

# PRIMJENA UPRAVLJAČKOG RAČUNOVODSTVA ZA PODRŠKU ODLUČIVANJU U USLUŽNOM, JAVNOM I NEPROFITNOM SEKTORU

## UTILIZATION FOR DECISION SUPPORT IN SERVICE, PUBLIC SECTOR AND NON-PROFIT ORGANIZATIONS

**Dr Teodor M. Petrović, vanredni profesor**

*teodor.petrovic.efb@gmail.com*

**Dr Lazar Radovanović, docent**

*lazar.radovanovic.efb@gmail.com*

Ekonomski fakultet Brčko Univerziteta u Istočnom Sarajevu

### APSTRAKT

Predmet rada je geneza razvoja, obilježja i sadržaj upravljačkog računovodstva i mogućnosti primjene njegovih alata i tehnika u organizacijama uslužnog, javnog i neprofitnog sektora. Cilj rada je da pruži uvid i predstavi izazove primjene upravljačkog računovodstva u različitim vrstama organizacija. Menadžment organizacija, zahvaljujući informacijama upravljačkog računovodstva, u mogućnosti je da donosi kvalitetne i blagovremene odluke. U istraživanju primijenjene su metode komparacije, analize, sinteze i deskripcije.

**Ključne riječi:** upravljačko računovodstvo, odlučivanje, informacione potrebe menadžmenta

### ABSTRACT

This paper analyses the origin, characteristics and content of management accounting in the field of applying its tools and techniques within service, public sector and non-profit organizations. The quality and timing of management's decisions are largely determined by the information provided by management accounting. The methods of comparison, analysis, synthesis and description are applied in this work.

**Key words:** management accounting, decision making, service organizations, public sector, non-profit organizations

### UVOD

Teorija i praksa upravljačkog računovodstva u ekonomski razvijenom svijetu kontinuirano se razvijaju više od jednog vijeka, a upravljačko računovodstvo nalazi se u funkciji menadžmenta i obezbjeđivanja relevantnih informacija koje omogućavaju ekonomski cjelishodno upravljanje preduzećima. Na žalost ovakvo stanje nije svojstveno preduzećima u Bosni i Hercegovini, ali se može zapaziti blagi napredak. Menadžeri u nekim preduzećima, ipak, uvode i primjenjuju određene rudimentarne alate i tehnike upravljačkog računovodstva. Tranzicija i ponovno uvođenje privatne svojine u privredu Bosne i Hercegovine dodatno su osnažili argumente istraživača i udahnuli novi život ideji o velikom come back-u upravljačkog računovodstva u preduzeća. U praksi upravljačko računovodstvo se razvijalo tamo gdje su potrebe bile najveće, u složenim i velikim proizvodnim preduzećima. Pritisci konkurencije primoravaju menadžere i u ostalim (malim i srednjim) preduzećima da uvode i primjenjuju različite tehnike upravljačkog računovodstva kako bi unaprijedili upravljanje, povećali efikasnost i popravili konkurentsku poziciju. U literaturi problematika upravljačkog računovodstva se, opravdano, najčešće obrađuje na primjeru proizvodnih preduzeća, međutim bilo bi pogrešno zaključiti da je njegova primjena ograničena samo na ova preduzeća. Trgovinska preduzeća imaju istu potrebu za upravljačkim računovodstvom kao i proizvodna preduzeća, uvažavajući, naravno, njihove specifičnosti. Slična problematika, u pogledu specifičnosti za upravljačkim računovodstvom je i u sektoru finansijskih usluga. Posebno je interesantna mogućnost primjene upravljačko-računovodstvenih tehnika u javnom i neprofitnom sektoru i javnim preduzećima. Dakle, informacije upravljačkog računovodstva stvaraju vrijednost za sve tipove organizacija i izostajanje njegove podrške dovodi do skromnijih efekata.

U prvom dijelu rada sažeto je predstavljena geneza razvoja, obilježja i sadržaj upravljačkog računovodstva što će, u određenoj mjeri, osvijetliti veličinu gepa koji trenutno postoji između naše i napredne svjetske teorije i prakse i doprinijeti izboru načina za što bezbolnije i brže uključivanje upravljačkog računovodstva u naša preduzeća. U drugom dijelu ukazano je na mogućnosti primjene upravljačkog računovodstva u

uslužnom (privrednom) sektoru kome su neophodne informacije (tehnike i alati) uvažavajući njegove specifičnosti i značaj koji ima u svjetskoj ekonomiji. U trećem dijelu fokus je na mogućnostima uvođenja i primjene upravljačkog računovodstva u javni i neprofitni sektor imajući u vidu mogućnost da se informacije (i izvještaji) obračuna troškova (i učinaka) i upravljačkog računovodstva javno objave (za razliku od profitnog sektora) i mogućnosti evaluacije (i poređenja) njihovih performansi, što je u korelaciji sa neophodnom reformom javne uprave.

