

1. Mjesto i uloga RIS-a u savremenim uslovima poslovanja

Odvajkada su ljudi **zapisivali** neki važan događaj u želji da ga ne zaborave. Ta kultura se prenijela i do današnjeg dana, pa u namjeri da neki bitan, privatni ili poslovni događaj ne zaboravimo, bilježimo. Bilježenje ili zapisivanje je zapravo podsjećanje na nešto što će se desiti ili na nešto što se desilo. Zapisivanjem mi ne zaboravljamo prošlost, ali ujedno učeći od nje stvaramo budućnost. Tako i u računovodstvu, zapisivanjem (pisanjem) evidentiramo prošlost, događaje koji su nastali i na bazi izvještaja donosimo buduće odluke, odnosno kreiramo buduće poslovne prilike. Računovodstveni informacijski sistem je stoga osnovno oruđe čijim dobrim rukovanjem je moguće obezbijediti uspjeh poslovanja privrednog društva.

Naime, uslovi poslovanja u kojima privredno društvo danas obavlja svoju poslovnu aktivnost su drastično izmijenjeni u odnosu na uslove koji su vladali prije deset, pedeset ili sto godina. Tradicionalne paradigme poslovanja više ne važe. Izazovi sa kojima se suočava preduzeće dolaze iz mikookruženja¹ (samog preduzeća) i makrookruženja² (oznaka 1)) (vidjeti sliku 1) i da bi savremeno privredno društvo bilo u mogućnosti da odgovori na iste, neophodno je da raspolaže **informacijom** koja će svojim **kvalitativnim atributima** pomoći bilansnim adresatima (internim i eksternim) da analiziraju, kontrolišu i usmjeravaju njegovu buduću razvojnu i poslovnu politiku. Postavlja se pitanje – Gdje se nalazi izvorište takvih informacija? Izvorište se krije u Računovodstvenom informacijskom sistemu (RIS) i na sljedećem grafičkom prikazu ilustrujemo mjesto i ulogu RIS-a u sistemu informisanja privrednog društva (slika 1). Kao što se dâ zapaziti, RIS ima zadatak da prikuplja određene **ekonomske promjene** (transakcije, okolnosti i događaje) (oznaka 2)) koje nastaju u **mikro i makro** poslovnom okruženju (oznaka 1)), nakog toga ih dokumentuje (**INPUT**), analizira i vrednuje (**PROCES**) i izvještava (**OUTPUT**) (oznaka 3) i 4)) da bi na kraju obradom outputa bile dobijene **informacije** (oznaka 5)), koje se distribuiraju korisnicima (internim i eksternim) (oznaka 6)), na bazi kojih oni donose **poslovne odluke** (oznaka 7)), odnosno sprovode svoje aktivnosti. I tako u krug (oznaka 8)), čime se formira neprekidan računovodstveni tok.

Zbog važnosti, u ovom dijelu želimo da istaknemo sljedeće. Kako bi se spriječile određene zloupotrebe u pogledu kvaliteta outputa finansijskih izvještaja, prije nego što se isti učine dostupnim eksternim korisnicima, vrši se njihova provjera od strane nezavisnih revizora (oznaka 9))³. Nakon uvida revizor daje mišljenje⁴ da li su finansijski iskazi usklađeni sa važećom

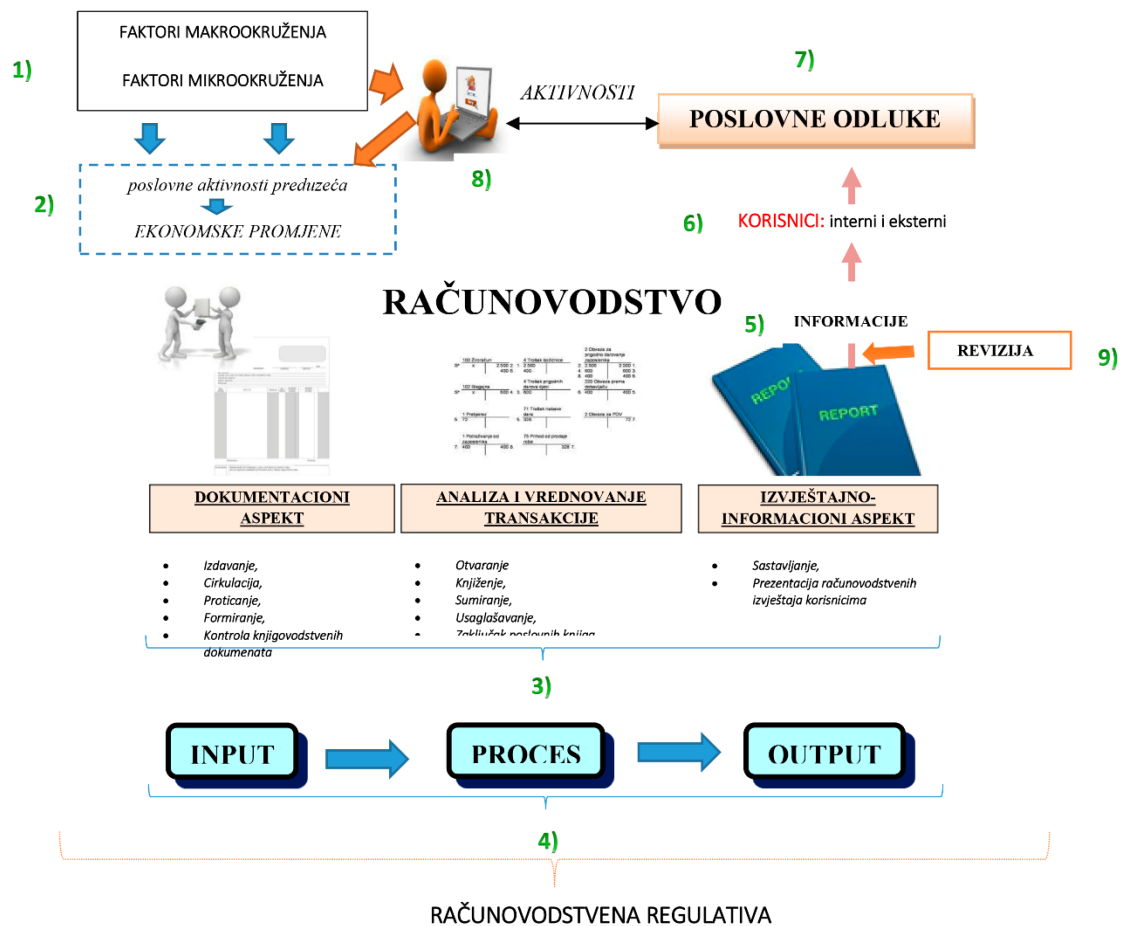
¹ Npr. dobavljači, potencijalni proizvođači, kupci i sl.

² Kao što su npr. društveno-političko uređenje, demografske promjene, međunarodni odnosi, naučno-tehnički uslovi i sl.

³ Nezavisnost znači da lica koja vrše reviziju nemaju nikave dodirne tačke sa kompanijom u kojoj vrše reviziju. Na taj način je moguće da javnost stekne povjerenje na mišljenje koje oni daju povodom poslovanja kompanije.

⁴ Revizor može da izrazi jedno od sljedećih mišljenja: mišljenje bez rezerve (pozitivno mišljenje); mišljenje sa rezervom; uzdržavanje od mišljenja (odrečno mišljenje); negativno mišljenje.

profesionalnom, odnosno zakonskom računovodstvenom regulativom. Znajući da se MRS/MSFI baziraju na određenoj procjeni, to se shodno tome od nezavisnog revizora ne može očekivati da će egzaktno mišljenje po pitanju kvalitativnih odrednica finansijskih izvještaja. Međutim, kako smo već naveli, zbog činjenice da iznose nezavisno profesionalno mišljenje, revizori danas uživaju veliki profesionalni ugled u poslovnom svijetu, te se stoga i njihovo mišljenje smatra relevantnim sa aspekta donošenja određenih poslovnih odluka.



Slika 1: Preduzeće, njegovo okruženje i funkcije RIS-a

Na kraju, u ovom dijelu, smatramo bitnim da naglasimo, da se cjelokupna aktivnost koja se odnosi na realizaciju poslova u domenu pojedinih faza RIS-a, prije svega podrazumijevamo segment finansijskog računovodstva, odvija pod uticajem računovodstvene regulative (profesionalne, zakonske i interne), o čemu je više bilo riječi u okviru predmeta Računovodstvo na II godini studija.

Na osnovu svega iznijetog, zaključujemo:

Zadatak RIS-a je da od „sirovih“ podataka (količinski i/ili vrijednosno izraženih) iz računovodstvene dokumentacije, knjigovodstvenom obradom stvori u poslovnim knjigama računovodstvenu bazu podataka i pokazatelja, a potom da iste daljom obradom – pripremanjem

odgovarajućih računovodstvenih izvještaja, transformiše u problemski orijentisane informacije, i na kraju, da se one dostave korisnicima koji će iste koristiti za različite svrhe, uglavnom za poslovno-finansijsko odlučivanje.

Zbog značaja, smatramo bitnim da istaknemo pojmovnu i suštinsku razliku između podatka i informacije, posebno uzimajući u obzir okolnost da se u dijelu zaključaka ističe da je cilj RIS-a da podatak transformiše u informaciju. U tom smislu, računovodstveni podatak predstavlja neutralnu činjenicu iz računovodstvene baze podataka s tačnim značenjem (broj, riječ, simbol) do kojeg se došlo posmatranjem ili istraživanjem i koji kao takav može biti primljen, obrađen i prenet kao podloga za različite informacione svrhe⁵. Računovodstveni podaci sami po sebi puno ne znače ukoliko ne znamo da ih interpretiramo. Na drugoj strani, ukoliko se određenom računovodstvenom podatku dâ smisao ili sadržaj, on postaje koristan i značajan za poslovno odlučivanje. Upravo stoga, poslovna odluka se samo i isključivo donosi na bazi računovodstvene informacije, a nikako na osnovu računovodstvenog podatka.

Primjer 1:

*Na kolegijumu preduzeća „MK & A“ DOO menadžer prodaje je napisao na izvještaju koji je dostavio Upravi: „**prihod, 25%, 2020, 2021.**“ Međutim, kako Uprava preduzeća treba da donese odluku o uvođenju novog proizvoda u asortiman, to joj navedeni izvještaj nije pružao nikakvu osnovu na bazi koje bi bila u mogućnosti da donese odluku. Rukovodilac Finansijsko-računovodstvene službe je pojasnio da izvještaj na kome stoji „**prihod, 20.000 €, 2020**“, nije ništa drugo nego riječ, slovo, tj. broj, te da se na osnovu toga ništa ne može zaključiti niti donijeti bilo kakva odluku. Stoga, gore navedeno predstavlja računovodstveni **podatak**.*

*Davanjem podatku određeni **kontekst (smisao ili sadržaj)** vrši se njegova transformacija u **računovodstvenu informaciju**. Rukovodilac Finansijsko-računovodstvene službe je naveo da npr. ako bismo rekli da je vrijednost realizovane količine robe u 2021. u odnosu na prethodnu, 2020. godinu porasla za 25%, onda bi podaci/pokazatelji **postali računovodstvena informacija** jer na taj način korisnik ima cjelovitiji uvid o poslovanju preduzeća, te na osnovu toga je u mogućnosti da donese pouzdaniju poslovnu odluku.*

Dakle, zaključka smo da RIS predstavlja jedan novi „**jezik poslovne komunikacije**“. Stoga, da bi korisnici bili u mogućnosti da koriste informacioni potencijal RIS-a, neophodno je da nauče i razumiju određene riječi (pojmove) koje čine taj jezik, odnosno da ga upotrebljavaju na pravi način. Međutim, prije nego detaljnije uđemo u pojašnjenje određenih termina računovodstvenog jezika, smatramo bitnim da pojasnimo pojedine segmente RIS-a, polazeći od kriterijuma korisnika.

