

Ljubica Gajić*

**INSTRUMENTI ORGANIZACIJE RAČUNOVODSTVENE FUNKCIJE U
REALIZACIJI INFORMATIVNE PODRŠKE MENADŽMENTU
PREDUZEĆA**

1. Uvod

Podršku upravljanju privrednim subjektom, kao kreativnom procesu usmerenom ka ostvarivanju postavljenih ciljeva predstavljaju informacije. Značajan izvor informacija, neophodnih za uspešno vodjenje i upravljanje privrednim subjektom, upravo predstavlja računovodstvo. Povezanost upravljanja i računovodstva oduvek je bila aktuelna. Medjutim, promenljivi uslovi i stalni rizici tržišne privrede još više naglašavaju značaj ove problematike i ističu potrebu prilagodjavanja računovodstva informativnim zahtevima procesa upravljanja.

Računovodstveni sistem neophodno je organizovati tako, da se, kroz računovodstveni informacioni sistem, koji prikuplja i obradjuje podatke sa područja računovodstvenog planiranja, evidentiranja, kontrole i analize, generiraju odgovarajuće, blagovremene i kvalitetne informacije. Pri organizaciji računovodstvene funkcije koriste se, računovodstvu primerena organizaciona sredstva. Kao osnovna organizaciona sredstva, instrumentariji organizacije računovodstvene funkcije ističu se: kontni okvir, poslovne knjige, knjigovodstvena dokumenta i sredstva za obradu podataka. U ovom radu u fokusu posmatranja je kontni okvir, odnosno kontni plan, kao jedan od osnovnih organizacionih sredstava računovodstvene funkcije. Uz uvažavanje propisanog kontnog okvira, ističe se uloga i značaj adekvatne analitičke razudjenosti istog, sa ciljem obezbedjenja podataka i sadržajnih informacija, usmerenih ka zadovoljavanju informativnih potreba menadžmenta svih organizacionih nivoa.

Globalno posmatrano, informacije su od značaja za potrebe eksternog i internog izveštavanja. Ne potcenjujući značaj potreba eksternog izveštavanja i potreba izveštavanja eksternih korisnika, ipak se nameće konstatacija da su informacije sa područja interne sfere poslovanja od izuzetnog značaja, posmatrano iz ugla potreba uspešnog vodjenja svih aktivnosti usmerenih ka ostvarenju optimalnog finansijskog rezultata – dobitka. A dobitak, kao krajnji

* Vanredni profesor Ekonomskog fakulteta u Subotici. Rad je primljen novembra 2002.

finansijski produkt aktivnosti privrednog subjekta, u osnovi, predstavlja osnovnu pokretačku snagu svih zaposlenih. Da bi računovodstvo zadovoljilo zahteve koji se pred njega postavljaju, neophodno je vršiti odgovarajuća prilagodjavanja, usaglašavanja računovodstvene teorije i prakse, shodno promenama u društvenom i privrednom okruženju, kao i harmonizaciju istih u odnosu na međunarodna teorijska i praktična rešenja.

Za menadžment preduzeća je od ključnog značaja da determiniše odgovarajući informacioni sistem, koji treba da obezbedi pouzdanu informativnu platformu za poslovno odlučivanje i upravljanje preduzećem. Obim, struktura i analitičnost informativnih zahteva uslovljena je, pre svega (uz uvažavanje i faktora spoljnog okruženja) organizacionom struktuiranošću preduzeća, ciljevima i zadacima utvrđenim poslovnom politikom preduzeća, i po osnovu postavljenih ciljeva i zadataka proizilazećih informativnih potreba menadžmenta preduzeća. U determinisanom integralnom informacionom sistemu, računovodstvo, sa svojim sistemom informisanja, ima nezaobilaznu funkciju.

2. Neophodnost adaptiranja računovodstvenih informacija potrebama poslovnog odlučivanja

Za potrebe poslovnog odlučivanja savremeni prilaz informisanju sa područja računovodstva je širok i kompleksan. Razumljivo, jer se, u uslovima stalnih promena, rizika tržišnog načina privredjivanja, u uslovima potreba za brzim odlučivanjem i fleksibilnim ponašanjem u skladu sa okolnostima internog i eksternog karaktera, kao središnji problem pred računovodstvenu funkciju postavlja pitanje, kako, na koji način zadovoljiti informativne potrebe menadžmenta. Iz tih razloga ističe se potreba i neophodnost prilagodjavanja oblika i sadržaja računovodstvenih podataka i informacija potrebama donošenja poslovnih odluka.