## ISTORIJSKI PUT RAZVOJA UPRAVLJAČKOG RAČUNOVODSTVA

Počeci računovodstva mogu se prepoznati u dalekoj prošlosti, civilizacija Mesopotamije vodila je računovodstvenu evidenciju o vlasništvu nad imovinom i poslovnim transakcijama još prije 4.500 godina p.n.e., a postoje dokazi da su i u staroj Grčkoj, Rimu i Kini koristili računovodstvene sisteme [Gowthorpe, C., 2009, str. 8]. Međutim, može se reći da razvojni put upravljačkog računovodstva počinje, ipak, u vrijeme industrijske revolucije, krajem XVII i početkom XVIII vijeka, koja donosi velike promjene u proizvodnji, tehnologiji i razvoju novih pristupa organizaciji preduzeća. Razvoj velikih organizacija i razdvajanje vlasništva od menadžmenta značajna je promjena koja je dovela do razvoja tehnika obračuna troškova i upravljačkog računovodstva. Informacione potrebe menadžmenta počinju značajno da prevazilaze mogućnosti finansijskog računovodstva i postalo je neophodno podatke obrađivati u posebnoj dijelu računovodstva koje pojedini autori nazivaju troškovno ili upravljačko (menadžersko) računovodstvo [Gulin, D. i dr, C., 2011, str. 3], kao posebno i veoma moćnoj drugoj grani računovodstva.

Upravljačko računovodstvo oduvijek se vezivalo za menadžment i njegove informacione potrebe i za njegovo potpunije razumijevanje značajno je sagledavanje njegove geneze. Unaprijed definisani okvir ograničava istraživanje na kratak pregled historijskog razvojnog puta upravljačkog računovodstva i moguću primjenu u različitim vrstama organizacija. Predstavljeni razvojni put upravljačkog računovodstva osvijetliće, u određenoj mjeri, veličinu jaza koji postoji između naše i napredne svjetske teorije i prakse i doprinijeti daljim istraživanjima za uključivanje upravljačkog računovodstva i u naša preduzeća. Tranzicija, transformacija i privatna svojine osnažuju argumente teoretičara i udahnjuju život ideji o "come back-u" upravljačkog računovodstva u naša preduzeća [Milićević, V., 2008, str. 9-22].

Autori upravljačkog računovodstva obično identifikuju četiri razvojne faze do osamdesetih godina XX vijeka: 1) faza apsolutno istinitih informacija, 2) faza uslovno istinitih informacija, 3) faza ekonomično istinitih informacija i 4) faza uvažavanja efekata informacija na ponašanje korisnika [Stevanović, N., Malinić, D., Milićević, V., 2006, str. 41]. Razvojne faze, pristupi upravljačkom računovodstvu, nastale su kao posljedica prilagođavanja upravljačkog računovodstva promjenama koje su se odvijale u ekonomskoj teoriji, preduzećima i menadžmentu. Novija istraživanja upravljačkog računovodstva, poslije 1980., ukazuju na njegov savremeni razvoj, petu fazu, stratejsko upravljačko računovodstvo.

Faza apsolutno istinitih informacija obuhvata period do kraja četrdesetih godina XX vijeka, kada svoju punu afirmaciju doživljava računovodstvo troškova usmjereno na pune troškove i kalkulaciju cijene koštanja za vrednovanje zaliha u svrhu bilansiranja rezultata i primjenu finansijske kontrole. Kaplan i Džonson [Malinić, i dr., 2013, str. 27] začetke upravljačkog računovodstva vide još u XIX vijeku, kada se javljaju zahtjevi za tačnim informacijama o troškovima sa rastom obima i složenosti poslovanja preduzeća. Pedesete i šezdesete godine XX vijeka su period vladavine koncepta uslovno istinitih informacija upravljačkog računovodstva. Isticanje informacionih potreba menadžera iznad potreba finansijskog izvještavanja i računovodstva troškova dovodi do napuštanja dotadašnje upotrebe jednog niza informacija za sve svrhe i prihvatanje teze da su različiti troškovi relevantni za različite svrhe [Milićević, V., 2003, str. 83]. Računovodstvo u ovoj fazi asimiluje u sebe postulate marginalne analize dajući joj oblik *direct costing*-a, kao i specijalne kalkulacije relevantnih troškova i koristi primjerene različitim potrebama na svim nivoima upravljanja. Pristup ekonomično istinitim informacijama proizvod je kasnih šezdesetih i ranih sedamdesetih godina prošlog vijeka [Stevanović, N. i dr., 2006, str. 44]. Informacije upravljačkog računovodstva postaju dobro koje se pribavlja ako su koristi za donosioca odluka veće od troškova njihovog pribavljanja. Informacije upravljačkog računovodstva moraju da zadovolje određene standarde kvaliteta: moraju biti ekonomične, pouzdane, relevantne, objektivne, razumljive i blagovremeno raspoložive [Milićević, V., 2003, str. 86-87].