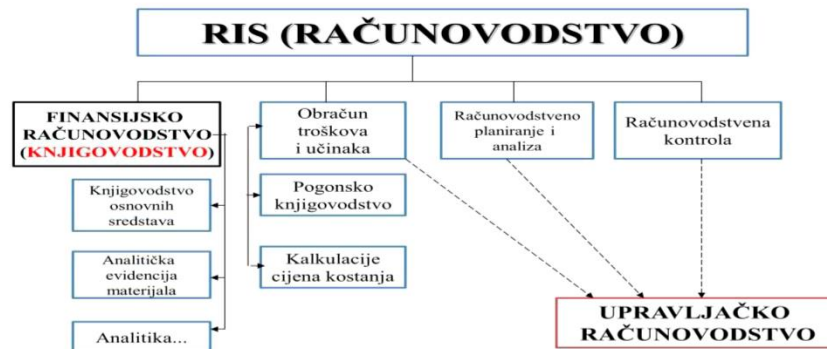
⁵ Npr. realizacija proizvoda za tekuću godinu (npr. 2021) je 50.000 €.

1.1.Podjela RIS-a prema kriterijumu korisnika

Ukoliko RIS posmatramo kroz prizmu **kome su namijenjeni i ko koristi** određene outpute, odnosno **za koga** se pripremaju, to se može podijeliti na:

- finansijsko računovodstvo;
- upravljačko računovodstvo.

Naredni grafički prikaz to i ilustruje (Slika 2):



Slika 2: Komponente RIS-a⁶

Kao što se dâ zapaziti, finansijsko i upravljačko računovodstvo imaju isto izvorište, ali se u jednom trenutku razdvajaju i teku svojim tokovima: finansijsko teče put eksternih korisnika, dok upravljačko ili menadžment računovodstvo svoj tok završava kod internih korisnika. Prije nego detaljnije uđemo u razmatranje problematike sličnosti i razlike između ova dva segmenta jedne cjeline, ukratko ćemo se osvrnuti na korisnike računovodstvenih informacija. Kao što je već istaknuto, finansijsko računovodstvo fokus stavlja na pružanje outputa **eksternim korisnicima računovodstvenih informacija**. Eksterni korisnici računovodstvenih informacija su brojni, tako da se mogu klasifikovati u dvije podgrupe: korisnici koji su direktno zainteresovani i korisnici koji imaju indirektan interes. *Eksterni korisnici* koji imaju:

- *direktan interes* su postojeći i budući kreditori (banke i druge finansijske institucije⁷), dobavljači i investitori,
- *indirektan interes* čine zaposleni, kao i sindikati, kupci, poreski organi (npr. Poreska uprava) i Vladine agencije, i sl.

⁶ Ističemo da ovakva struktura RIS-a odgovara značajnim dijelom tradicionalnom konceptu računovodstva. Međutim, savremeni pristup računovodstva, pored finansijskog i upravljačkog računovodstva, obuhvata još i računovodstvo troškova.

⁷ Banke posebno analiziraju finansijsko stanje, rentabilnost, likvidnost određene kompanije prije nego joj odobre kreditna sredstva.

Primjer 2:

Preduzeće „MK & A“ DOO nakon sastavljanja svojih finansijskih iskaza za određeni period će učiniti iste transparentnim svojim vlasnicima, odnosno ulagačima, bankama, kreditorima, nadležnim poreskim organima i sl. Razlog je da bi se navedeni korisnici direktno upoznali sa podacima o imovinskom položaju, profitabilnosti, likvidnosti. Navedeni izveštaji se ne koriste samo na nivou navedenih korisnika preduzeća „MK & A“ DOO, već se mogu široko koristiti, kako unutar, tako i van određene poslovne grane, kako bi se sagledala uspješnost kompanije, odnosno od strane potencijalnih investitora donijele odluke o ulaganju u kompaniju. Stoga je za navedene korisnike veoma značajno da uče novi „jezik poslovne komunikacije“ kako bi razumjeli informacionu poruku koju nose finansijski izvještaji.

U kontekstu datog primjera, Konceptualni okvir za finansijsko izvještavanje⁸ navodi da je u fokusu finansijskih izvještaja pružanje informacija kako bi korisnici bili u mogućnosti da donose sljedeće ekonomske odluke: a) kada da kupe, drže ili prodaju udio u kapitalu; b) da daju ocjene o upravljanju ili odgovornosti menadžmenta; c) da ocijene sposobnost entiteta da plaća i obezbjeđuje druga primanja svojim zaposlenima; d) da ocijene sigurnost iznosa pozajmljenih entitetu; e) da utvrde poresku politiku; f) da utvrde dobit i dividende za raspodjelu; g) da regulišu aktivnosti preduzeća i sl.

Za razliku od finansijskog računovodstva, upravljačko računovodstvo nastoji da pripremi što je moguće kvalitetniji output **internim korisnicima računovodstvenih informacija**. Interni korisnici su zapravo menadžeri koji se nalaze na svim organizacionim nivoima u preduzeću: top menadžment zadužen za donošenje strateških odluka, srednji menadžment koji u fokusu ima donošenje taktičkih odluka, odnosno operativni koji je zadužen za donošenje i realizaciju svakodnevnih, operativnih odluka i aktivnosti. Navedene informacije moraju biti specifične u smislu da mogu jedino i isključivo da zadovolje potrebe menadžmenta, što znači da se te informacije u velikoj mjeri razlikuju po obimu i kvalitetu od informacija raspoloživih eksternim korisnicima. Specifičnost ove informacije se ogleda u blagovremenosti, čime se pruža mogućnost da se sagleda uspješnost poslovanja u prošlosti, kako bi se na osnovu toga sagledala očekivanja u budućnosti. Napominjemo da je menadžment preduzeća takođe zainteresovan za finansijske informacije o entitetu. Međutim, menadžment ne mora da se oslanja na finansijske izvještaje opšte namjene zato što je u mogućnosti da interno pribavi finansijske informacije koje su mu potrebne⁹.

Primjer 3:

Menadžment kompanije „MK & A“ DOO može tražiti od rukovodioca pojedinih sektora da se na dnevnom ili nedjeljnom nivou dostavljaju izvještaji u formi koja odgovara menadžmentu, kako bi na osnovu toga vidjeli koliko je npr. bilo naplate, koji su troškovi nastali, odnosno koliki je

⁸ Konceptualni okvir za finansijsko izvještavanje (Sl. glasnik RS, br. 92/2019).

⁹ Isto.

potreban budžet, tj. finansijski plan za svaki proizvod, odnosno uslugu koju imaju u svom asortimanu.

1.1.1. Finansijsko računovodstvo vs. Upravljačko računovodstvo

Prikaz dat na *Slici br. 1* ukazuje na to da upravljačko računovodstvo predstavlja internu (unutrašnju) dimenziju RIS-a te da se RIS takođe srijeće sa zahtjevom u pogledu njegovog organizovanja i upotrebe izvan granica preduzeća – finansijsko računovodstvo.

Kao dva segmenta jedne cjeline, upravljačko računovodstvo, za razliku od finansijskog, odlikuje: sastavljanje i prezentacija finansijskih iskaza u kraćim vremenskim periodima (iz dana u dan, nedjeljno...), zavisno od informacione potrebe menadžmenta preduzeća, fokusiranost na budućnost pri čemu predmet posmatranja nije samo preduzeće, već i pojedini segmenti unutar njega, kao i grupe proizvoda ili pak konkretni proizvodi.

U narednom tabelarnom prikazu (Tabela 1), polazeći od različitih kriterijuma, daju se razlike između finansijskog i upravljačkog računovodstva:

KRITERIJUMI	FINANSIJSKO RAČUNOVODSTVO	UPRAVLJAČKO RAČUNOVODSTVO
UREĐENO RAČUNOVODSTVENOM REGULATIVNOM	<i>Da</i>	<i>Ne</i>
FOKUSIRA SE NA	<i>Dešavanja iz prošlosti</i>	<i>Na prošlost ali i na buduće odluke</i>
KORISNICI IZVJEŠTAJA	<i>Eksterni (investitori, zaposleni, banka...)</i>	<i>Samo uprava</i>

Tabela 1: Finansijsko vs. Upravljačko računovodstvo

U pogledu izvještavanja, odnosno karaktera izvještaja, postoje značajne razlike između finansijskog i upravljačkog računovodstva, a one su date u Tabeli 2:

KRITERIJUMI	FINANSIJSKO RAČUNOVODSTVO	UPRAVLJAČKO RAČUNOVODSTVO
UČESTALOST IZVJEŠTAVANJA	<i>Najčešće godišnje (zavisno od pravnog statusa preduzeća)</i>	<i>Javljaju se kada god je to potrebno, zavisno od potrebe menadžmenta</i>
PRAVOVREMENOST	<i>Obično se javlja znatan vremenski period kašnjenja između perioda koji je obuhvaćen izvještajem i datuma objavlivanja izvještaja</i>	<i>Mogu da se kreiraju sa minimalnim odlaganjem, pod uslovom da postoje adekvatni sistemi</i>

DETALJNOST	<i>Informacije nijesu detaljne: transakcije se sumiraju u nekoliko rubrika</i>	<i>Mogu biti detaljni i sažeti koliko god je to potrebno</i>
INFORMACIJE O NEFINANSIJSKIM PERFORMANSAMA	<i>Veća je vjerovatnoća da će biti uključene u izvještaje većih, a ne manjih organizacija, ali su često ograničene u obimu i sadržaju</i>	<i>Informacije i/ili indikatori o nefinansijskim performansama često su njegovi važni sastavni elementi</i>
VELIČINA IZVJEŠTAJA	<i>Izvještaji za cijelo preduzeće</i>	<i>Izvještaji po pojedinom proizvodu/poslu/usluzi/odjeljenju/segmentu</i>
FORMA IZVJEŠTAJA	<i>Set finansijskih iskaza opšte namjene</i>	<i>Bilo koja forma koju odabere Uprava</i>

Tabela 2: Finansijsko vs. Upravljačko računovodstvo s aspekta izvještavanja¹⁰

Polazeći od svega gore navedenog **zaključujemo** da finansijsko i upravljačko računovodstvo koriste **ISTO IZVORIŠTE**, odnosno da sprovode aktivnosti:

- prikupljanja, vrednovanja i sređivanja knjigovodstvene dokumentacije,
- knjigovodstvene obrade: kontiranjem, knjiženjem (evidentiranjem) istih, i
- knjigovodstveno-računskih operacija,

radi stvaranja **BAZE PODATAKA** na osnovu kojih se sastavljaju odgovarajući informacioni sadržaji koji se dostavljaju korisnicima: **EKSTERNIM i INTERNIM**.

Pitanja za provjeru znanja

1. Polazeći od saznanja koja imate u dijelu načina funkcionisanja RIS-a i njegovih faza, nastojte da nađete komparaciju kroz primjer iz svakodnevnog života.
2. Sistematizujte navedene kategorije u pripadajućim fazama RIS-a: evidentiranje u dnevniku; provjera knjigovodstvene dokumentacije; zaključak poslovnih knjiga; prikupljanje ekonomskih promijena; evidentiranje u glavnoj knjizi; sastavljanje finansijskih iskaza; sastavljanje probnog lista; prezentacija finansijskih iskaza.
3. Imajući u vidu ulogu i značaj RIS-a za poslovanje jednog preduzeća, objasnite na primjeru šta znači da je RIS „jezik poslovne komunikacije“.
4. Klasifikujte šta je od navedenog svojstveno finansijskom, a šta upravljačkom računovodstvu: regulisano računovodstvenom regulativom; fokus na dešavanja iz prošlosti ali i gleda na budućnost; samo menadžeri na različitim nivoima upravljanja.
5. Kosta je računovođa u proizvodnom preduzeću „MK & A“ DOO.

¹⁰ Navedena tabela je jednim dijelom preuzeta od strane različitih autora (sa www i od Gowthorpe, C. (2008). *Upravljačko računovodstvo*, Data Status, Beograd, str. 3), ali je prilagođena prema mišljenju autora.

Zaokružite koje od dolje navedenih aktivnosti su istovremeno i ekonomske promjene koje Kosta može evidentirati u knjigovodstvu.