Razvoj informisanja, u tom pogledu, može se posmatrati, uglavnom, iz ugla neophodnog prilagodjavanja oblika, načina pripreme i načina prezentiranja podataka i informacija, i iz ugla širenja delokruga i sadržaja informisanja. Otuda je u računovodstvu neophodno kreirati drugačija, adekvatnija metodološka rešenja, koja bi trebala obezbediti nove oblike i sadržaje informacija. Smatra se da računovodstvo može da produkuje relevantne podatke i informacije iznalaženjem novih modela, metoda i tehnika, odnosno novih računovodstveno metodoloških rešenja, neophodnih po osnovu promena u društvenom i privrednom životu, nastalih kao posledica primene novih tehnoloških rešenja, širenja tržišta, većeg stepena neizvesnosoti i rizika u poslovanju, itd. i u tom pogledu nastojanja računovodstvene teorije i prakse da odgovore na složena pitanja koja iz toga proizilaze.

U cilju efikasnijeg upravljanja, ukazuje se potreba za hijerarhizacijom upravljanja, koja se ogleda u podeli ovlašćenja i odgovornosti u upravljačkoj strukturi – menadžmentu. Naime, upravljanje se ostvaruje kroz različite nivoe

menadžerske aktivnosti. Uobičajeno upravljačka struktura tj. menadžment organizacije sadrži tri osnovna upravljačka nivoa, opšte poznata kao strategijski, taktički i operativni upravljački nivo. Na različitim nivoima upravljačke strukture, menadžeri dobijaju različita ovlašćenja i odgovornosti u zavisnosti od mesta u organizacionoj strukturi organizacije, i uloge u ostvarivanju njenih ciljeva. Za potrebe odlučivanja usmerenog u pravcu ostvarivanja opštih i posebnih ciljeva i dovodjenja preduzeća u buduće željeno stanje, kroz odabir načina i metoda putem kojih se stiže do budućeg željenog stanja, neophodno je obezbediti odgovarajuće informacije. Na računovodstvu zasnovan i adekvatno izgrađen računovodstveni sistem informisanja treba da obezbedi relevantne i pouzdane podatke i informacije za potrebe poslovnog odlučivanja.

Pri kreiranju modela računovodstvenog izveštavanja neophodno je imati u vidu:

- nivo izveštavanja,
- informativnu opremljenost izveštaja, i
- učestalost izveštavanja.

Otuda se ističe značaj oblika, sadržine, učestalosti i načina prikazivanja elemenata računovodstvenog izveštavanja i njihovog prilagođavanja potrebama poslovnog odlučivanja. Naime, mora biti nedvosmisleno jasno, koji podaci i informacije, kome, kada i u koju svrhu su potrebni. Jer, različite potrebe zahtevaju različite podatke i informacije.

Korak napred u zadovoljavanju informativnih upravljačkih potreba učinjen je kroz upravljački pristup računovodstvu, odnosno kroz determinisanje upravljačkog računovodstva. Informacije upravljačkog računovodstva moraju biti oblikovane tako da predstavljaju podršku menadžmentu, da obezbedjuju kontrolu poslovnih aktivnosti kroz raznovrsne izveštaje, izvode i sl., kratkoročnog i dugoročnog karaktera, posmatrano u odnosu na pojedine poslove, segmente, delove poslovanja i za preduzeće u celini. Redovno računovodstveno izveštavanje, prvenstveno kratkoročnog karaktera, treba da upozori menadžment na nepravilnosti u poslovanju nastalih kao posledica dejstva raznovrsnih faktora eksternog i internog karaktera. Blagovremeno upozorenje trebalo bi da omogući adekvatnu reakciju na novonastale probleme, situacije, kako bi se poslovanje usmerilo u pravcu ostvarenja postavljenih ciljeva. A, određivanje pozicije budućeg stanja preduzeća u koje se želi dovesti, polazište nalazi upravo u proceni pozicije postojećeg stanja. U kontekstu sagledavanja budućnosti, uobičajeno, utvrđuju se planirani finansijski pokazatelji, putem kojih se nastoje utvrditi kriterijumi racionalnog poslovanja u budućnosti. Njihovo izračunavanje zasnovano je na analizi poslovanja prethodnog i prethodnih perioda. Po tom osnovu proizilazi, da računovodstvo i upravljačko računovodstvo, uz uvažavanje prošlosti, a polazeći od sadašnjosti, pri kreiranju budućnosti, obezbedjuju neophodnu informativnu platformu menadžmentu preduzeća (svih organizacionih nivoa) za potrebe upravljanja i poslovnog odlučivanja.