Faza biheviorističkog pristupa upravljačkom računovodstvu otpočela je sredinom sedamdesetih godina XX i još uvijek traje. Motivisanje i nagrađivanje postaju prioritet upravljanja, ugovaraju se nadležnosti, odgovornosti i nagrade između menadžmenta i vlasnika. Horngren [Milićević, V., 2003, str. 89.] podvlači da upravljačko računovodstvo mora pružiti menadžmentu svu neophodnu prijateljsku pomoć, a ne da bude samo puko sredstvo otkrivanja propusta i podizanja optužbi protiv menadžera. U ovom periodu istraživači pokazuju interesovanje i za neproizvodni sektor, odnosno sektor usluga. Što se tiče vremenskog okvira, poslije druge faze razvoja upravljačkog računovodstva postoje i druga gledišta [Malinić, D. i dr. 2013, str. 28; Atrill, P., McLaney, E., 2009, pp. 22-23]. Razlog proširivanja interesovanja upravljačkog računovodstva na sektor usluga je pad industrijske proizvodnje u mnogim privredama osamdesetih godina prošlog vijeka, dok neproizvodni sektor ima značajan rast. Komercijalizacija javnog sektora dovodi do toga da i upravljačke računovođe traže svoje mjesto u upravljanju i kontroli aktivnosti neproizvodnog sektora [Milićević, V., 2003, str. 89-90].

Početak devedesetih godina prošlog vijeka u literaturi se sve više govori o zaokretu od konvencionalnog prema strategijskom upravljačkom računovodstvu [Gulin, D. i dr., 2011, str. 457.], što se može označiti kao početak nove (savremene, pete) faze razvoja. Kako još uvijek ne postoji definisan jedinstven, zaokružen koncept strategijskog upravljačkog računovodstva obično se navode novi pristupi pojedinih autora i njihov definicioni obuhvat: integralni proces pribavljanja i analize informacija koje se tiču tržišta, strukture i visine troškova, nadgledanje strategije preduzeća i njegovih glavnih konkurenata tokom dugog vremenskog perioda [Milićević, V., 2003, str. 126]. Kao najznačajniji instrumenti i tehnike strategijskog upravljačkog računovodstva, koje obezbjeđuju zadovoljenje informacionih potreba strategijskog menadžmenta, navode se: 1) specifični obračuni (obračun specifičnih obilježja proizvoda ili usluge, obračun troškova životnog ciklusa proizvoda, procjena uticaja na okolinu u životnom vijeku proizvoda, obračun troškova kvaliteta, obračun troškova okruženja, obračun ciljnih troškova, *kaizen* obračun, obračun troškova lanca vrijednosti (ABC, ABM), 2) planiranje, kontrola i ocjena performansi (komparacija sopstvenih i rezultata konkurenata, teorija ograničenja, integrisano mjerenje performansi (BSC), 3) donošenje strategijskih poslovnih odluka (strategijsko upravljanje troškovima, strategijsko upravljanje cijenama, vrednovanje brenda), 4) konkurentsko računovodstvo (procjena troškova konkurenata, obezbjeđenje računovodstvenih pretpostavki za prikupljanje relevantnih informacija, procjena pozicije konkurenata na osnovu podataka iz objavljenih finansijskih izvještaja), 5) računovodstvo kupaca (analiza profitabilnosti kupaca, životnog vijeka kupaca, vrednovanje kupaca kao posebno značajne imovine) [Gulin, D. i dr., 2011, str. 466-471].

