikona 1. se jasno vidi uloga koju svaki od dobavljača ima u proizvodnji određene komponente, odnosno sistema, i pripadajući troškovi koji se pojavljuju u svakoj etapi toka materijala. Pored navedenog, proizvođač zahtijeva od dobavljača prvog reda izradu specijalne kalkulacije (vidjeti tabelu 2) koja treba da sadrži detaljne podatke o glavnim elementima troškova – troškovima direktnog

materijala, zarada, opštim troškovima proizvodnje, opštim troškovima upravljanja i administracije, troškovima ambalaže, transporta, garancija, istraživanja i razvoja, kao i o očekivanoj dobiti (Kajüter i Kulmala, 2005: 188). Od dobavljača prvog reda se očekuje da zahtijeva iste ovakve izvještaje o troškovima od svih svojih dobavljača komponenti i dijelova.

Tabela 2. Struktura troškova i visina dobiti dobavljača prvog reda njemačkog proizvođača automobila

Elementi	Iznos (€)	Procentualni udio
Troškovi direktnog materijala	-	-
Troškovi direktnog i indirektnog rada	20,00	26
Opšti troškovi proizvodnje	31,00	41
Opšti troškovi upravljanja i administracije	13,20	17
Troškovi ambalaže	1,50	2
Troškovi transporta	0,55	1
Troškovi garancije	2,95	4
Troškovi istraživanja i razvoja	3,70	5
Dobit	3,10	4
SVEGA:	76,00	100

Napomena: Podaci o troškovima direktnog materijala nisu dostupni.

Izvor: Kajüter, P., Kulmala, H. I. (2005). „Open-book accounting in networks: Potential achievements and reasons for failures“, *Management Accounting Research* 16, str. 189.

Uz detaljnu kalkulaciju troškova i prikaz dobiti, proizvođač zahtijeva još i detaljnu analizu opštih troškova (vidjeti tabelu 3). Ovakva troškovna transparentnost pruža osnovu za identifikovanje mogućnosti za snižavanje troškova. Autori ističu značaj povezanosti ovakve detaljne analize troškova sa identifikacijom uzročnika troškova. Osnovi cilj ovakvog postupanja je pronaći načine i puteve za unapređenje troškovnih struktura unutar lanca vrijednosti (Kajüter i Kulmala, 2005: 188). Njemački proizvođač definiše iste kao „sve što izaziva troškove a ne pruža dodatnu vrijednost za kupce“. Primjeri za ovo su: prekomjerna specifikacija materijala, kompleksnost proizvoda i sl. Svaka identifikovana mogućnost za snižavanje troškova biva

ugrađena u četvorogodišnji plan ostvarenja ciljeva, koji, s jedne strane, povećava predanost partnera za implementaciju mjera, dok, s druge strane, predstavlja sredstvo za praćenje i kontrolu troškova (Kajüter i Kulmala, 2005: 189). Uštede koje se ostvare na ovakav način raspoređuju se među partnerima uz poštovanje tzv. pobjednik-pobjednik (engl. win-win) pravila: ravnomjernom raspodjelom ostvarenih dobiti među partnerima, alokacijom dobiti samo na onog dobavljača koji u zamjenu nudi obećanje da neće povećavati svoje cijene ili alokacijom dobiti samo na njemačkog proizvođača u slučaju kada je dobavljač profitirao od njihove tehničke podrške i ostao sposoban da i u budućnosti ostvari dalje uštede u troškovima.

Tabela 3. Analiza opštih troškova

Elementi	Iznos (€)	Procentualni udio
Troškovi indirektnog materijala	2,20	5
Troškovi škarta u proizvodnji	3,50	8
Troškovi indirektnog rada	4,50	10
Usluge	4,05	9
Amortizacija	11,50	26
Skladišna površina	1,30	3
Troškovi osiguranja	0,90	2
Opšti troškovi upravljanja i administracije	13,20	30
Ostali troškovi	3,05	7
SVEGA:	44,20	100

Izvor: Kajüter, P., Kulmala, H. I. (2005). „Open-book accounting in networks: Potential achievements and reasons for failures“, *Management Accounting Research* 16, str. 189.