3. Kontni okvir – osnovni organizacioni instrument računovodstvene funkcije u realizaciji informativne podrške menadžmentu preduzeća

Tendencije razvoja privrednog života zahtevaju od računovodstvene funkcije adekvatno praćenje poslovnih zbivanja i po tom osnovu blagovremeno i kvalitetno izveštavanje menadžmenta (privrednog subjekta) svih organizacionih nivoa, a za potrebe efikasnog poslovnog odlučivanja. Da bi računovodstvo udovoljilo zadacima koji se pred njega postavljaju, neophodno je računovodstvenu evidenciju i računovodstvo u celini, organizaciono postaviti tako da omogući blagovremeno prikupljanje podataka, njihovo sortiranje, obradu i po tom osnovu kvalitetno računovodstveno izveštavanje. Pri tom se moraju uvažiti odgovarajući faktori od značaja za organizaciju računovodstvene funkcije, kako eksterne tako i interne prirode.¹ Pri organizacionoj postavci računovodstvene funkcije koriste se, računovodstvu primerena, organizaciona sredstva, instrumentariji. U osnovi to su: kontni okvir, poslovne knjige, knjigovodstvena dokumentacija i sredstva za obradu podataka. Svaki od navedenih instrumentarija organizacije računovodstvene evidencije ima poseban značaj i ulogu, a sve u svrhu takve organizacije, koja će obezbediti adekvatne, blagovremene i kvalitetne podatke i informacije kao realnu osnovu za planiranje i kontrolu poslovanja, analizu ostvarenja planom postavljenih zadataka i uopšteno, za efikasno poslovno odlučivanje. Od pravilno odabranih, efikasno organizaciono postavljenih i maksimalno iskorišćenih raspoloživih sredstava, instrumentarija za organizaciju računovodstvene evidencije zavisi i efikasno funkcionisanje i ispunjenje zadataka, koji se pred knjigovodstvo, odnosno, računovodstvo uopšte, postavljaju.

Kod organizacionog ustrojstva računovodstva u celini, posebnu pažnju zaslužuje organizacija knjigovodstva, jer, knjigovodstvo u sastavu računovodstvene funkcije zauzima posebno mesto. Knjigovodstvo predstavlja temelj i ishodište za sve ostale delove računovodstva, te iz toga problemi njegove organizacije predstavljaju probleme organizacije celokupnog računovodstva. Svakako, rešavanjem problema organizacije knjigovodstva nisu rešeni određeni organizacioni problemi celine računovodstvene funkcije, ali su stvoreni preduslovi za njihovo rešavanje.

Pri kreiranju organizacije računovodstvene funkcije koriste se, već pomenuta, sredstva, instrumentariji u raznim kombinacijama, uz neophodno maksimalno korišćenje naučnih saznanja i tehničkih dostignuća. Takođe, u procesu kreiranja organizacije računovodstvene funkcije moraju se uvažiti zakonski, profesionalni i drugi normativi od značaja za funkcionisanje računovodstvene funkcije.

¹ Organizacija računovodstvene funkcije u celini, a time i organizacija računovodstvene evidencije uslovljeni su faktorima eksterne i interne prirode. Kao osnovni izdvajaju se: društveno – ekonomski sistem, delatnost, tehničko – tehnološke i organizacione karakteristike privrednog subjekta, veličina, lokacija, tehnička opremljenost računovodstvene funkcije, kadrovska opremljenost računovodstvene funkcije, i sl.