Razvoj upravljačkog računovodstva uslovljavao je i njegovu definicionu obuhvatnost. American Accounting Association (AAA) upravljačko računovodstvo, 1958. godine, navodi definiciju: "Menadžersko računovodstvo je primjena izvedenih koncepata i tehnika u obradi istorijskih i pretpostavljenih podataka za neki entitet koji pomažu menadžerima u postavljanju planova za razložne ekonomske ciljeve i donošenje racionalnih odluka s obzirom na postizanje tih ciljeva" koja je uključena u službeni izvještaj AAA o upravljačkom računovodstvu iz 1972. godine [Belak, V., 1995, str. 10]. Nešto obuhvatniju definiciju upravljačkog računovodstva dala je Nacionalna asocijacija računovođa (NAA), 1981. godine: "Menadžersko (upravljačko) računovodstvo podrazumijeva proces identifikacije, mjerenja, prikupljanja, analize, pripreme, interpretacije i komunikacije finansijskih informacija upotrijebljenih za plan, razvoj i kontrolu organizacije" [Wilson, R. M. S. (ed) & Chua, W. F., 1991, p. 7]. Definicija upravljačkog računovodstvu, iz 2008., Instituta upravljačkih računovođa ukazuje da je upravljačko računovodstvo profesija koja uključuje partnerstva u donošenju menadžerskih odluka, osmišljavanje planiranje i upravljanje performansama sistema, i pružanje ekspertize u finansijskom izvještavanju i kontroli te pomoć u upravljanju, formulaciji i implementaciji strategije organizacije [Atkinson, A. A. et al., 2007, p. 4]. Belak upravljačko računovodstvo definiše kao primjenu određenih koncepcija, procesa, tehnika, interdisciplinarnih aplikacija i specijalnih istraživanja u pribavljanju, obradi i interpretaciji istorijskih i pretpostavljenih finansijskih (u budućnosti i nefinansijskih) podataka i informacija o nekom entitetu (uključujući i uporedne podatke o performansama drugih entiteta) namijenjene menadžerima [Belak, V., 1995, str. 8].

Može se, ipak, reći da upravljačko računovodstvo, imajući u vidu njegov širi aspekt i razvojni put na našim prostorima uključuje: a) korišćenje, adaptaciju i interpretaciju podataka finansijskog računovodstva, odnosno eksternih finansijskih izvještaja, za potrebe informacione podrške menadžmentu u obavljanju njegovih upravljačkih aktivnosti, b) obračun troškova i učinaka, što se smatra embrionom iz koga se razvilo upravljačko računovodstvo, c) računovodstvenu analizu troškova i koristi u funkciji donošenja pojedinačnih

poslovnih odluka i d) računovodstveno planiranje i računovodstvenu kontrolu ostvarenja planiranih vrijednosti, što je računovodstveni informacijski odgovor potreba menadžmenta u vezi sa aktivnošću sistematske upravljačke kontrole performansi [Stevanović, N., Petrović, T., M., 2010, str. 23-24]. Imajući u vidu sadržaj i raspoloživi informacijski arsenal upravljačkog računovodstva treba primijetiti da je ono namijenjeno prvenstveno profitnom sektoru, velikim i složenim proizvodnim preduzećima. Međutim, pogrešno bi bilo zaključiti da je njegova primjena ograničena samo na profitna preduzeća. Ono se može primijeniti u širokom spektru svih vrsta organizacija u kontekstu savremenih trendova globalizacije, digitalizacije i tehnološkog napretka.

## UPRAVLJAČKO RAČUNOVODSTVO U USLUŽNIM ORGANIZACIJAMA

U praksi upravljačko računovodstvo se razvijalo tamo gdje su potrebe za njim bile najveće, u velikim i složenim proizvodnim kompanijama zbog potrebe da se vrednuje radni proces i zalihe gotovih proizvoda za potrebe finansijskog knjigovodstva. Do velikih promjena u potražnji za informacijama upravljačkog računovodstva, koje su osjetile proizvodne kompanije krajem XX vijeka, došlo je i u drugim vrstama (uslužnih) organizacija koje su menadžeri do tada manje koristili. Nedostatak potražnje za informacijama o troškovima poslovanja uslužnih organizacija dogodio se zbog toga što su one poslovale u bezbjednim, nekonkurentskim tržištima koja su bila strogo regulisana ili su bila u državnom vlasništvu (nacionalne željeznice, avio kompanije, poštanske usluge, telekomunikacione kompanije). U nekonkurentskom okruženju menadžeri uslužnih kompanija nisu pod pritiskom da redukuju troškove, poboljšaju kvalitet i efikasnost, uvedu nove proizvode i usluge, ostvare značajniju dobit ili eliminišu gubitak. Pošto menadžeri nisu bili u prilici da često donose složene poslovne odluke, oni su zahtijevali i manje informacija upravljačkog računovodstva a sistem je bio dosta jednostavan [Atkinson, A. A. et al., 2007, p. 14].