- a. Preduzeću je odobren dugoročni kredit za kupovinu bagera;*
 - b. Preduzeću je obračunata zatezna kamata zbog neizmirenja obaveze na vrijeme;*
 - c. Primljena je faktura za nabavku materijala koji nije stigao u preduzeće, franko magacin kupca;*
 - d. Primljena je kazna za nepropisno parkiranje za vlasnika preduzeća, koji je upravljao službenim vozilom.*
- 6. Navedite da li izjava „Ostvarena prodaja preduzeća u 2020. godini je za 3% niža od prodaje u 2019. godini“ ima karakter: a) podatka: b) informacije. Obrazložite odgovor.**

2. Upravljačko računovodstvo – pojam, uloga i karakteristike u sistemu informisanja preduzeća

Dinamični i nepredvidljivi uslovi poslovanja, koji karakterišu novi milenijum, zahtijevaju brzinu i proaktivan pristup u poslovanju. Uz to se nikako ne smije zanemariti nova tehnološka revolucija, koja je iz temelja promijenila dugo ukorijenjene paradigme poslovnog postupanja i dovela do značajnog restrukturiranja na svim nivoima. Koncept „kvazi“ menadžmenta koji je odgovarao mirnom i stabilnom poslovnom okruženju biva urušen i na njegovim temeljima nastaje savremeno poimanje kako samog menadžment koncepta, tako i mjesta i uloge menadžera. Menadžment (*eng. „manage“ –postići, unaprijediti, rukovoditi, upravljati*) načelno predstavlja proces predviđanja, organizovanja, komandovanja, koordinacije i kontrole. Drugim riječima, menadžment predstavlja proces ili funkciju koja je najznačajnija za svako preduzeće i ona obuhvata poslove upravljanja preduzećem¹¹. Generalno, mnogi autori iz oblasti menadžmenta su mišljenja da menadžment kao proces ima četiri funkcije:

- *organizovanje* – koja podrazumijeva adekvatnu izgradnju aktivnosti u domenu pripreme određenih zadataka, postavljanje ciljeva kao i delegiranja nadležnosti na određene ljude;
- *vođenje* – podrazumijeva postojanje efikasnog sinhroniciteta između vođe (lica na čelu organizacija ili određenog zadatka) i njegovih podređenih;
- *planiranje* – u fokusu ima stremjenja aktivnosti i ostvarenje u budućnost pa u kontekstu toga podrazumijeva adekvatan izbor ciljeva, misije i aktivnosti koje će pomoći da se postavljeni planovi i realizuju;
- *kontrola* – koja treba da dâ odgovor na pitanje da li su ostvarenja u skladu sa planovima/standardima, i da u slučaju postojanja odstupanja pronade uzrok i preduzme aktivnosti kako bi se postigle željene aktivnosti.

Stoga u ovakvim uslovima poslovanja menadžment predstavlja ključno oruđe postizanja efikasnosti i efektivnosti rada, a upravo tim oruđem treba da upravljaju menadžeri. Evidentno je da danas na svim nivoima u preduzeću raste uloga i značaj menadžera, koji se **generalno posmatraju kao osobe koje su odgovorne** za planiranje, organizovanje i upravljanje poslovanjem, radom grupe ljudi, odnosno njihovim nadgledanjem, koordinacijom, preduzimanjem korektivnih akcija¹². Iz svega gore navedenog slijedi zaključak da menadžment predstavlja vještinu ili sposobnost upravljanja, a da se to upravljanje realizuje uz pomoć menadžerā, zahvaljujući osobinama koje posjeduju.

Međutim, posjedovanje vještina i osobina nije po sebi dovoljno da bi se uspješno upravljalo, odnosno rukovodilo poslovnom politikom preduzeća, odnosno preduzimale aktivnosti koje su u funkciji njegovog rasta i razvoja. Naime, kako savremeni menadžer treba da ima proaktivan pristup

¹¹ Preuzeto sa: <http://pmc.edu.rs/sta-je-menadzment/> (datum pristupa: 2. 3. 2021).

¹² Preuzeto sa: <https://beleske.com/sta-znaci-biti-menadzer/> (datum pristupa: 2. 3. 2021).

na stvari i okolnosti u poslovnom okruženju i da na vrlo jasan i objektivan način osmišljava i realizuje misiju i viziju svog preduzeća, to mu je od presudne važnosti da u svakom trenutku raspolaze sa kvalitetnom informacionom bazom koja dolazi od strane **upravljačkog računovodstva**. Upravljačko računovodstvo ili menadžersko računovodstvo (*Managament accounting*) u fokus stavlja interne korisnike, odnosno menadžere koji se nalaze na različitim hijerarhijskim nivoima unutar preduzeća i ima za cilj da im obezbijedi output (podatak, pokazatelj ili informaciju) na osnovu kojih će oni biti u mogućnosti da ostvare funkciju menadžmenta – planiranje, upravljanje, kontrolu i odlučivanje.

Jedno šire poimanje upravljačkog računovodstva je dato od strane Ovlašćenog instituta računovođa upravljačkog računovodstva (*CIMA*¹³) u kome se navodi da upravljačko računovodstvo treba da prepoznaje, stvara, predstavlja, tumači i koristi relevantne informacije za:

- *Donošenje strategijskih odluka i uobličavanje poslovne strategije;*
- *Planiranje dugoročnog, srednjoročnog i kratkoročnog poslovanja;*
- *Utvrdjivanje strukture kapitala i finansiranje te strukture;*
- *Osmišljavanje strategije nagrađivanja za izvršioce i akcionare;*
- *Kontrolu poslovanja i obezbjeđivanje efikasnosti korišćenja resursa;*
- *Mjerenje i izvještavanje menadžmenta i drugih stejkholdera o finansijskim i nefinansijskim performansama.*

Generalno, upravljačko (menadžersko) računovodstvo jeste dio RIS-a koji je okrenut unutra, (ka) preduzeću, odnosno ka informacionim potrebama menadžera, kako bi bili u mogućnosti da spremno odgovore na izazove savremenog poslovnog okruženja, na način što će efikasnije **organizovati, kontrolisati poslovanje, odnosno donositi bolje poslovne odluke.**

Kroz naredni prikaz (*Tabela 3*) dat je sumarni prikaz svrhe, upotrebe, odnosno alata i tehnika koje koristi upravljačko računovodstvo:

SISTEM UPRAVLJAČKOG RAČUNOVODSTVA		
SVRHA	UPOTREBA	ALATI I TEHNIKE
Sastavljanje izvještaja koji će svojim kvalitativnim obilježjima biti u mogućnosti da zadovolje potrebe menadžmenta koji se nalaze na različitim hijerarhijskim nivoima unutar preduzeća	Planiranja;	CVP analiza;
	Odlučivanje (alternativno i kapitalno);	Diferencijalna analiza (relevantni/irelevantni troškovi, oportunitetni troškovi);
	Formiranje cijene koštanja i prodajne cijene;	Budžetiranje;
	Kontrola poslovanja;	Izvještavanje;
		Sistemi obračuna troškova;

¹³ Chartered Institute of Management Accountants. Napomena: Navedena definicija je preuzeta od: Gowthorpe, C. (2008). *Upravljačko računovodstvo*, Data Status, Beograd, str. 7.

	Mjerenje performansi;	Standardni troškovi; Marginalni/varijabilni troškovi; Budžetiranje; Izvještavanje.
--	-----------------------	---

Tabela 3: Sistem upravljačkog računovodstva¹⁴

Dakle, iz svega navedenog slijedi zaključak da se razlog postojanja upravljačkog računovodstva krije u pružanju informacione podrške menadžerima (rukovodstvu), kako bi bili u mogućnosti da ostvare ciljeve koji su pred njih postavljeni. Upravljačko računovodstvo, kao integralni dio računovodstvenog informacionog sistema (RIS-a) mijenja fokus i usmjerava ga u pravcu internih korisnika na način što vrši *prikupljanje, klasifikovanje i sumiranje podataka iz računovodstva*, i nakon toga sprovodi aktivnosti u domenu *pripremanja, podnošenja i interpretacije računovodstvenih izvještaja rukovodstvu preduzeća*. Da bi uspješno realizovalo svoje aktivnosti, upravljačko računovodstvo je tokom vremena razvilo određene alate i tehnike, kao što obračun troškova i učinaka, standardni troškovi, varijabilni troškovi, CVP analiza, budžetiranje i sl.

2.1. Hronološki prikaz razvoja upravljačkog računovodstva

Zbog velikog značaja i uloge koja se danas pripisuje upravljačkom računovodstvu, posebno u domenu obezbjeđenja sistema informisanja menadžmenta preduzeća, u tabelarnom prikazu koji slijedi ukazaće se na jedan od višepisutnih evolutivnih puteva kroz koje je prošlo. Zapaža se da je rađanje, kao i širenje ideje upravljačkog računovodstva nastala na sve prisutnijem jazu između informacionih potreba menadžmenta i informacionih mogućnosti finansijskog računovodstva¹⁵. Upravo na tom putu uočena pojava kao i širenja navedenog gega, generalna ideja imanentna upravljačkom računovodstvu se postepeno razvija i dobija svoju formu i oblik karakterističan za savremeno upravljačko računovodstvo.

U narednoj tabeli (Tabela 4) se daje samo konceptualni model koji ukazuje na suštinska obilježja pojedinih faza razvoja upravljačkog računovodstva. Činjenica je da svaka naredna faza u njegovom razvoju nije nastala kao posljedica osjećaja udobnosti i zadovoljstva u prethodnoj. Naprotiv, nastala je kao posljedica njegove nemogućnosti da pruži informacionu potporu koja je bila potrebna u pojedinim periodima poslovanja, kao i usljed dejstva velikog broja činilaca za koje se slobodno može reći da su imali presudnu ulogu u formiranju postojećeg oblika i suštinskih odlika upravljačkog računovodstva. Usko povezano sa prethodno navedenim, od velike su važnosti istraživanja koja ukazuju na postojanje četiri evolutivne etape upravljačkog računovodstva: 1) *faza*

¹⁴ Preuzeto i prilagođeno: Žarkić-Joksimović, N. (1995). *Upravljačko računovodstvo – Računovodstvo za menadžment*, Beograd, str. 19.

¹⁵ Stevanović, N., Malinić, D. (2003). *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, str. 41.

*apsolutno istinitih informacija (absolute-truth approach); 2) faza uslovno istinitih informacija (conditional-truth approach); 3) faza ekonomično istinitih informacija (costly-truth approach); 4) faza informisanja uz uvažavanje efekata na ponašanje pojedinaca i grupa (behavioral approach)*¹⁶.

	Faza 1	Faza 2	Faza 3	Faza 4
Period	<i>početak 50-ih</i>	<i>kraj '65. god.</i>	<i>kraj '85. god.</i>	<i>kraj '95. god.</i>
Obilježje	<i>napisan je veliki broj radova; jednostavna tehnologija, kao i postupak identifikovanja troškova radne snage i materijala.</i>	<i>Upravljačka aktivnost; upravljački izvještaji; računovodstvo odgovornosti.</i>	<i>nove tehnike upravljanja troškovima.</i>	<i>ispitivanje izazivača vrijednosti.</i>
Fokus	<i>finasijska kontrola; determinisanje troškova.</i>	<i>snabdijevanje informacijama za menadžment kontrolu i planiranje.</i>	<i>redukovanje gubitaka upotrebom poslovnih procesa i tehnika upravljanja troškovima.</i>	<i>kreiranje vrijednosti efikasnom upotrebom izvora.</i>
Sistem obračuna troškova	<i>po standardnim troškovima (koji je zahtijevao angažovanje velikog broja ljudi).</i>	<i>po standardnim troškovima (koji je dosegao vrhunac).</i>	<i>po standardnim troškovima (postaje previše skup za održavanje i počinje da opada); obračun na osnovu aktivnosti (stvara interesovanje ali nije bio široko primijenjen).</i>	<i>upravljanje na osnovu aktivnosti, strategijske analize troškova i traženje najboljeg postupka, balance scorecard.</i>

Tabela 4: Obilježja pojedinih etapa razvoja upravljačkog računovodstva

Prije nego se detaljnije uđe u analizu pojedinih karakternih obilježja evolutivnih etapa upravljačkog računovodstva, datih u prethodnom tabelarnom prikazu (**Tabela 4**), podstaknuti bogatim istraživanjima iz navedene oblasti dâ se zapaziti da je *faza apsolutno istinitih informacija* prethodila navedenoj **etapi 1**, budući da je pratila razvoj upravljačkog računovodstva od njegovog postanka pa sve do kraja 40-ih godina XX vijeka. Takođe, za navedeni period vezuje se pojava