Veličina preduzeća, kao interni faktor, značajno utiče na implementaciju politike „računovodstva otvorenih knjiga“. Pojednostavljeno, što je preduzeće veće, to je povoljnija klima za njenu implementaciju, s obzirom na to da velika preduzeća posjeduju adekvatne resurse i otvorenost za usvajanje novih računovodstvenih metoda (Kajüter i Kulmala, 2005: 198). Osim navedenog, računovodstveni informacijski sistemi velikih preduzeća su, po pravilu, napredniji i precizniji, što

ih čini prikladnijim za njenu implementaciju. Objavljivanje podataka o troškovima zahtijeva, prema autorima, postojanje pouzdanog računovodstvenog sistema koji će omogućiti da informacije koje se dostavljaju članovima lanca budu u najvećoj mogućoj mjeri ažurne i tačne, kako ne bi izazvale bilo kakve nedoumice i nesporazume među partnerima.

2. IDENTIFIKOVANJE I SISTEMATIZOVANJE RAZLIČITIH PRISTUPA POLITICI „RAČUNOVODSTVA OTVORENIH KNJIGA“

Da bismo mogli pristupiti identifikovanju i sistematizovanju različitih pristupa politici „računovodstva otvorenih knjiga“, moramo se vratiti na početak priče i još jednom se osvrnuti na tvrdnju da je troškovna transparentnost osnova za implementaciju međuorganizacionog snižavanja troškova. Rezultati istraživanja provedenog u Njemačkoj pokazali su da prethodnu tvrdnju treba uzeti sa rezervom. Naime, menadžeri njemačkih firmi koje su učestvovali u istraživanju mišljenja su da politika „računovodstva otvorenih knjiga“ prvenstveno treba da posluži sljedećem (Lührs, 2010: 108):

- osiguranju „optimalne“ nabavne cijene kroz jačanje sopstvene pregovaračke pozicije;
- odabiru najbolje ponude;
- utvrđivanju opravdanosti povećanja cijena od strane dobavljača;
- sprečavanju nastanka situacije u kojoj dobavljači pokušavaju zloupotrijebiti postojanje dugogodišnjih ugovora sa kupcima i povećati cijene svojih proizvoda.

Uzimajući u obzir navedeno, kao i činjenicu da politika „računovodstva otvorenih knjiga“ treba da doprinese smanjivanju troškova, Lührs (2010: 173) je identifikavao četiri tipa politike „računovodstva otvorenih knjiga“.

Tip 1: Cjenovni pritisak kroz troškovnu transparentnost

Jedna od najvećih zloupotreba politike „računovodstva otvorenih knjiga“, koja je u poslovnoj praksi značajno prisutna, jeste pokušaj kupca da prisili dobavljača na snižavanje cijena. Primarni cilj je, dakle, povećanje cjenovnog pritiska na dobavljače korištenjem argumentacije o teorijski idealnoj ponudi, utvrđivanjem najviših stopa režijskih troškova i profitne marže, te promjena cijena zbog troškovnih kolebanja, ali samo u korist kupca. Korištenje troškovne transparentnosti za ostvarivanje dodatnog cjenovnog pritiska dovodi dobavljače u tzv. pobjednik-gubitnik (engl. win-lose) poziciju, iz razloga što kupci, na ovaj način, pokušavaju pribaviti najveći mogući udio prihoda dobavljača za sebe. Ovakav razvoj događaja moguć je samo u situacijama u kojima postoji jaka konkurencija na strani dobavljača koja ih čini ranjivim i lako zamjenjivim. Dobavljač je prisiljen da, uprkos teškim konkurentskim uslovima, traži nastavak poslovnog odnosa zbog svoje zavisnosti od kupca. Ovakvo konfrontativan odnos prema dobavljaču moguć je samo u slučajevima kada se radi o proizvodima sa vrlo ograničenim strateškim značajem. Kod proizvoda sa većom strateškom važnošću, ravnoteža moći se pomjera u korist dobavljača. Opasnosti koje u sebi krije ovakav odnos prema dobavljaču ponajprije se odnose na postojanje jakog podstreka na manipulaciju podacima o troškovima od strane dobavljača, koja se manifestuje u vidu prikaza potencijalnih razlika u troškovima na drugim pozicijama, odnosno zbog opasnosti od kreiranja asimetričnog profila rizika na štetu dobavljača zbog promjena u troškovima koje nastaju tokom vremena. Uz to, nedostatak valjanih podataka ometa ili sprečava kvalitetnu procjenu profitabilnosti dobavljača. Kako ne bi došlo do nastajanja ovakvih situacija, kupcima na raspolaganju stoje mjere poput agresivnog ispitivanja u vezi sa podacima o troškovima dobavljača, uspostavljanja procesa troškovnog benchmarkinga, provođenja sopstvenih odozdo nagore (engl. bottom-up) analiza troškova, kontrole ulaznih računa dobavljača i sl. (Lührs, 2010: 205).