Konkurentsko okruženje proizvodnih i uslužnih kompanija danas postaje značajno kompleksnije nego prije dvadesetak godina, menadžerima uslužnih organizacija postaju neophodne informacije upravljačkog računovodstva. Neke karakteristike menadžment kontrole u uslužnim organizacijama u odnosu na proizvodne kompanijama su nedostatak zaliha, teškoće u kontroli kvaliteta, one su radno intenzivne i multijedinične [Antony, R., Govindarajan, V., 2003, p. 685]. Roba može biti na zalihama, što utiče na variranje proizvodnih aktivnosti i obima prodaje kod proizvodnih preduzeća, usluge ne mogu skladištiti, mjesto u avionu, hotelska soba, operaciona sala ili sati advokata, ljekara, naučnika i drugih profesionalaca, koji se ne koriste danas, zauvijek su izgubljeni. Proizvodno preduzeće može kontrolisati svoje proizvode prije isporuke potrošačima, kvalitet se može mjeriti vizuelno ili pomoću odgovarajućih instrumenata (izdržljivost, čistoća, težina, boja). Uslužna preduzeća ne mogu prosuđivati kvalitetu proizvoda do trenutka pružanja usluge, dok je ocjena često subjektivna, menadžment restorana može kontrolisati hranu u kuhinji, međutim zadovoljstvo gostiju zavisi i od načina na koji je ona servirana. Proizvodne kompanije nabavljaju opremu i automatizuju proizvodne linije, zamjenjuju radnike i smanjuju troškove, dok je većina uslužnih kompanija radno intenzivna i ne može ovo da učini. Bolnice nabavljaju dodatnu opremu, uglavnom, da bi obezbudile bolji tretman pacijenata, što povećava troškove, advokatska kancelarija se širi tako što zapošljava nove partnere i pomoćno osoblje. Neke uslužne organizacije posluju kao jedinice na različitim lokacijama i svaka jedinica može biti relativno mala, lanci restorana brze hrane, *renta car* kompanije, benzinske stanice i mnoge druge [Antony, R., Govindarajan, V., 2003, p. 686].

Rast usluga u velikoj mjeri nastao je i zbog korišćenja digitalne opreme i komunikacionih mreža (digitalizacija). Ova digitalna (r)evolucija je uglavnom fokusirana na brzi razvoj Interneta koji obezbjeđuje jeftino i brzo saopštavanje velike količine podataka, podstiče pristup Internetu putem personalnih računara i mobilnih uređaja svih vrsta. Efekat digitalizacije na preduzeća je dvostruk, s jedne strane mijenja tradicionalni radni dan na dnevne aktivnosti vođenja poslova i, s druge strane, preduzećima se otvaraju nove poslovne mogućnosti [Cinquini, L., Tenucci, A., 2011, p. 3]. Osim toga, širenju novih tehnologija i mogućnosti raste i njihova primjena tako da je povećan značaj usluga daleko iznad rasta uslužnog sektora u ukupnoj privredi. Uprkos ovome, istraživanja u oblasti upravljačkog računovodstva, kao disciplini koja se bavi pružanjem relevantnih računovodstvenih informacija za donošenje poslovnih odluka i kontrolu, fokusirana su i dalje na proizvodna preduzeća, dok se usluge smatraju posebnim proizvodima u rješavanju pitanja upravljačkog računovodstva.

Tri djelatnosti u okviru uslužnog sektora imale su najveći rast u posljednjoj deceniji: poslovne usluge, zdravstvena zaštita i socijalne usluge. Područje poslovnih usluga, u kojima je ostvaren najveći broj radnih mjesta, bile su lične i kompjuterske usluge. Područje ličnih usluga obuhvata organizacije kao što su agencija za zapošljavanje i druge organizacije koje nude zapošljavanje radne snage drugim kompanijama. Industrija kompjuterskih usluga obuhvata masovnu proizvodnju softvera, računarskih sistema, projektovanje i kompjuterski lizing. Osnovni razlog rasta u obje ove oblasti su promjene u poslovnim procesima. U zdravstvenoj djelatnosti većem broju radnih mjesta doprinijele su četiri komponente: ljekarske ordinacije, pomoć i njega u privatnim ustanovama i bolnicama i porodična zdravstvena njega. Ove djelatnosti obezbijedile su između 430.000 i 1.200.000 radnih mjesta u periodu 1990-2002. godina [www.referenceforbusiness.com; 18.09.2014.]. Dva glavna razloga koja su dovela do rasta su nove medicinske procedure koje zahtijevaju dodatni broj zaposlenih i povećanje broja starih osoba u SAD-u kojima je potrebna zdravstvena njega. Treća, uslužna djelatnost, koja je imala najviše zaposlenih, bile su socijalne usluge koje obuhvataju: obdaništa za djecu, brigu o starim licima i druge porodične usluge, inženjering, menadžment usluge, privatno obrazovanje, rekreacija i zabava i članske organizacije.