¹⁶ Navedena klasifikacija je preuzeta od Kaplan, R. (1982). *Advanced Management Accounting*, Prentice Hall, Inc., Englewood Cliffs, New Jersey, str.1–4., kao i od IFAC. (1998). *Management accounting concepts*, March. New York: International Federation of Accountants Committee (IFAC). Literatira navodi na zaključak da je na prva tri pristupa među prvima ukazao Horngren, C., „*Management Accounting: Where are We?*“, Management Accounting and Control, Beyer Symposium, University of Winconsin, 1975, dok je posljednja etapa biheviorističkog pristupa upravljačkog računovodstva nastala kao posljedica novijih istraživanja iz date oblasti.

računovodstva troškova, posebno u njegovim prvim godinama i decenijama, da bi svoju punu afirmaciju posmatrani segment upravljačkog računovodstva doživio pri kraju navedene etape. Budući da je računovodstvo troškova prvenstveno nastalo kao rezultat potreba da se izađe u susret zahtjevima finansijskog izvještavanja, to se u navedenom periodu na njega vršio veliki pritisak, kako bi se postigla što preciznija alokacija stvarno nastalih troškova¹⁷. Sistem troškova koji je nastao u navedenom periodu (koncept punih troškova i prihoda, kao i neto rezultata) predstavlja pokretačku snagu za dalji razvoj ostalih sistema, koji su obilježavali sljedeće razvojne etape upravljačkog računovodstva. Međutim, već u ovom periodu pojedini istraživači uočavaju određene manjkavosti u primjeni postojećeg sistema obračuna troškova, budući da je njegova primarna uloga usmjerena ka obezbjeđivanju adekvatnog obračuna troškova proizvoda, dok ostale dvije zapažene funkcije, *operativno planiranje i kontrola ostvarenja, kao i donošenje pojedinačnih odluka*, bivaju u značajnoj mjeri potisnute¹⁸.

Prva etapa u razvoju upravljačkog računovodstva počinje da se javlja ranih 50-ih godina prošlog vijeka. Time se i smatra periodom u kome je rođeno upravljačko računovodstvo, kao i periodom u kome započinje vladavina *uslovno istinitih informacija*. Kako sve više gubi na značaju prvobitna orijentacija računovodstva troškova u domenu odgovaranja na zahtjeve finansijskog izvještavanja, to sve više dolazi do izražaja interna informaciona usmjerenost menadžmenta preduzeća. Tada su bili načinjeni prvi koraci u njegovom razvoju, mada je među istraživačima prisutno shvatanje po kome je upravo u navedenom periodu upravljačko računovodstvo doživjelo svoju kulminaciju. Upravljačkom računovodstvu se pripisivala tehnička uloga u postupku postizanja organizacionih i razvojnih ciljeva preduzeća¹⁹. Istraživači koji su se bavili evolutivnim etapama razvoja upravljačkog računovodstva dalje naglašavaju da je u proizvodnim procesima dominirala tehnologija koja je bila prilično jednostavna pa su time preduzeća bila radno intenzivna. Time je lako bilo identifikovati troškove radne snage i materijala, pri čemu je ključ za alociranje opštih troškova na njihove nosioce bila radna snaga. Polazeći od navedenog, nije teško zaključiti da proizvodni procesi, pa time i proizvodi koji su nastali u njima nijesu podlijegali procesu inovacija dokle god su dobro funkcionisali, tj. koliko god su imali mogućnosti da zadovolje potrebe potrošača. Menadžment preduzeća, koji je imao internu usmjerenost, prevashodno je bio orijentisan na mogućnost proizvodnje. U kontekstu datog, informacija nije imala veliku moć pa je time i njen značaj bio na relativno niskom nivou. Međutim, u navedenom periodu nastaju značajne promjene u samom menadžmentu preduzeća razvojem kvantitativnog menadžmenta. Usko povezano sa navedenim, okruženje u kome sve više dominira neoklasična ekonomska škola sa svoje strane utiče na upravljačko računovodstvo u domenu popularizacije kontribucione analize.

Druga etapa, u kojoj i dalje egzistira faza uslovno istinitih informacija, je okarakterisana idejom pridavanja većeg značaja informaciji u sistemu menadžmenta kontrole i planiranja. Pod

¹⁷ Milićević, V. (2004). *Strategijsko upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, str. 81.

¹⁸ Riječ je o doprinosu razvoju upravljačkog računovodstva koji je dat od strane Džon Klarka. Detaljnije o tome pogledati: Zimmerman, J. (1995). *Accounting for Decision Making and Control*, Irwin, Boston, str.14.

¹⁹ Istraživanje koje je izvršeno od strane IFAC (International Federation of Accountants).

uticajem navedenog, razvijen je koncept računovodstva odgovornosti koje je započelo svoj evolutivni razvoj početkom 50-ih godina prošlog vijeka, da bi krajem 60-ih godina dobilo svoju značajnu afirmaciju, te preraslo u jedan od veoma značajnih segmenata upravljačkog računovodstva (odnosi se na sistem upravljačke kontrole). U kontekstu toga nastaju određena pomjeranja u pogledu samog koncepta definisanja i posmatranja upravljačkog računovodstva. Naime, postepeno počinju da izbijaju na površinu njegove informacione mogućnosti u pogledu informisanja menadžmenta preduzeća upotrebom određenih mehanizama kao što su npr. analiza odluke, kao i prethodno opisano računovodstvo odgovornosti. Međutim, da se zapaziti da nije došlo ni do kakvih revolucionarnih pomjeranja, budući da je i dalje upravljačka kontrola bila usmjerena u pravcu proizvodnje kao i ka unutrašnjoj administraciji, u poređenju sa strategijskim razmatranjem i analizom okruženja. Kao dio RIS-a upravljačko računovodstvo teži da bude reaktivno, da identifikuje probleme i preduzme adekvatne akcije samo ukoliko postoje odstupanja od poslovnog plana.

Između *druge i treće* razvojne *etape* upravljačkog računovodstva svoje utočište pronalazi faza *ekonomično istinitih informacija* (krajem 60-ih i početkom 70-ih godina XX vijeka). Već uočeni značaj koji se pridaje informaciji sve više raste. Stoga se i posmatra kao neizostavni resurs koji treba i može da uveća vrijednost za svog korisnika, pa se shodno tome i pribavlja samo ukoliko su koristi od njega veće od troškova njihovog pribavljanja²⁰. Ističe se da navedeni pristup nije doprinio značajnoj izmjeni koncepta upravljačkog računovodstva, već je samo uticao da se na bolji način razumije odnos menadžmenta i njega, kao i uloge tog odnosa u širenju ideje upravljačkog računovodstva²¹. Time su se i naponi učinjeni u navedenom domenu kretali u pravcu sve većeg promovisanja upravljačkog računovodstva kao discipline. Budući da je sve više uočen značaj i uloga koje kvalitetne, pouzdane, relevantne, objektivne kao i blagovremene informacije imaju, to je u navedenoj fazi upravljačkog računovodstva prisutno shvatanje po kome informacije koje izviru iz upravljačkog računovodstva moraju zadovoljiti određene standarde.

Kako je sredinom 70-ih godina prošlog vijeka uočen uticaj koji upravljačko računovodstvo može da vrši na ponašanje pojedinca u preduzeću, to ono ulazi u *biheviorističku razvojnu etapu*. Ovakav preokret nastao je kao posljedica promjena koje su nastale u samoj teoriji firme, odnosno od prvobitnog klasičnog poimanja preduzeća pa sve do njegovog shvatanja kao skupa pojedinaca. U navedenom periodu nastaje značajan broj radova, sa posebno apostrofiranom ulogom i značajem koji se pripisuje računovodstvu odgovornosti, kao i tzv. demografskoj filozofiji upravljanja²².

Fokus u *trećoj etapi* zasnovan je u pravcu redukovanja troškova upotrebom analize procesa kao i efikasnih tehnika upravljanja troškovima. Činioci koji su doprinijeli ovakvom fokusu su mnogobrojni. Ukoliko se dublje upustimo u analizu svakog od nabrojanih činilaca, stičemo zaključak da bez obzira na određene negativne reperkusije koje su povlačili sa sobom, da je ipak

²⁰ Stevanović, N., Malinić, D. (2003). *Upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, str. 44

²¹ Isto, str. 44.

²² Milićević, V. (2004). *Strategijsko upravljačko računovodstvo*, Ekonomski fakultet, Beograd, str. 87–92.

riječ o jednom kompleksu, bez kojih savremeni uslovi poslovanja ne bi bili u mogućnosti da dobiju oblik kakav danas imaju. Među njima, veliki značaj se pridaje privrednoj recesiji koja je nastala kao rezultat „naftnog šoka“ krajem 70-ih godina prošlog vijeka, zatim povećanju konkurencije kako na domaćoj, tako i na međunarodnoj svjetskoj sceni, kao i značajnih inovacija u domenu pronalaženja novih tehnoloških rješenja, itd. Ne samo da su nabrojani faktori u značajnoj mjeri uzdrmali i doprinijeli promjeni načina funkcionisanja određenih domena poslovanja preduzeća, već su u velikoj mjeri doveli i do promjene u poimanju suštine i pripisivanju značaja upravljačkog računovodstva koje ima u pogledu pružanja informacione potpore menadžmenta preduzeća. Naime, kako je pojava novih tehnoloških rješenja, posebno PS računara promijenila način razmišljanja i funkcionisanja preduzeća, uporedo je i rastao značaj i mijenjala se uloga koja je pripisivana do tada upravljačkom računovodstvu. Primijećeno je da dizajn, održavanje kao i interpretacija sistema informacija postaju veoma značajne za efikasni menadžment proces. Stoga je i sistem podstaknut delegiranjem jednog dijela odgovornosti na zaposlene, kao i razvijanjem korisnih upravljačkih kao i tehnika proizvodnje. Kao što je naprijed navedeno, upravljačka informacija, odnosno njena moć sve više dobija na značaju u procesu donošenja ispravnih poslovnih odluka.

Krajem 1995. godine upravljačko računovodstvo ulazi u *četvrtu etapu* svog evolutivnog razvoja. Riječ je o etapi koja je nastala kao rezultat određenih zbivanja u domenu razvoja i pojave novih rješenja iz oblasti informacione tehnologije, razvoja www i povezanih tehnologija, što se nadalje reflektovalo na pojavu elektronske trgovine, koja danas postaje sve prisutnija te time i dobija na značaju. To se velikim dijelom odrazilo i na promjenu postojećeg fokusa upravljačkog računovodstva, pojavu savremenih tehnika i koncepata obračuna troškova, kao i pridavanju većeg značaja upravljačkim računovođama, gdje im se više ne pripisuje uloga nezavisnih posmatrača već aktivnih učesnika menadžment tima, kako u kreiranju i donošenju operativnih, tako i strategijskih odluka.

Raspoloživa literatura kao i istraživanja koja su učinjena u navedenom domenu sugerišu da upravljačko računovodstvo ulazi postepeno u *petu etapu* svog evolutivnog razvoja. Etapa započinje svoj evolutivni put početkom 2000. godine, gdje se fokus usmjerava na „ubiranje“ koristi od savremenih tehnika upravljanja i obračuna troškova koje doprinose redukovanju troškova kao i efikasnom upravljanju profitom. Pojava novih upravljačko-računovodstvenih tehnika nastaje velikim dijelom usljed promjene prirode samog proizvodnog procesa koje su se kasnije odrazile i na promjenu strukture troškova. Time opšte troškove, koji sve više rastu u odnosu na direktne, nije bilo jednostavno alocirati na nosioce usljed opadanja značaja informacione moći postojećih tehnika. Rješenje je pronađeno u implementaciji savremenih upravljačko-računovodstvenih koncepata obračuna troškova, o kojima će se govoriti u dijelu koji se odnosi na savremene sisteme informacione podrške upravljanja i obračuna troškova. U kontekstu toga, moć koja se pridaje informaciji i sistemskom znanju sve više dolazi do izražaja u XXI vijeku. Međutim, na drugoj strani evidentno opada značaj koji je do tada bio pripisan ekonomiji obima. Shodno tome dešavaju se i određene promjene u domenu rekonfiguracije preduzeća.