U realizaciji svojih zadataka računovodstvo se koristi skupom konta, odnosno računa, tj. Kontnim planom, kao osnovnim organizacionim instrumentom. U odnosu na način sistematizacije klasa kontni okvir – plan može biti zasnovan na funkcionalnom (procesnom) i bilansnom principu (principu zaključka). U jugoslovenskoj privrednoj praksi primenjuje se kontni okvir zasnovan na bilansnom principu sistematizacije klasa.² Kontni plan koncipiran na bilansnom principu sistematizacije klasa razlikuje klase finasijskog knjigovodstva (od 0 do 8) i posebnu klasu devet predviđenu za pogonski obračun, odnosno obračun troškova i učinaka. Deo kontnog okvira koji se odnosi na finasijsko knjigovodstvo konceptijski je razvijen po bilansnom principu, a deo koji se odnosi na pogonski obračun po funkcionalnom, procesnom principu.

Sistematizacija klasa konta od 0 do 8 (finasijsko knjigovodstvo) prilagodjena je formi i sadržini bilansa stanja i bilansa uspeha (račun dobitka i gubitka), dok pogonski obračun po funkcionalnom principu raščlanjavanja konta treba, u uslovima proizvodnog preduzeća, da obezbedi vrednosno praćenje utroška faktora proizvodnje i njihovu transformaciju u proizvedene i prodane učinke.

U tu svrhu klasa 9 – Obračun troškova i učinaka je delom predviđjena, propisana. Bliže odredjenje i analitičko raščlanjavanje je ostavljeno preduzećima, da prema svojim potrebama, uslovima i ciljevima, odrede mesto i sadržinu obračuna troškova i učinaka, kako bi se obezbedili podaci i generirale adekvatne, blagovremene i kvalitetne informacije, posmatrano iz ugla obuhvatanja troškova po vrstama, mestima i nosiocima, i kratkoročnog analitičkog obračuna rezultata. Analitičnost kontnog plana uslovljena je analitičnošću zahteva koji se pred obračun troškova i uopšte, računovodstvo u celini postavljaju.

Propisani, osnovni kontni okvir se prilagodjava konkretnim potrebama obračuna troškova, učinaka i rezultata poslovanja, sadržinskim i strukturnim koncipiranjem, analitikog kontnog plana. Jer, »Bez obzira na tip propisanog kontnog okvira (procesni ili bilansni), prvi i najznačajniji posao pri organizacionom ustrojstvu pogonskog knjigovodstva predstavlja izbor računa koji čine njegovu sadržinu, odnosno izrada nomenklature – spiska tih računa (interni kontni plan pogonskog knjigovodstva).«³ Pri tom se u prilagodjavanju konkretnim potrebama i uslovima poslovanja uvažavaju organizacione, ekonomske i tehnološke karakteristike konkretnog preduzeća.

4. Završne konstatacije

Za menadžment preduzeća je od ključnog značaja da determiniše odgovarajući informacioni sistem, koji treba da obezbedi pouzdanu informativnu

² U jugoslovenskoj privrednoj praksi se za preduzeća i zadruge primenjuje kontni okvir zasnovan na bilansnom principu sistematizacije klasa od 01. 01.1997. godine (Pravilnik o kontnom okviru i sadržini računa u kontnom okviru za preduzeća i zadruge, Sl. List SRJ br. 6/97.).

³ Dr Radmila Jablan – Stefanović, Principi ustrojstva kontnih planova, Savez računovodstvenih i finasijskih radnika Srbije, Beograd, 1989. godina, str. 103.

osnovu za poslovno odlučivanje i upravljanje preduzećem. Jer, blagovremene, adekvatne i kvalitetne informacije uslov su za relevantno i racionalno poslovno odlučivanje. U tom pogledu računovodstvo, iako ne jedini, predstavlja jedan od značajnijih izvora podataka i po tom osnovu generiranja informacija. Ističe se iz tih razloga značaj pripreme i izrade finansijsko-računovodstvenih izveštaja (bilansa stanja, bilansa uspeha, izveštaja o tokovima sredstava i svih drugih izveštaja redovnog i dodatnog karaktera za delove i celinu preduzeća, i druge aspekte posmatranja), ističe se značaj realnosti u njima sadržanih podataka i informacija usmerenih u pravcu zadovoljavanja heterogenih potreba eksternog i internog izveštavanja.