Značaj usluga u privredi je dostigao razmjere koje nikad do sada nisu postignute. U 138 zemalja obuhvaćenih istraživanjem Svjetskog ekonomskog foruma (2010. godine) u izvještaju za period 2010-2011, 98 zemalja imaju više od 50% bruto nacionalnog proizvoda koji dolazi iz sektora usluga, dok je kod 25 zemalja prelazilo 70% (tercijarni sektor) [Cinquini, L., Tenucci, A., 2011, p. 3]. Primjeri uslužnog sektora i organizacija dati su u tabeli 1. Klasifikacija uslužnog sektora i uslužnih organizacija prilagođena je potrebama ovoga rada i odstupa od zvanične Zakonom propisane klasifikacije djelatnosti (Sl. glasnik BiH", br. 76/06) i Odluke o klasifikaciji djelatnosti na nivou BiH ("Sl. glasnik BiH", br. 86/06).

**Tabela 1. Uslužni sektor i uslužne organizacije**

USLUŽNI SEKTOR	USLUŽNE ORGANIZACIJE	
Finansijske institucije	Komercijalne banke Osiguravajuće kompanije Investicioni fondovi	Štedionice Penzioni fondovi Finansijske organizacije
Trgovina	Supermarketi Trgovinski lanci Prodavnice robe široke potrošnje Veleprodaja	Robne kuće Benzinske pumpe Specijalizovane prodavnice
Profesionalne usluge	Konsalting Softverske firme Umjetnička udruženja	Inženjering Računovodstvene firme Sportska udruženja
Transport	Željeznički promet Kamionske linije Brodarska preduzeća	Avio kompanije Autobuska preduzeća Poštanske usluge (dostava pisama i paketa)
Telekomunikacije	Fiksna telefonija Internet Satelitske komunikacije	Mobilna telefonija i pejdžing Kablovski distributivni sistemi Specijalizovani telekomunikacioni sistemi

Izvor: Prilagođeno prema [Atkinson, A. A., et al., 2007, p. 13.]

## Sektor finansijskih usluga

Sektor finansijskih usluga odlikuje se specifičnostima u pogledu potrebe za informacijama upravljačkog računovodstva. Postoji više razloga za kasnije uvođenje upravljačkog računovodstva u bankarski sektor, a odnosi se na samu prirodu bankarskog poslovanja koja se razlikuje od drugih sektora, što otežava transfer modela koji su u osnovi razvijeni za proizvodna preduzeća. Ovdje se misli na banke, investicione i penzione fondove, osiguravajuća društva i brokerske kuće. Karakteristike ovih organizacija su visoko učešće monetarne imovine, različito vrijeme trajanja transakcija (polise osiguranja, dugoročni zajmovi, kupovina hartija od vrijednosti, inovacije u vidu novih proizvoda) i veća izloženost riziku [Malinić, D. i dr., 2013, str. 18]. Po svom karakteru troškovi u bankama se bitno razlikuju od troškova proizvodnih preduzeća, slični su troškovima svih uslužnih djelatnosti, i znatno je složenija analiza troškova zbog same prirode bankarskih usluga (nemogućnost skladištenja, različitost kvaliteta, neopipljivost i istovremenost procesa proizvodnje i potrošnje, što se odnosi i na problem mjerenja autputa). Učešće troškova rada, fiksnih i indirektnih troškova, u ukupnim troškovima ovih organizacija je dosta visoko. Savremeno poslovno okruženje u kojem posluju banke je vrlo složeno i dinamično, odlikuje ga globalizacija i internacionalizacija, nove tehnologije i njihova

primjena (internet, e-bankarstvo), u centru pažnje su kupci (komitenti, klijenti), menadžment organizacije (fleksibilni modeli), socijalne, političke i kulturne promjene (što povećava rizik poslovanja banaka), deregulacija, liberalizacija i povećana konkurencija bankarskih usluga [Lukić, R., 2011, str. 297].