Svaka evolutivna etapa odražava prilagođavanje novoj grupi uslova unutar i izvan preduzeća koja su apsorbirani, prepravljani i sabrani, tako da čine modifikovanu, poboljšanu, jedinstvenu cjelinu u funkciji povećanja korisnosti informacione podrške menadžmenta preduzeća. Drugim riječima, svaka evolutivna etapa predstavlja kombinaciju stare i nove, sa starim korekcijama na novu adresu i novopostavljenim uslovima u menadžment okruženju.

Očigledno je da je tradicionalno upravljačko računovodstvo, bez obzira što mu se danas sve više upućuju kritike kao i ruše višedecenijsko ukorijenjene konvencije, najvećim dijelom (u pojedinim epohama privrednog razvoja) ispunjavalo zahtjeve koji su se pred njim postavljali. Svakako da su opisane dinamičnosti, kako podstaknute tržištem i sve prisutnijom konkurencijom, tako i sve izražajnijim zahtjevima unutar same strukture preduzeća, nužno zahtijevale njegove evolutivne transformacije, upravo one na koje se prethodno ukazalo. Međutim, naglašava se da je upravljačko računovodstvo prolazeći kroz pojedine evolutivne etape svog razvoja zadržalo svoju fundamentalnu koncepciju. Ona je čvrsto stajala decenijama, odolijevala vremenu i pritiscima i ujedno bila bogaćena potrebama i zahtjevima pojedinih epoha u uslovima privređivanja. Upravo stoga i dugo ukorijenjena tradicija i značaj koji se pripisuje upravljačkom računovodstvu, posebno danas, o čemu će biti više riječi na stranicama koje su pred nama. Očito zbog toga sve je prisutnija težnja bogaćenja postojeće forme upravljačkog računovodstva, kao i pokušaj otvaranja i upućivanje na nova, do sada neistražena prostranstva koja po mišljenju većine predstavlja dugo skrivano izvoriste kreiranja i održavanja trenutnih konkurentskih prednosti preduzeća u savremenim, hiperkonkurentskim uslovima privređivanja.

2.1. Karakteristike izvještaja upravljačkog računovodstva

U uvodnom dijelu ove glave govorilo se o razlikama koje postoje između finansijskog i upravljačkog računovodstva. U tabeli koja slijedi daje se razlika u izvještavanju, polazeći od navedenog kriterijuma:

Kriterijumi/Djelovi RIS-a	Finansijsko računovodstvo	Upravljačko računovodstvo
UČESTALOST	<i>Obično na godišnjem nivou</i>	<i>Javljanje se kada god je to potrebno, zavisno od potrebe menadžmenta</i>
PRAVOVREMENOST	<i>Obično se javlja znatan vremenski period kašnjenja između perioda koji je obuhvaćen izvještajem i datuma objavljivanja izvještaja</i>	<i>Mogu da se kreiraju sa minimalnim odlaganjem, pod uslovom da postoje adekvatni sistemi</i>
FORMA	<i>Jasno propisana forma (shodno Pravilniku)</i>	<i>Ne postoji jasno propisana forma i mogu biti dati u bilo kom obliku koju menadžment odabere</i>

DETALJNOST	<i>Informacije nijesu detaljne: transakcije se sumiraju u nekoliko rubrika</i>	<i>Mogu biti detaljni i analitični i sažeti koliko god je to potrebno, zavisno od zahtjeva o potrebama preduzeća</i>
INFORMACIJE O NEFINANSIJSKIM PERFORMANSAMA	<i>Veća je vjerovatnoća da će biti uključene u izvještaje većih, a ne manjih organizacija, ali su često ograničene u obimu i sadržaju</i>	<i>Informacije i/ili indikatori o nefinansijskim performansama često su njegovi važni sastavni elementi</i>

Tabela 5: Izvještavanje finansijskog računovodstva vs. upravljačkog računovodstva²³

Iz navedenog slijedi da su blagovremenost, analitičnost, detaljnost, učestalost, oslanjanje na podatke iz prošlost ali i orijentacija na budućnost, kao i uzimanje u obzir pored finansijskih (kvantitativnih) i nefinansijska ostvaranja u domenu karakteristika izvještaja upravljačkog računovodstva. Pojašnjenja radi u nastavku se daju primjeri:

Primjer 4:

Preduzeće „MK & A“ DOO ima u svojoj organizaciji jednog izvršnog direktora, četiri menadžera (menadžer prodaje, menadžer nabavke, menadžer proizvodnje i finansijskog direktora), kao i 10 zaposlenih radnika, od kojih su dva koordinatori (jedan u sektoru prodaje, a drugi u sektoru proizvodnje).

Izvršni direktor je u saradnji sa svojim stručnim timom i uz podršku menadžera razmatrao mogućnost da na tržište plasira novi proizvod. Od finansijskog direktora i menadžera proizvodnje je zatražio da mu dostave informaciju o strukturi i visini troškova, odnosno o cijeni koštanja proizvoda, dok je od menadžera nabavke zahtijevao da mu se dostavi informacija o nabavnoj cijeni faktora procesa rada (materijal, sredstva za rad i radna snaga) kao i da mu menadžer prodaje da informacije o stanju na tržištu po pitanju prodajne cijene kao i mogućnosti plasiranja proizvoda.

Kako je u pitanju novi proizvod koji zahtijeva i izmjenu postojećeg načina poslovanja, izvršni direktor je od svojih menadžera zahtijevao da svakog ponedjeljka imaju sastanak (kolegijum) na kome su ga informisali o prošlim (urađenim) aktivnostima, ali mu i davali na bazi raspoloživih informacija i predloge po pitanju preduzimanja budućih aktivnosti. Izvršni direktor je dobijao izvještaje u jednoj nestandardnoj formi i dajemo prikaz jednog od njih.

²³ Preuzeto i prilagođeno potrebama autora: Gowthorpe, C. (2008). *Upravljačko računovodstvo*, Data Status, Beograd, str. 7.

Poštovani izvršni direktore,

na bazi analize nabavnog tržišta, obavještavamo Vas da smo do sada stupili u kontakt sa velikim brojem dobavljača koji su nam ponudili vrlo dobre uslove kako po pitanju fakturne cijene, tako i po pitanju uslova. U nastavku Vam dostavljamo informaciju o svim dobavljačima sa kojima smo u prethodnoj nedjelji (od 1. 3. do 7. 3. 2021) obavili razgovor, kao i informaciju o ponuđenim uslovima. Molimo Vas da nas informišete na narednom kolegijumu sa kojim dobavljačem da nastavimo pregovore u budućem periodu:

Naziv dobavljača	Fakturna cijena	Zavisni troškovi nabavke	Rabat	Klauzula
„X“	10	3	2%	Franko magacin kupca
„Y“	12	2	1%	Franko magacin dobavljača
„Z“	8	4	5%	Franko magacin dobavljača
„Q“	15	1	3%	Franko magacin kupca

S poštovanjem,

Marko Marković, menadžer nabavke

Ovakvi i slični izvještaji, koje je izvršni direktor blagovremeno dobijao su mu omogućili da u svakom trenutku raspolaže sa cjelovitom (analitičnom, kvantitativnom, kvalitativnom) informacijom kako bi na osnovu toga bio u mogućnosti da planira i da odlučuje (Koliko će me koštati proizvodnja ovog proizvoda? Koliki ću profit biti u mogućnosti da ostvarim ako proizvod ubacim u asortiman? Šta će se desiti sa mojim poslovanjem ako smanjim cijene mojih postojećih proizvoda za 5%?, i sl.), da kontroliše (Finansijski direktor me je informisao da je došlo do odstupanja stvarne od standardne cijene koštanja za 5%. Kako da redukujem troškove?) i da organizuje (Kakva podjela u organizaciji bi bila efikasnija, odnosno troškovno isplativija?)

Rezultat ostvarenja ključnih ciljeva i rezultata moguće je pratiti uz pomoć ključnih pokazatelja učinka (**KPI**²⁴). KPI pokazuje efektivnost preduzeća u realizaciji aktivnosti koje su od značaja za uspjeh preduzeća²⁵. Koji će biti KPI zavisi od prirode djelatnosti preduzeća. Npr. skladište može mjeriti dane ispunjenosti, dok maloprodaja može mjeriti promjene prodaje iz perioda u period, web lokacija može mjeriti prikaze stranica, menadžer korisničke službe bavi se brojem žalbi kupaca riješenih pri prvom kontaktu, odjeljenje ljudskih resursa može pratiti rodnu raznolikost, call centar može mjeriti fluktuaciju zaposlenih i bolnica bi mogla da prati vrijeme čekanja Hitne pomoći²⁶. Jedna posebna specifičnost izvještaja upravljačkog računovodstva se odnosi na pružanje nekvantitativnih informacija, upravo iz razloga što su oni nekada značajniji u odnosu na kvantitativne (brojčane). To je zbog toga što se ističe da KPI može uključivati i finansijske i nefinansijske informacije. Kao najčešće nefinansijske informacije se navode: kvalitet proizvoda; inovativnost proizvoda/usluge; nivo morala zaposlenih; zadovoljstvo klijenata; kvalitet upravljanja; starost stalnih sredstava; stanje na tržištu; komparativna reputacija; specijalističke informacije i sl.²⁷ Jedan od uočenih praktičnih problema u ovom dijelu se odnosi na mjerenje nefinansijskih indikatora uspjeha. Zavisno od spremnosti i sposobnosti preduzeća moguće je pronaći različite načine mjerenja. U tom smislu zadovoljstvo kupaca i nivo morala zaposlenih je moguće procijeniti putem ankete, starost sredstava na osnovu njihove efikasnosti, dok je inovativnost proizvoda moguće utvrditi putem broja proizvoda koji se plasiraju na tržište i sl.²⁸

2.2. Karakteristike informacija upravljačkog računovodstva

Kako je u fokusu menadžmenta postizanje visokog nivoa i efikasnosti (pravilno korišćenje resursa) i efektivnosti (visoko postizanje postavljenih ciljeva), bitno je da pored jasno uređene organizacione strukture, kao i kompetencija (vještine) menadžera (vidjeti Tabelu 6) postoji dobar tok (dotok i protok) informacija koje su odgovarajuće za određeni menadžment nivo.

Nivo menadžmenta	Kompetencije	Donošenje odluka	Prikaz informacija
<i>Top menadžment</i>	Konceptulane vještine	Strateške odluke	Sumarno predstavljene
<i>Srednji menadžment</i>	Odnos sa ljudima	Taktičke odluke	Manje detaljan prikaz nego na operativnom nivou
<i>Niži menadžment</i>	Tehničke vještine	Operativne odluke	Detaljno prikazane

²⁴ Eng. Key performance indicators (KPIs).

²⁵ Preuzeto: CIPFA (2015). *Uloga i značaj upravljačkog računovodstva*. Radna knjiga 1, str. 14.

²⁶ Preuzeto sa: <https://www.accountingtools.com/articles/2017/9/28/key-performance-indicator> (datum pristupa: 2. 3. 2021).

²⁷ Vidjeti detaljnije: Preuzeto: CIPFA (2015). *Uloga i značaj upravljačkog računovodstva*. Radna knjiga 1, str. 14.

²⁸ O tome se nešto detaljnije govori u okviru Glave X.

Tabela 6: Nivoi menadžmenta u organizaciji, potrebne kompetencije kao i vrste donošenja odluka²⁹

Posjedovanje *konceptualnih vještina* je imanentno menadžerima koji se nalaze na najvišoj hijerarhijskoj ljestvici. To je i opravdano budući da se na navedenom nivou vrši dugoročno planiranje iz koga rezultiraju strateške odluke. Riječ je o odlukama koje će tangirati cjelokupno preduzeće, dovesti nekada do korijenitih promjena i koje je veoma teško u kraćem vremenskom periodu korigovati.