Da bi računovodstvo udovoljilo potrebama i zadacima koji se pred njega postavljaju, neophodno je izvršiti odgovarajuću organizaciju računovodstvene funkcije. U tu svrhu, uz uvažavanje konkretnih okolnosti, odnosno faktora kako eksterne tako i interne prirode, koriste se računovodstvu primerena sredstva, instrumentariji organizacije računovodstvene funkcije. Ističe se, u tom pogledu, kontni okvir kao jedan od osnovnih instrumenata organizacije računovodstvene funkcije. U jugoslovenskoj privrednoj praksi koristi se kontni okvir zasnovan na bilansnom principu sistematizacije klasa. Propisani kontni okvir analitički se razvija, prilagodjava uslovima konkretnog preduzeća i, pred računovodstvo, postavljenim ciljevima. Analitičnost kontnog plana uslovljena je analitičnošću ciljeva koji se pred računovodstvo postavljaju.

Izgradnja strategije preduzeća za postizanje definisanog ciljnog, željenog stanja i odredjivanje hijerarhije ciljeva zahteva relevantnu i pouzdanu informisanost i primenu adekvatnih metoda i postupaka u predviđanju budućnosti. Na menadžmentu preduzeća je, da, uz odgovarajuću računovodstvenu (i neračunovodstvenu) informativnu podršku, uz uvažavanje okolnosti eksterne i interne prirode, iskaže kreativnost u predviđanju budućnosti, i smelost preuzimanja rizika koji ta budućnost nosi.

L i t e r a t u r a

[1] Gajić, Lj., (1998), *Upravljački aspekt informacija računovodstva troškova*, Novi Sad: Godišnjak Više poslovne škole u Novom Sadu.

[2] Gajić, Lj., (2001), *Kontni okvir kao organizacioni instrument obračuna uspeha poslovanja organizacionih jedinica preduzeća*, Subotica: Analitički Ekonomskog fakulteta u Subotici.

[3] Jablan-Stefanovic, R., (1989) *Principi ustrojstva kontnih planova*, Beograd: Savez računovodstvenih i finansijskih radnika Srbije.

[4] Macintosh, B. N., (1997) *Management Accounting and Control Systems*, Chichester: John Wiley & Sons

[5] Radovanović, R., (1999), *Bilansi preduzeća i banaka*, Beograd: Savremena administracija.

[6] Stevanović, N., (2001), *Računovodstvo kao informacioni resurs savremenog finansijskog menadžmenta*, Zbornik radova, Brčko: Ekonomski fakultet.

[7] Vunjak, N., (1999), *Finansijski menadžment*, Subotica: Ekonomski fakultet.

[8] *Primena Medjunarodnih računovodstvenih standarda u našoj poslovnoj praksi*, (2000), Beograd: SRR Srbije.

Rezime

Poslovno odlučivanje, zasnovano na postojećim realnim okolnostima i pretpostavkama budućnosti, zahteva relevantnu i kvalitetnu informativnu podršku. Računovodstvo sa svojim planiranjem, evidentiranjem, kontrolom i analizom, i proizilazećim računovodstvenim informisanjem, predstavlja, iako ne jedini, jedan od osnovnih izvora podataka i informacija. Računovodstvo je neophodno organizaciono postaviti tako, da korišćenjem računovodstvu primerenih sredstava – instrumentarija, i iz primenu savremenih metoda, modela i tehnika, odnosno novih računovodstveno metodoloških rešenja obezbedi pouzdanu informativnu platformu upravljačkoj strukturi preduzeća za potrebe relevantnog i racionalnog poslovnog odlučivanja.

Ključne reči: računovodstvo, informacije, poslovno odlučivanje

Summary

Business decision-making, based on real circumstances and future suppositions demands relevant and high quality informative support. Accounting with planning, record keeping, control and analyze, presents, not the only but one of the basic information sources. It is necessary to organize accounting in a way that will, with usage of instruments adequate to accounting and all contemporary methods, models and techniques, or in other words new methodological accounting solutions, provide reliable informative support for decision making to enterprise managing structure.