Da bi mogao da odgovore zahtjevima savremenog poslovanja u bankarskom sektoru razvijene su i nove tehnike upravljačkog računovodstva kao što su: *benchmarking*, upravljanje totalnim kvalitetom, kontinuirano poboljšanje, ABC obračun troškova, upravljanje na bazi aktivnosti (ABM), reinženjering, teorija ograničenja, masovna potrošnja, obračun ciljnih troškova, obračun troškova životnog ciklusa, *balanced scorecard* i dr. [Lukić, R., 2011, str. 297-298]. U uslovima deregulacije bankarskih i finansijskih usluga banke provode politiku cijena u vezi sa depozitima, kamatnim stopama i provizijama, primjenjujući poznate modele troškovi plus, dodatni troškovi, uslovna cijena ili utvrđivanjem tarifa i cijene prema poslovnom odnosu sa klijentom. U bankama akcenat se stavlja na profitabilnost usluga, analizu kreditne sposobnosti klijenata, analizu rizika, doprinos pojedinih profitnih segmenata ukupnom profitu banke i sl.

Ustrojstvo obračuna troškova je ključna pretpostavka efikasnog upravljanja troškovima kako u profitnim tako i osiguravajućim kompanijama. Kod postavljanja organizacije obračuna troškova moraju se respektovati sve specifičnosti osiguravajućih kompanija kao finansijskih institucija u pogledu strukture troškova (provizija udruženjima, bankarski troškovi, plate i naknade zaposlenima, poslovno osiguranje, troškovi parnica, profesionalne naknade, dok u strukturi ovih troškova preovladavaju troškovi rada, a troškovi poslovanja su pretežno fiksni), troškovnih centara (odjeljenje računovodstva, pravno odjeljenje, odjeljenje zahtjeva), funkcija (održavanje polise), linija poslovanja (osiguranje stanovništva, industrije, automobilsko osiguranje, transport, osiguranje života, osiguranje usjeva, osiguranje kredita, zdravstveno i penziono osiguranje) [Lukić, R., 2012, str. 165]. U osiguravajućim kompanijama, pored tradicionalnih sistema obračuna troškova i mjerenja performansi, u novije vrijeme, primjenjuje se i "novi" koncepti upravljačkog računovodstva: obračuna troškova na bazi aktivnosti zasnovan na fleksibilnoj organizaciji kompanije, što omogućava primjenu koncepta upravljanja aktivnostima, ekonomski dodane vrijednost i *balanced scorecard*.

U investicionim (i penzionim) fondovima fokus je na ocjeni postojećih i budućih performansi kako bi se procijenila atraktivnost hartija od vrijednosti koje mogu činiti sastavni dio portfolija takvih investicija. Loša upravljačka kontrola, slabo upravljanje rizicima i nesigurni plasmani imaju za posljedicu finansijski krah pojedinih institucija što je pokazala aktuelna svjetska finansijska kriza [Malinić, D. i dr. 2013, str. 18].

## **Trgovinski sektor**

Menadžerima trgovinskih preduzeća neophodne su informacije upravljačkog računovodstva kao i menadžerima proizvodnih preduzeća, ali je neophodno ukazati na njihove specifičnosti. Obavezni set finansijskih izvještaja u trgovinskim preduzećima po sadržaju je kao i kod proizvodnih, a tehnike analize i njihova interpretacija mogu se bezbjedno koristiti za informacionu podršku menadžmentu. U trgovinskim preduzećima vrši se obračun prirodnih vrsta troškova za preduzeće u cjelini, njihova alokacija po profitnim centrima (mjestu troškova), obračun sekundarnih troškova profitnih centara i alokacija ukupnih troškova profitnih centara na prodatu robu (nosioce uspjeha). Naznačena koncepcija obračuna troškova poslovanja u trgovinskim preduzećima je istovjetna sa koncepcijom obračuna troškova u proizvodnim preduzećima i razlike se odnose na prilagođavanje i specifičnosti trgovinskih preduzeća. [Lukić, R., 2009, str. 167]. Obračun prirodnih vrsta troškova, kod trgovinskih preduzeća, vrši se na računima klase 5 – Rashodi, s tim da se struktura ovih troškova značajnije razlikuje u odnosu na proizvodna preduzeća, a najveće učešće u strukturi imaju troškovi prodate roba i dostižu čak do 85% [Lukić, R., 2009, str. 171]. Obračun troškova poslovanja u trgovinskim preduzećima po profitnim centrima (aktivnosti kupovine i prodaje) omogućava kontrolu ekonomičnosti i definisanje odgovornosti. Profitni centri se mogu formirati za osnovnu djelatnost (trgovina na veliko, trgovina na malo, uvoz, izvoz), sporednu djelatnost (ugostiteljstvo, turističke agencije) i pomoćnu djelatnost (auto-park, poslovi dekoracije i aranžiranja). U trgovinskim preduzećima međuzavisnost profitnih centara (pomoćne i ostalih djelatnosti) daleko je manja nego u proizvodnim preduzećima i obračun sekundarnih troškova je dosta jednostavniji. Alokacija ukupnih troškova profitnih centara na prodatu robu je ključni problem kod trgovinskih preduzeća, a kao ključ za alokaciju troškova obično se koristi prihod od prodaje robe. Specifičnost trgovinskih preduzeća ogleda se u fokusiranju iznosa kontribucione marže, upravljanju asortimanom, direktnoj profitabilnosti proizvoda, analizi profitabilnosti brenda, diferenciranju marži, analizi strukture troškova marketinga i sl. [Malinić, D. i dr., 2013, str. 17].