Primjer 5:

Izvršni direktor kompanije „MK & A“ DOO je uz podršku Skupštine društva donio odluku da uvede novi proizvod u asortiman. Kako je riječ o proizvodu koji će u velikoj mjeri dovesti do izmjene postojeće filozofije poslovanja, kao i značajnu reorganizaciju unutar proizvodnog procesa, to je sam postupak donošenja odluke trajao tri godine. Opravdanost ovakvog dugog procesa odlučivanja proizilazi iz činjenice da je bilo neophodno izvršiti serioznu analizu tržišta (nabavnog i prodajnog), odnosno dobiti relevantne podatke o nabavci faktora proizvodnje, spremnosti kupaca da prihvate novi proizvod, kao i stanju konkurencije. Ovakva odluka koja će imati veliki uticaj na preduzeće, koja se ne donosi često (jednom u nekoliko godina) i bazirana je na procjenama i na iskustvu stručnih ljudi³⁰, te eksterni izvor informacija nije pouzdan, ima svojstva **strateške odluke** i donosi se od strane **top menadžmenta**.

U kontekstu navedenog, konceptualne kompetencije podrazumijevaju da menadžeri na ovom nivou imaju sposobnost stvaranja šire slike o preduzeću, prepoznavanja bitnih činilaca u određenim okolnostima, kao i da imaju razumijevanje na povezanost i uticaj koji postoji među identifikovanim činiocima. Ta vještina uključuje menadžerovu sposobnost razmišljanja, predviđanja, procesiranja informacija i planiranje³¹. Posjedovanje *sposobnosti rada sa ljudima* je posebno karakteristična za srednji nivo menadžmenta, na kojima se donose taktičke odluke. Navedena vještina podrazumijeva sposobnost menadžera da podstakne na timski rad kao i da od svojih zaposlenih izvuče maksimalni učinak.

Primjer 6:

Na rukovodećim pozicijama pojedinih organizacionih djelova preduzeća „MK & A“ DOO nalaze se menadžeri koji su raspoređeni na srednjoj (zato se i nazivaju *middle level managers*) hijerarhijskoj ljestvici. Kako se nalaze u sredini, oni predstavljaju važan informacijski i komunikacioni kanal između top menadžera i menadžera nižeg nivoa. Stoga, ukoliko postoji „usko grlo“ kod srednjeg nivoa menadžmenta, to će u velikoj mjeri imati odraza na cjelokupno poslovanje preduzeća. Zbog lošeg i ograničenog dotoka informacija, top menadžeri neće biti u

²⁹ Preuzeto: CIPFA (2015). *Uloga i značaj upravljačkog računovodstva*. Radna knjiga, str. 14–17.

³⁰ Ovakve odluke se nazivaju nestrukturiranim ili neprogramiranim odlukama i nastoje se riješiti novi, nepoznati problemi. Obično donosilac odluke ne „pliva“ u poznatom okruženju, nema puno iskustva sa takvim situacijama i raspolaže određenim setom informacija.

³¹ Pogledati detaljnije: <https://zir.nsk.hr/islandora/object/efst:1439/preview> (datum pristupa: 4. 3. 2021).

moćnosti da redizajniraju strategiju i politiku na pouzdan način, kao ni menadžerima na nižem nivou, čime neće biti u prilici da izvrše naređenja donijeta na višim nivoima upravljačke ljestvice.

Kako kompanija „MK & A“ uvodi novi proizvod u asortiman, veoma je bitno da srednji nivo menadžmenta, npr.

- menadžer istraživanja i razvoja snabdije top menadžment informacijama o planovima, programima, pripremi, realizaciji i kontroli istraživačko-razvojnih zadataka novog proizvoda;
- menadžeri proizvodnje da pruže informaciju o planiranoj cijeni koštanja, o budžetu koji je planiran za taj proizvod i o usklađenosti, i sl.

Dakle, riječ je o odlukama koje se povremeno, na bazi prethodnog iskustva donose od strane **srednjeg nivoa menadžmenta** i gdje postoji sigurnost u pogledu interne i eksterne informacione baze proizvode osrednji uticaj na preduzeće.

Na nižem nivou hijerarhije menadžera, gdje se donose operativne (svakodnevne) odluke zahtijeva se posjedovanje tehničkih kompetencija. Ove vještine uključuju dobro vladanje metodama, tehnikama i opremom, neophodnim za obavljanje specifičnih funkcija, kao što su proizvodnja, inženjering, finansije i sl.³² Menadžeri na ovom nivou nemaju odgovornosti kao na višim nivoima i izvršavaju uobičajene, rutinske zadatke koji su neophodni za ostvarenje kratkoročnih i srednjoročnih ciljeva.

Primjer 7:

U preduzeću „MK & A“ DOO najniži nivo menadžmenta donose strukturirane odluke koje su bazirane na iskustvu i rutinskog su karaktera. Za sprovođenje planiranih aktivnosti top menadžmenta u dijelu uvođenja novog proizvoda, od operativnog menadžmeta se zahtijeva da posjeduju sposobnosti i iskustvo u korišćenju tehnika koje su specifične za proizvodnju novog proizvoda. To zapravo znači da operativni menadžer ne treba samo da zna koliko je npr. sirovina potrebno da se nabavi i utroši u procesu proizvodnje, nego i znanja kada da se kontaktira dobavljač za nabavku i koji je dobavljač najpouzdaniji u tom dijelu.

Zaključak je da su **taktičke odluke**, koje se donose na **nižem nivou menadžmenta**, učestale, oslanjaju se na relativno siguran interni izvor i da neće proizvesti značajan uticaj na preduzeće.

2.3. Mjesto i uloga upravljačkog računovođe u menadžment timu

³² Preuzeto sa:

<https://www.visokaskola.edu.rs/files/predmeti/suzana.stojanovic/STRATE%C5%A0KI%20I%20OPERATIVNI%20MENAD%C5%BDMENT.pdf> (datim pristupa: 4. 3. 2021).

Menadžer treba da ima svoj tim od integriteta i jedno od ključnih mjesta u tom timu, u savremenim kompanijama je povjereno upravljačkom računovođi. Naime, u cilju podsticanja efikasnijeg funkcionisanja nadležnosti koje su dodijeljene upravljačkom računovođi, to oni moraju da raspolažu znanjem, ne samo iz oblasti računovodstva, već iz drugih poslovnih disciplina. U većini poslova, upravljačke računovođe su neprekidno u interakciji sa prodajnim osobljem, finansijskim specijalistima, ljudima zaposlenim u proizvodnji i menadžerima na svim nivoima. Osim toga, jako iskustvo u usmenoj i pismenoj komunikaciji postaje veoma značajno za uspjeh upravljačkog računovođe. U prilog potvrdi navedenog, poslužit ćemo se narednim primjerom.³³

Primjer 8:

Preduzeće „MK & A“ DOO u svom asortimanu ima tri proizvoda (stolovi, stolice, police). Izvršni direktor preduzeća analizira tri potencijalne odluke koje su stigle u kratkom periodu (od 2. 3. do 4. 3), i treba da se opredijeli za jednu od tri navedene. U tom procesu ključno je da raspolaže kompletnom i kvalitetnom informacijom, na bazi koje bi usmjerio svoju poslovnu politiku u ovom dijelu. Slijedi pregled odluka:

Odluka 1

Poslovni partner (PP1) sa kojim preduzeće „MK & A“ DOO saraduje već duži niz godina je prepoznat na tržištu i kao društveno odgovorna kompanija kroz humanitarni rad koji pokazuje, posebno prema djeci. U tom smislu, navedena kompanija je uputila zahtjev izvršnom direktoru „MK & A“ DOO u kome iskazuje zainteresovanost za kupovinu 50 stolova, za koje je spremna da plati po 50 €/stolu. Trenutna tržišna cijena za takve stolove je 70 €/komadu.

Kako je i preduzeće „MK & A“ DOO prepoznato kao preduzeće koje pokazuje društveno odgovorni odnos prema zajednici, to je njen izvršni direktor vrlo zainteresovan da pozitivno odgovori na navedeni zahtjev. Međutim, zbog poteškoća koje trenutno ima na tržištu usljed pandemije COVID 19, nije u prilici da odmah potvrdno odgovori, pa je zatražio da mu se dostavi informacija o cijeni koštanja jednog stola.

Odluka 2

Poslovni partner (PP2) sa kojim preduzeće „MK & A“ DOO takođe ima veoma dobre poslovne odnose ga je kontaktirao i zatražio od njega da mu što hitnije dostavi 25 stolova i 25 stolica za svoje zaposlene, jer se desila poplava u kojoj su radni stolovi i stolice uništene. Kao i u prethodnom slučaju, izvršni direktor nije u mogućnosti odmah da odgovori PP2 jer mu je neophodna informacija o stanju na skladištu svojih proizvoda (stolica i stolova).

Odluka 3

³³ Napomena: Ideja primjera je preuzeta iz CIPFA (2015). *Uloga i značaj upravljačkog računovodstva*. Radna knjiga 1, str. 8–9 i izmjenjenja u skladu za potrebama i shvatanjima autora.

Kako je usljed pandemije COVID 19 došlo do promjene poslovne filozofije komunikacije sa kupcima, posebno u dijelu promocije i distribucije proizvoda, izvršnom direktoru se obratio koordinator istraživanja i razvoja (sektor i proizvodnje i prodaje) zahtjevom da se razmotri uvođenje što hitnije novog softverskog rješenja, kako bi se blagovremeno reagovalo na zahtjeve klijenata. U elaboratu, koordinator navodi da troškovi izrade i implementacije softvera neće biti značajni, ali da će u velikoj mjeri doprinijeti većoj vidljivosti i boljoj zastupljenosti na tržištu u novonastalim okolnostima. Izvršnom direktoru su potrebne relevantne informacije kako bi u potpunosti sagledao troškove i koristi uvođenja novog softverskog rješenja.

Kako u svom timu izvršni direktor ima upravljačkog računovođu, to je po dobijanju zahtjeva organizovao sa njim sastanak i zatražio da mu dostavi informacije o: a) cijeni koštanja proizvoda; b) stanju na zalihama proizvoda; c) opravdanosti uvođenja novog softverskog rješenja.

Izvršni direktor je pouzdano znao da mu samo ove informacije može dostaviti upravljački računovođa iz razloga što upravljački računovođa saraduje sa:

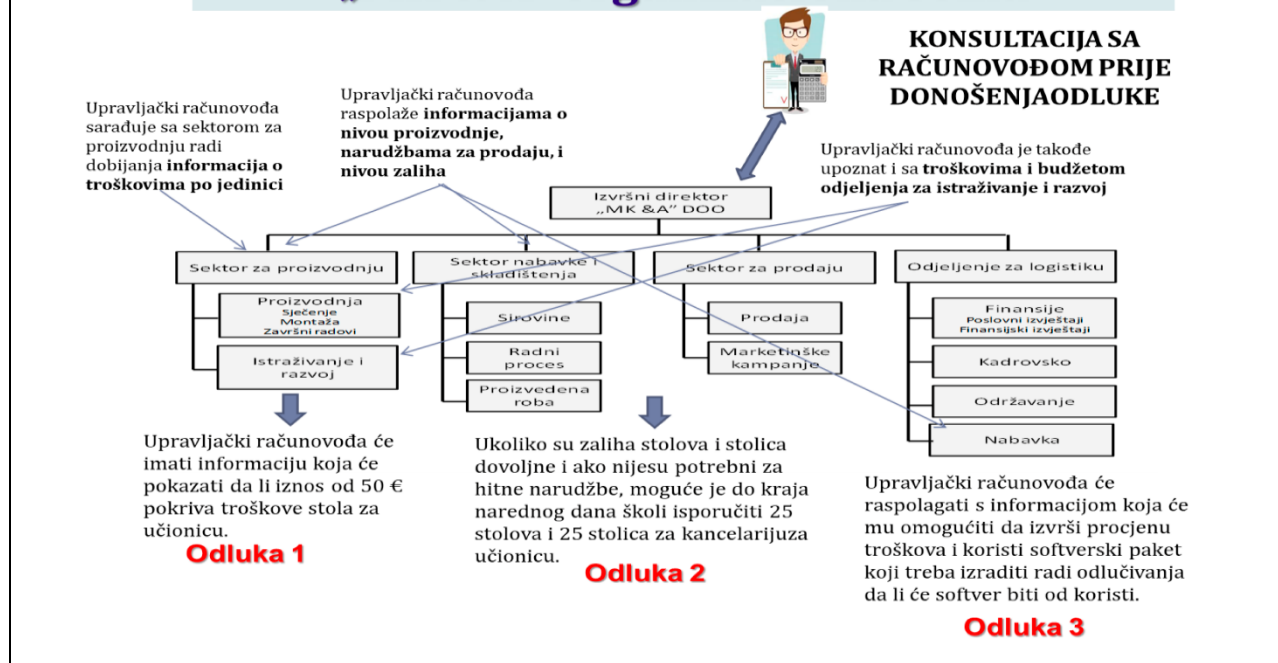
a. menadžerom sektora proizvodnje, tako da je upoznat sa svim dešavanjima unutar tog sektora, kao i o cijeni koštanja proizvoda koji se nalaze u asortimanu preduzeća. Na taj način je i u mogućnosti da izvršnom direktoru u što kraćem vremskom periodu ponudi relevantnu informaciju.

b. menadžerom sektora nabavke i skladištenja, tako da je u svakom trenutku u mogućnosti da raspolaze informacijom o stanju zaliha, te time i izvršnom direktoru ponudi informaciju o tome da li je moguće izvršiti hitnu isporuku tražene količine stolica i stolova.

c. menadžerom sektora proizvodnje i sektora logistike, tako da je u mogućnosti da na bazi raspoloživih informacija o troškovima i budžetu jedinice za istraživanje i logistiku ponudi izvršnom direktoru informaciju o troškovima i benefitima uvođenja novog softverskog rješenja.