Tip 2: Cjenovni pritisak uz istovremeno ukazivanje na troškovnu neefikasnost

Osnovna svrha primjene ovog tipa politike „računovodstva otvorenih knjiga“ jeste povećanje cjenovnog pritiska na dobavljače ukaziva-

njem na troškovnu neefikasnost u odnosu na druge konkurente. Provođenje ovakve politike moguće je u uslovima postojanja snažne konkurencije na strani dobavljača, međutim, za razliku od tipa 1, ne u tolikoj mjeri da bi isti bili lako zamjenjivi, odnosno u situaciji postojanja jednog preferiranog dobavljača. Strateška važnost proizvoda je i ovdje značajno ograničena, ali ne u tolikoj mjeri kao kod tipa 1. Za razliku od prethodnog tipa, u kojem povjerenje među poslovnim partnerima ne igra nikakvu ulogu, u ovakvoj konstelaciji odnosa stvaranje povjerenja nije nužno, ali je moguće, i zavisi od stepena kooperativnosti procesa troškovne transparentnosti koji osmišljava kupac, odnosno percepcije dobavljača o prednostima koje mu donosi ovakav vid saradnje. Problemi i poteškoće koji mogu nastati pri ovakvom nivou saradnje su: opasnost od moguće manipulacije podacima od strane dobavljača, strah od mogućeg prosljeđivanja podataka u okviru procesa benchmarkinga, te složenost procesa pripreme podataka zbog nedostatka standardizacije (Lührs, 2010: 208). U svrhu smanjivanja opasnosti od nastajanja ovakvih vidova manipulacija, kupcima se preporučuje da sveobuhvatno upoznaju dobavljača o potencijalnim koristima koje mogu imati od ovakve razmjene podataka, provedu opsežnu diskusiju o namjeni informacija o troškovima i osiguranju povjerljivosti, te da se referišu na kritično propitivanje informacija o troškovima svojih dobavljača (Lührs, 2010: 210).

Tip 3: Objektivizacija i unapređenje efikasnosti pregovora o cijenama

Primjena troškovne transparentnosti u svrhu objektivizacije pregovora o cijenama moguća je jedino u situacijama kada su dobavljači i kupci povezani dugoročno orijentisanim vezama i kada su promjene u cijenama rezultat unaprijed dogovorenih parametara (kao što su npr. klizna skala, promjena proizvodnih ili parametara proizvodnje). Karakteristično za tip 3 jeste da se motiv za objelodanjanje podataka nalazi u zajedničkom uvjerenju da će ovakav vid saradnje biti na dobrobit obiju strana. Područje primjene ovakvog oblika troškovne transparentnosti su proizvodi kod kojih je, zbog njihovog dugog životnog ciklusa, ograničena mogućnost planiranja razvoja troškova, s jedne strane, odnosno proizvodi koji će doživjeti značajne promjene u toku njihovog dugog razvojnog ciklusa, koje, u krajnjoj liniji, moraju biti ugrađene u cijenu. Specifično za ovakav tip saradnje je da ne podstiče dobavljače na manipulaciju podacima o troškovima. Naime, objavljivanje podataka nema nikakvog direktnog uticaja na prvobitno utvrđenu visinu cijene, već služi kao referentna osnova za promjene koje se mogu dogoditi u vezi sa promijenjenom troškovnom situacijom (Lührs, 2010: 212). Pored toga, postoji opasnost da bi se dobavljač mogao dovesti u situaciju da se, u slučaju manipulacije podacima, stvarne promjene u troškovima ne mogu dokazati, odnosno zbog pogrešne troškovne osnove ne mogu u potpunosti uticati na dogovorene promjene u cijenama. Da bi spriječili nastajanje komplikacija, kupcima se preporučuje da sa dobavljačima dogovore jasna pravila međusobne saradnje koja treba da podrazumijevaju sljedeće (Lührs, 2010: 210): odustajanje od rasprava o profitnim maržama i prihvatanje postojeće troškovne strukture kao nulte linije, usvajanje širokog operativnog okvira za nepredviđena događanja (uslovi za odstupanje od pravila), te validiranje adekvatnosti predloženih promjena u troškovima koje je dostavio dobavljač.