Sve naprijed navedeno je prikazano putem sljedeće organizacione šeme „MK & A“ DOO:

„MK & A“ organizaciona šema

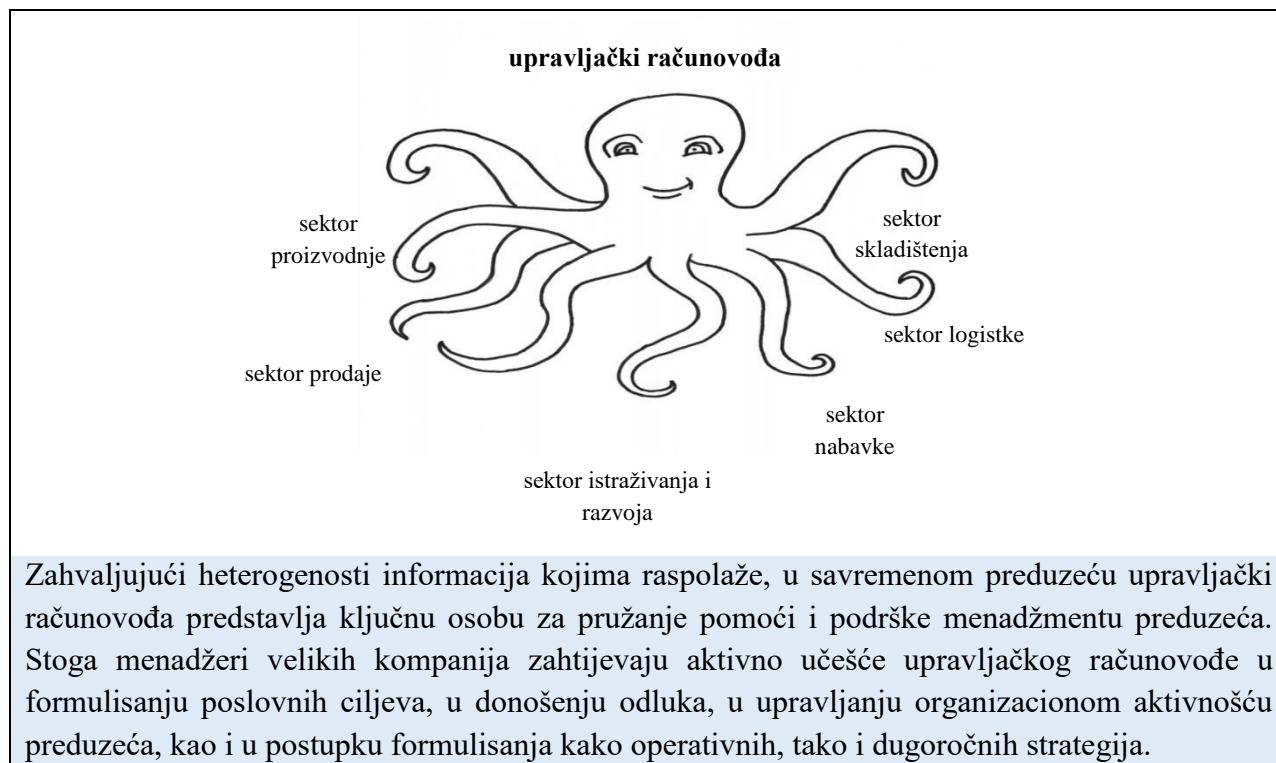


Iz svega navedenog slijedi **zaključak** da upravljački računovođa mora da bude upoznat sa poslovanjem cijelog preduzeća kako bi bio u mogućnosti da u svakom trenutku menadžmentu ponudi pouzdanu informaciju, na bazi koje menadžer treba da planira, kontroliše, organizuje, odnosno da donosi odluke.

Upravo stoga, metaforički, upravljački računovođa može biti prikazan kao hobotnica koja svoje pipke pruža na sve organizacione djelove preduzeća (Vidjeti Primjer 9):

Primjer 9:

Upravljački računovođa pruža informacije: a) o troškovima; b) za planiranje i kontrolu; c) za bolje donošenje poslovnih odluka, time što ima upliv, odnosno što svoje pipke pruža do svih segmenta poslovanja preduzeća.



Na osnovu izloženog, može se uočiti da je došlo do promjene pozicioniranosti upravljačkog računovođe u odnosu na ranije. Ukoliko se malo zaviri u prošlost, zapaža se da je „stare“ upravljачke računovođe odlikovala mala odgovornost, fizička odvojenost od menadžera koje su snabdijevali izvještajima i informacijama, izolovanost u izdvojenim računovodstvenim odjeljenjima itd. Međutim, danas se upravljачke računovođe posmatraju kao dio informacionog „blaga“ preduzeća. Navodi se da je moguće upravljачkom računovođi pripisati navedeni epitet ukoliko posjeduju sljedeće atribute³⁴:

- skup osobina, koji je prihvatljiv od strane različitih tipova pojedinaca, koji može da doprinese formiranju upravljачkih timova u preduzeću;
- sposobnost da sa razumijevanjem prima i prihvata novine u upravljanju i da prepoznaje i uvažava vrste informacija koje upravljачki proces zahtijeva;
- da ima ulogu specijaliste i savjetodavca;
- poznavanje kako prakse, tako i teorije upravljanja;
- pravilno razumijevanje funkcionisanja preduzeća;
- sposobnost razmišljanja i razmjene iskustva zajedno sa top menadžerima o stvarima ključnim za rentabilnost i razvoj preduzeća.

³⁴ Antić, Lj. (2004). „Uloga upravljачkog računovođe u uslovima globalizacije poslovanja“. Časopis za računovodstvo i reviziju i poslovne finansije, Savez računovođa i revizora Srbije, str. 18.

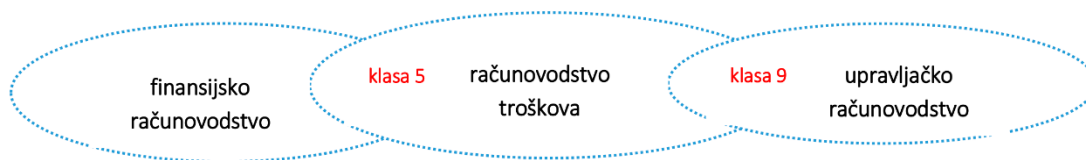
U prilog navedenom svjedoči i istraživanje sprovedeno od strane jedne od najuticajnijih organizacija upravljačkih računovođa – IMA³⁵ (*The Institute of Management Accountants*)³⁶ u kome se konstatuje da upravljačke računovođe danas troše više vremena kao „interni konsultanti ili poslovni analitičari“, rade u „međufunkcionalnim timovima“, pri čemu su „aktivno uključeni u proces donošenja odluka“ i „rade bliže sa njihovim „potrošačima“ u snabdijevanju pravim informacijama“, kao i omogućavaju „efikasnije korišćenje informacija kako bi se kreirale bolje odluke“.

Dodatne odgovornosti koje su dodijeljene upravljačkom računovođi nameću velike izazove i što je i razlog da je IMA razvila određen broj etičkih standarda za stručnjake iz oblasti upravljačkog i finansijskog računovodstva, koji se mogu sintetizovati na sljedeći način:

- **kompetentnost** – održavanje određenog nivoa profesionalne sposobnosti kao i ispunjenje profesionalne dužnosti;
- **integritet** – izbjegavanje konflikta interesa, uzdržavanje od aktivnosti koja može diskreditovati profesiju;
- **povjerljivost** – čuvanje povjerljivih informacija, informisanje svih relevantnih grupa u vezi sa čuvanjem povjerljivih informacija, uzdržavanje od upotrebe povjerljivih informacija u svrhu sticanja lične koristi;
- **kredibilitet** – pošteno i objektivno prenošene informacija, objelodanjivanje svih relevantnih informacija kao i njihovog nedostatka.

2.4. Odnos upravljačkog, finansijskog i računovodstva troškova

Do sada, u predmet našeg razmatranja posebno je bio stavljen naglasak na finansijsko i upravljačko računovodstvo. Međutim, jedan od podsistema RIS-a koji je osobito podstaknut pojavom industrijskih revolucija, koje su sa računovodstvenog aspekta uslovile promjenu strukture i veličine troškova, kao i potrebe za njihovim preciznijim obračunom i kontrolom je sve više počeo dobijati na značaju. Dakle, riječ je o računovodstvu troškova. Računovodstvo troškova predstavlja interni fokus RIS-a i uopšteno naglasak stavlja na sve aktivnosti u domenu troškova. Tijesno je povezan sa finansijskim i upravljačkim računovodstvom, što je moguće prikazati na sljedeći način:



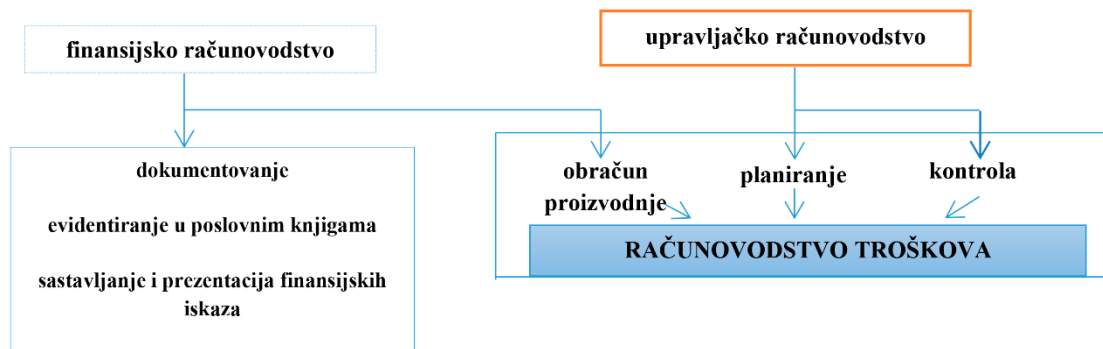
³⁵ U daljem tekstu The Institute of Management Accountants.

³⁶ Najmoćnija i najuticajnija profesionalna asocijacija upravljačkih računovođa u SAD je Institut upravljačkih računovođa (IMA – Institute of Management Accountants), dok je u Engleskoj to Ovlašćeni institut upravljačkih računovođa (CIMA – The Chartered Institute of Management Accountants).

Slika 3: Povezanost između podsistema RIS-a³⁷

Iz navedenog prikaza (*Slika 3*) zaključujemo da računovodstvo troškova uspostavlja povezanost sa finansijskim računovodstvom, preko računa **klase 5** – Rashodi, odnosno sa upravljačkim računovodstvom, putem računa **klase 9** – Obračun troškova i učinaka. Drugim riječima, računovodstvo troškova uključuje unutar sebe djelove oba podsistema RIS-a u kojima se sve informacije o troškovima prikupljaju ili analiziraju, a koje su potrebne da bi se preduzele određene aktivnosti, prvenstveno u dijelu utvrđivanja cijene koštanja, odnosno realnog bilansiranja zaliha.

Ukoliko se detaljnije uđe u sagledavanje odnosa između navedena tri podsistema RIS-a, dolazimo do zaključka da su zapravo aktivnosti koje su povjerene računovodstvu troškova samo delegirane od strane upravljačkog računovodstva (jedan njegov dio), iz čega se nedvosmisleno zaključuje da je računovodstvo troškova dio upravljačkog računovodstva. Naprijed navedeno možemo potkrijepiti sljedećim prikazom (vidjeti *Sliku 4*).



Slika 4: Računovodstvo troškova – mjesto³⁸

Međutim, nikako ne smijemo izgubiti iz vida činjenicu da je računovodstvo troškova „samostalno“ računovodstvo i da, kako ima povezanost sa upravljačkim računovodstvom, tako ima i povezanosti i sa finansijskim računovodstvom, što je i predstavljeno kroz grafički prikaz (*slika 4*).

Ističemo da je navedeni prikaz imao za cilj da ukaže na sponu računovodstva troškova između finansijskog i upravljačkog računovodstva. Stoga skrećemo pažnju da pored planiranja i kontrole, upravljačko računovodstvo obuhvata i segment odlučivanja („kratkoročnog“, odnosno „dugoročnog“), formiranja prodajne cijene, mjerenja performansi i sl.


Kako računovodstvo troškova u svoj fokus stavlja sve poslove koji imaju veze s troškovima, to u svojoj strukturi obuhvata³⁹:

³⁷ Prema shvatanju: Petrović, Z. (2006). *Upravljačko računovodstvo*, Univerzitet Singidunum, Fakultet za finansijski menadžment i osiguranje, Beograd, str.14.

³⁸ Preuzeto i prilagođeno sa:

https://www.oss.unist.hr/sites/default/files/file_attach/Ra%C4%8Dunovodstvo%20tro%C5%A1kova%20-%20Petar%20Pepur.pdf (datum pristupa. 3. 3. 2021).

³⁹ Preuzeto od: Petrović, Z. (2006). *Upravljačko računovodstvo*, Univerzitet Singidunum, Fakultet za finansijski menadžment i osiguranje, Beograd, str. 12.

- **Pogonsko knjigovodstvo:**
 - Obračun troškova po vrstama
 - Obračun troškova po mjestima
 - Obračun troškova po nosiocima
 - **Kalkulaciju**
 - **Kratkoročni obračun uspjeha**
 - **Obračun planskih troškova**
 - **Pogonsko upoređivanje**
 - **Statistiku troškova**
 - **Analizu troškova**
- 
- Obračun troškova i učinaka

Iz navedenog slijedi zaključak da je obračun troškova i učinaka samo jedan, ali i najznačajniji segment u okviru računovodstva troškova. Stoga će u nastavku biti detaljnije predmet obrade.

Zadaci

Zadaci – pojašnjenje

Zadatak 1: Karakteristike izvještaja upravljačkog računovodstva

„MK & A“ je fabrika čokolade koja se bavi proizvodnjom crne čokolade, različitih ukusa (mliječna, sa jagodom, sa lješnicima, sa keksom, sa rižom, sa mentom). U svojoj organizaciji ima jednog izvršnog direktora i tri menadžera: proizvodnje, nabavke i prodaje i finansijskog direktora. Takođe, u ovoj fabrici je zaposleno još petnaest radnika, pri čemu je jedan od njih koordinator u sektoru nabavke, a drugi u sektoru prodaje. Izvršni direktor razmišlja da proširi asortiman tako što će pored crne, proizvoditi i bijelu čokoladu. Stoga je izvršni direktor riješio da razgovara sa menadžerima i finansijskim direktorom, kako bi zajedno došli do zaključka da li je zaista potrebno proširiti asortiman. Menadžeri su, u skladu sa sektorom za koji su zadužni, trebali da dostave informacije izvršnom direktoru. Tako je menadžer proizvodnje trebalo da ima dobru komunikaciju i saradnju sa finansijskim direktorom, kako bi prezentovali izvršnom direktoru kako se formira cijena koštanja čokolade, tj. da predstave strukturu troškova koji su važni za proizvodnju proizvoda. Međutim, da bi se formirala cijena koštanja, tj. da bi se uključili relevantni troškovi, neophodna je bila saradnja i sa menadžerom nabavke koji je zadužen za detaljne informacije koje se odnose na nabavnu cijenu materijala, sredstava za rad i radne snage, dok je menadžer prodaje trebalo da dostavi izvještaj o prodajnoj cijeni na tržištu, uzimajući u obzir konkurenciju, pri čemu je posebno važno da istakne način i mogućnost plasiranja ovog proizvoda. Da bi izvršni direktor dobijao blagovremene i pouzdane informacije, i kako bi bio u toku sa dešavanjima na tržištu, ali i u fabrici čokolade, zahtijevao je visok nivo saradnje među menadžerima, a sve u cilju dobijanja pravovremenih informacija, kako bi donio najbolju odluku za preduzeće, po pitanju širenja asortimana. Tako je izvršni direktor zahtijevao da svakog ponedjeljka ima izvještaj sa traženim informacijama, od svakog menadžera.

1. Dati primjer izvještaja menadžera nabavnog tržišta.
2. Objasniti koje karakteristike upravljačkog računovodstva prepoznajete, posmatrano sa aspekta izvještavanja.

Rješenje:

1. Izvještaj menadžera nabavke:

Izvještaj menadžera nabavke						
Ime dobavljača	Broj	Vrijeme	Mjesto	Fakturna vrijednost	Zavisni troškovi nabavke	Rabat
Dobavljač 1	10/1	1. 4. 2021.	Podgorica	100	10	3%

Dobavljač 2	10/2	2. 4. 2021.	Budva	130	20	2%
Dobavljač 3	10/3	3. 4. 2021.	Cetinje	120	15	4%

Dakle, može se zaključiti da ovaj izvještaj menadžera nabavke jasnije pruža uvid u poslovanje i to kroz kvalitativne i kvantitativne informacije. Na osnovu ovako prikazanog izvještaja, izvršni direktor može jasnije i preciznije da donese odluku.

Takođe, na osnovu izvještaja menadžera nabavke, ali i sličnih izvještaja menadžera ostalih sektora, izvršni direktor će moći da ima uvid u cijenu koštanja proizvoda, zatim moći će da izračuna koliko će zaraditi ako proširi asortiman proizvoda, da uporedi profit prije i nakon uvođenja novog proizvoda. Važno pitanje jeste i bolji uvid u produktivnost, efikasnost i efektivnost zaposlenih u fabrici, čime se pruža mogućnost za daljim unapređenjem ukoliko nijesu ispoštovana osnovna načela i pravila rada.

2. Imajući u vidu osnovne karakteristike koje se odnose na učestalost, pravovremenost, formu, detaljnost i informacije o nefinansijskim pokazateljima, na osnovu primjera može se prepoznati sljedeće:

- Izvršni direktor je zahtijevao da se blagovremeno, svakog ponedjeljka, obavještava o sprovedenim aktivnostima, čime se ukazuje učestalost izvještavanja i blagovremenost.
- Izvršni direktor nije naveo koja je forma koju menadžeri treba da ispoštuju prilikom izvještavanja, te se na taj način dala sloboda menadžeru da odabere formu izvještavanja.
- U zavisnosti od sektora kojem pripadaju menadžeri treba da sastave izvještaj, što za sobom povlači da detaljnost zavisi upravo od sektora za koji se izvještaj sastavlja. Na primjer, menadžer nabavke je sastavio izvještaj sa detaljnim prikazom imena dobavljača, brojem fakture, vremenom i mjestom nabavke, fakturnom vrijednošću i rabatom.

Zaključujemo da bez adekvatne informacije ne možemo donijeti ni kvalitetnu poslovnu odluku, čime se još jednom potvrdio značaj koji pravovremena, tačna i precizna informacija ima za donosioca odluka.

Zadatak 2⁴⁰: Karakteristike informacija upravljačkog računovodstva

Kompanija „MK & A“ bavi se proizvodnjom drvenih stolica, pri čemu fabrika u kojoj proizvode stolice nije u njihovom vlasništvu, već plaćaju zakup na mjesečnom nivou. Međutim, vlasnici fabrike ipak žele da dugoročno smanje troškove po pitanju zakupa i u tu svrhu imaju namjeru da kupe sopstveni prostor. Sada se kod menadžera ove kompanije javlja dilema da li je bolje i

⁴⁰ Napomena: Ideja primjera je preuzeta od: Gowthorpe, C. (2009). *Upravljačko računovodstvo*, Data Status, Beograd, str. 16 i izmijenjena shodno potrebama autora.

isplativije da stolice proizvode u iznajmljenom prostoru ili pak u sopstvenom. Postavlja se pitanje – koje su to informacije koje ovaj menadžer treba da posjeduje kako bi donio najbolju odluku?

Rješenje:

Menadžer ove kompanije treba da donese odluku da li da proizvodi stolice u sopstvenom ili da i dalje posluje u iznajmljenom prostoru. Stoga, on treba da uzme u obzir informacije u zavisnosti od alternative koju odabere.

Ukoliko se menadžer odluči da stolice proizvodi u **iznajmljenom prostoru**, neophodno je da uzme u obzir informacije koje se odnose prije svega na trošak zakupa, jer znaju da će imati sigurni trošak zakupa za svaki mjesec. Takođe, treba da znaju da li će zakupodavac promijeniti politiku izdavanja prostora u narednom periodu, jer se može desiti da traži novac za zakupljeni prostor unaprijed za godinu dana, umjesto plaćanja na mjesečnom nivou, što u tom trenutku može dovesti u pitanju likvidnost kompanije, jer treba da plati zakupninu za godinu dana (umjesto za jedan mjesec), što svakako nijesu očekivali. Prethodno navedeno može uticati na odluku o finansiranju te menadžeri treba da sagledaju i da li imaju dovoljno sredstava da iz sopstvenih izvora pokriju trošak zakupa, ili pak treba da se dodatno zaduže. Ako treba da se dodatno zaduže, postavlja se pitanje koja je to banka ili neki drugi kreditor koji će im omogućiti najpovoljnije uslove. Drugim riječima, koji je to zajmodavac koji će im omogućiti najpovoljniju kamatnu stopu. Nadalje, menadžer treba da ima informaciju o stanju na tržištu i načinu poslovanja zajmodavca, te da stoga odluči da li će zbog preuzimanja rizika usljed tržišnih promjena, kredit uzeti po fiksnoj ili po varijabilnoj kamatnoj stopi. Dakle, možemo zaključiti da kada je riječ o iznajmljenom prostoru, menadžer treba da posjeduje značajne finansijske informacije, koje treba da mu pomognu da donese adekvatnu odluku.

Ukoliko menadžer ipak želi da proizvodi stolice u **sopstvenom prostoru**, prije svega treba da posjeduje informacije sa tržišta nekretnina. U tom smislu treba da imaju u vidu lokaciju prostora i okruženje u kojem će poslovati. Nakon toga treba da se donese odluka o načinu investiranja u kupovinu sopstvenog prostora. Prethodno navedeno povlači sa sobom informacije o načinu finansiranja te investicije. Takođe, postavlja se pitanje da li će banka ili neki drugi kreditor odobriti pozajmicu za takav prostor. Osim prethodno navedenog, menadžeru je neophodna informacija i o kamatnoj stopi, kao i analiza poslovanja kompanije u smislu da može procijeniti da li će fabrika moći da izmiri sve obaveze, a da to ne ugrozi redovnu aktivnost, tj. redovno poslovanje fabrike. Dakle, prilikom kupovine prostora, odnosno investiranja u proizvodnju stolica u sopstvenim prostorijama fabrike, menadžeri treba da posjeduju pored finansijskih i tržišne informacije, koje će im pomoći da donesu odluku, najpovoljniju za njihovo dalje poslovanje.