Tip 4: Međuorganizaciono upravljanje troškovima

Osnovni pokretački motiv troškovne transparentnosti kod ovog tipa politike „računovodstva otvorenih knjiga“ jeste međusobno uvjerenje da ovakva saradnja među partnerima zasigurno može povećati njihovu konkurentsku prednost. Pored navedenog, snažni pritisci koji dolaze iz okruženja tjeraju preduzeća da pronađu odgovore do kojih nije moguće doći izolovano i bez troškovne transparentnosti (Lührs,

2010: 213). Dakle, primarni cilj politike „računovodstva otvorenih knjiga“, koja se realizuje kroz tip 4, jeste identifikacija mogućnosti za smanjivanje troškova, i to prije svega, kroz optimizaciju na do-dirnim tačkama ili zajedničku saradnju u procesu razvoja strateški važnih proizvoda. Sasvim je jasno da je ovakav oblik saradnje moguć jedino među preduzećima koja imaju stabilne i dugoročne odnose, te saradnju koja se bazira na povjerenju koje je stečeno od ranije. Dvosmjerna i potpuno transparentna razmjena informacija, koja je karakteristična za međuorganizaciono upravljanje troškovima, može da predstavlja potencijalnu opasnost za oba partnerska preduzeća uključena o ovaj aranžman. Ona se može odnositi na „curenje“ inovativnih ideja proizašlih iz procesa razvoja proizvoda, odnosno nezadovoljstvo jedne od uključenih strana neravnomjernom raspodjelom kooperativne dobiti. Da bi se spriječilo nastajanje ovakvih situacija, izuzetno je važno da preduzeća, prije nego što započnu ovakav oblik kooperacije, odrede jasna pravila koja bi podrazumijevala sljedeće (Lühns, 2010: 215): sporazumni dogovor o raspodjeli dobiti između uključenih preduzeća; zajedničku analizu informacija o troškovima, a ne samo njihovu razmjenu; povećanje povjerenja u valjanost podataka; rano prepoznavanje glavnih uzročnika troškova, te raspodjelu realizovanog smanjivanja troškova u skladu sa pravilom raspoređivanja dobiti među preduzećima.

Međuorganizaciono upravljanje troškovima, posmatrano sa teorijskog aspekta, trebalo bi da donese koristi svakoj od strana uključenoj u ovakav vid saradnje. Međutim, istraživanja koja su provedena u praksi su pokazala da faktori kao što su tržišna situacija, odnos snaga među učesnicima, strateška važnost odnosnog proizvoda, kao i pojedinačni uticaj preduzeća na konačno ostvareni rezultat poslovanja predstavljaju značajne faktore koji utiču na odabir „prave“ svrhe upotrebe „otvorenih knjiga“.

Na kraju je važno naglasiti sljedeće: politika „računovodstva otvorenih knjiga“ svoju pažnju ne usmjerava samo na kritična pitanja u vezi sa snižavanjem troškova i poboljšanjem efikasnosti u konkretnom preduzeću, nego predstavlja i vodič menadžerima pri utvrđivanju prioriteta i pronalaženju načina za ostvarenje prihoda iz ključnih resursa, kroz kreiranje i iskorištavanje novih mogućnosti koje se otvaraju kroz ovakav vid komunikacije među partnerima (Alenius i saradnici, 2015: 195–206). Ona pokazuje menadžerima kako i gdje je moguće prikupiti informacije neophodne za donošenje zajedničkih poslovnih odluka (Agndal i Nilsson, 2008: 165). Posebno se ističe značaj koji politika „računovodstva otvorenih knjiga“ može imati u cjelokupnom životnom ciklusu proizvoda, kroz podržavanje brojnih procesa koji se odnose na donošenje ključnih poslovnih odluka. Pri tome je važno naglasiti da njena uspješna implementacija zahtijeva od menadžera da ovaj proces posmatraju kao dio dalekosežne međufunkcionalne saradnje između dva ili više preduzeća, jer ovakva povezanost upravo i predstavlja osnovu za stvaranje povjerenja među partnerima, što je, kao što smo vidjeli, osnovni preduslov za razmjenu povjerljivih informacija.

ZAKLJUČAK

Strategija fokusiranja preduzeća na sopstvene temeljne kompetencije, čija je posljedica povećanje zavisnosti o dobavljačima, osnovna je poslovanja velikog broja preduzeća na savremenom tržištu. Imajući u vidu navedeno, kristalno je jasna činjenica da je optimizacija troškova nabavke jedan od ključnih faktora uspješnog poslovanja preduzeća. S tim u vezi, u literaturi se govori o neophodnosti razmjene informacija o troškovima među preduzećima, koja treba da ukaže na mogućnosti za smanjivanje troškova, te posljedično, poboljšanje konkurentne pozicije preduzeća. Politika „otvorenih

knjiga“ instrumentalizacija je potrebe za razmjenom informacija i smatra se izuzetno važnim segmentom međuorganizacionog upravljanja troškovima.

Brojni faktori, kao što su međusobni odnos snaga, strateška važnost proizvoda, situacija na tržištu i sl., u velikoj mjeri utiču na odluku da li će, i u kojoj mjeri, poslovni partneri pristati na objelodanjivanje toliko važnih informacija kao što su one o troškovima. Pitanja koja dotiču teme kao što su međusobno povjerenje i ostvarena korist nameću se, pri tome, kao ključni kamen spoticanja ili pak ključna poveznica za ostvarenje ovog aranžmana. Posmatrano sa teorijskog aspekta, razmjena informacija bi trebalo da teče u oba smjera (uzvodno i nizvodno). Međutim, iskustva iz prakse su pokazala da su u najvećem broju slučajeva dobavljači strana od koje se očekuje transparentan uvid u podatke o troškovima. S tim u vezi postavlja se pitanje spremnosti dobavljača da uopšte uđu u ovakav oblik poslovne saradnje sa svojim kupcima. Ključni problem je, dakle, kako uvjeriti dobavljača da „otvaranjem knjiga“ neće ugroziti svoje poslovanje, nego će, naprotiv, imati koristi koje će se odraziti na visinu ostvarene im dobiti. S tim u vezi, u radu je predstavljen jedan od mogućih pristupa razradi inicijativa koje bi mogle motivisati dobavljače da dozvole objavljivanje informacija o troškovima, kao i svrha upotrebe istih od strane kupca.

Stvaranje povjerljivih odnosa između kupaca i dobavljača, koje treba da predstavlja osnovu za otvorenost u smislu razmjene informacija o troškovima, u stvarnosti se često ne poštuje. Istraživanja su pokazala da su česte situacije u kojima prava namjera kupaca nije troškovna transparentnost, koja bi njima i njihovim dobavljačima omogućila identifikaciju najisplativijih rješenja, nego troškovna transparentnost koja bi omogućila popravljivanje sopstvene pregovaračke pozicije. S tim u vezi, istraživači su uočili da postoje primjeri svjesne manipulacije informacijama o troškovima, što predstavlja ozbiljnu poteškoću u kreiranju odnosa međusobnog povjerenja i saradnje.

Uzimajući u obzir svrhu kojoj treba da posluži, u radu su predstavljena četiri tipa politike „računovodstva otvorenih knjiga“ iz kojih se sasvim jasno vidi da su odnos snaga između kupca i dobavljača i strateška važnost proizvoda ključne determinante koje određuju odnose između karika u lancu nabavke.

IZVORI

1. Agndal, H., Nilsson, U. (2008). „Supply chain decision-making supported by an open books policy“. *International Journal of Production Economics* 116 (1), 154–167.
2. Agndal, H., Nilsson, U. (2009). „Inter-organizational cost management in the exchange process“. *Management Accounting Research* 20 (2), 85–101.
3. Agndal, H., Nilsson, U. (2010). „Different open book accounting practices for different purchasing strategies“. *Management Accounting Research*, Vol. 21, 147–166.
4. Alenius, E., Lind, J., Strömsten, T. (2015). „The role of open book accounting in a supplier network: Creating and managing interdependencies across company boundaries“. *Industrial Marketing Management*, Vol. 45, 195–206.
5. Baiman, S., Rajan, M. V. (2002). „Incentive issues in inter-firm relationships“. *Accounting, Organizations and Society* 27 (3), 213–238.
6. Carr, C., Ng, J. (1995). „Total cost control: Nissan and its UK supplier partnerships“. *Management Accounting Research* 6, 347–365.

7. Coper, R., Slagmulder, R. (2004). "Interorganizational cost management and relational context". *Accounting, Organizations and Society* 29 (1), 1–26.
8. Dekker, H. (2003). "Value chain analysis in interfirm relationships: A field study". *Management Accounting Research* 14, 1–23.
9. Dekker, H. (2004). "Control of inter-organizational relationships: Evidence on appropriation concerns and coordination requirements". *Accounting, Organizations and Society* 29, 27–49.
10. Dekker, H. (2008.). "Partner selection and governance design in interfirm relationships". *Accounting, Organizations and Society* 33 (7–8), 915–941.
11. Hoffjan, A., Kruse, H. (2006). „Open book accounting als Instrument im Rahmen von Supply Chains- Begriff und praktische Relevanz“. *Zeitschrift für Controlling & Management*, 50 (2), 94–99.
12. Kajüter, P., Kulmala, H. I. (2005). „Open-book accounting in networks: Potential achievements and reasons for failures“. *Management Accounting Research* 16 (2), 179–204.
13. Kulmala, H. I. (2002). "Open-book accounting in networks". *The Finnish Journal of Business Economics* 52 (2), 157–177.
14. Kulmala, H. I., Paranko, J., Uusi-Rauva, E. (2002). „The role of cost management in network relationships“. *International Journal of Production Economics* 79 (1), 33–43.
15. Kulmala, H. I. (2004). "Developing cost management in customer–supplier relationships: Three case studies". *Journal of Purchasing & Supply Management* 10 (2), 65–77.
16. Lamming, R. C., Caldwell, N. D., Philips, W. and Harrison, D. A. (2005). "Sharing sensitive information in supply relationships: The flaws in one-way open-book negotiations and the need for transparency". *European Management Journal*, 23 (5), 554–563.
17. Lührs, S. (2010). *Kostentransparenz in der Supply Chain: Der Einsatz von Open Book Accounting in Zulieferer-Abnehmer-Beziehungen*. Gabler Verlag.
18. Mclvor, R. (2001). "Lean supply: The design and cost reduction dimensions". *European Journal of Purchasing Supply Management* 7, 227–242.
19. Mouritsen, J., Hansen, A., Hansen, O. (2001). „Inter-organizational controls and organizational competencies: Episodes around target cost management/functional analysis and open book accounting". *Management Accounting Research* 6, 221–244.
20. Munday, M. (1992). "Accounting cost data disclosure and buyer-supplier partnerships: A research note". *Management Accounting Research* 3 (3), 245–250.
21. Prahalad, C. K., Hamel, G. (1990). "The core competence of the corporation". *Harvard Business Review* 68 (3), 79–91.
22. Romano, P., Formentini, M. (2012). "Designing and implementing open book accounting in buyer-supplier dyads: A framework for supplier selection and motivation". *International Journal of Production Economics*, 137 (1), 68–83.
23. Seal, W., Cullen, J., Dunlop, A., Berry, A., Ahmed, M. (1999). "Enacting a European supply chain: A case study on the role of management accounting". *Management Accounting Research* 10 (3), 303–322.