## Profesionalne organizacije

Konsultantske, istraživačke i razvojne organizacije, pravne i računovodstvene firme, inženjerski biro i za arhitekturu, agencije za oglašavanje, umjetničke i sportske organizacije su primjeri organizacija čiji su proizvodi profesionalne usluge [Antony, R., Govindarajan, V., 2003, p. 687]. Profesionalne organizacije su radno intenzivne a rad je specifičan. Mnogi profesionalci preferiraju da rade samostalno, prije nego da rade kao dio tima, teže da ne daju adekvatnu težinu finansijskim implikacijama kod donošenja odluka i žele da urade posao najbolje što mogu, bez obzira na cijenu.

Autputi profesionalnih organizacija ne mogu se mjeriti fizičkim terminima kao što su komadi, tone, ili m<sup>3</sup>. Mogu se mjeriti časovi koji su potrošeni u pravnom predmetu, ali to je mjerilo ulaza i nije autput. Autput je efikasnost rada advokata i ne mjeri se brojem strana koji ima podnesak ili brojem sati provedenih u sudnici. Ostvareni prihod je jedna mjera autputa u nekim profesionalnim organizacijama, međutim novčani iznosi odnose se na količinu usluga bez uticaja na njihov kvalitet, dok se loš kvalitet odražava u smanjenim prihodima na duže vrijeme. Neki profesionalci, naučnici, inženjeri i profesori, oklijevaju da prate kako koriste svoje vrijeme što otežava mjerenje performansi. Čini se da ovo oklijevanje ima korijen u tradiciji i obično se može prevazići kada je top menadžment voljan da stavi naglasak na neophodnost tačnog izvještavanja o utrošenom vremenu. Ipak, problemi se javljaju kada se radi o donošenju odluke kako naplatiti vrijeme utrošeno za rad sa klijentima.

U proizvodnim kompanijama iznos profita u odnosu na prodajne cijene se određuje kako bi se obezbijedio zadovoljavajući povrat na uloženu imovinu. Osnovna imovina kod profesionalne organizacije su vještine profesionalaca, što se ne može lako izmjeriti. Ukupna vrijednost organizacije je veća nego zbir vrijednosti pojedinaca kada bi oni radili odvojeno, a razlog je to što je organizacija uložila sredstva za zapošljavanje i obuku pojedinaca, organizovala timove u skladu sa njihovim karakteristikama i razvila politike i procedure kako bi osigurala da se posao obavlja efikasno i efektivno. Na ovaj način organizacija prihvata odgovornost za pružanje zadovoljavajućih usluga, uključujući i rizik od gubitka ukoliko se posao ne obavi dovoljno kvalitetno i apsorbuje nastale troškove zaposlenih koji ne rade na poslovima ostvarenja prihoda. Ove stavke implicitno utiču na veličinu profitne komponente koja je sadržana u ostvarenom prihodu.

Mjerenje performansi je, u krajnjem slučaju, pitanje pojedinaca od strane njegovih nadređenih, kolega, podređenih i klijenata [Antony, R., Govindarajan, V., 2003, p. 690]. Ocjene su najčešće od strane nadređenih i profesionalne organizacije koriste sisteme koji zahtijevaju numeričko rangiranje određenih karakteristika performansi i prosjek ovih odnosa. U matičnim oblicima organizacija i vođa projekta i menadžer funkcionalne jedinice ocjenjuje performanse. Na primjer, predloženi projekat građevine mogu pregledati arhitekta koji aktivno nisu učestvovali u projektu. Budžet se može koristiti kao osnova za mjerenje troškova performansi i stvarno vrijeme može se porediti sa planiranim (standardnim) vremenom. Budžetiranje i kontrola diskrecionih troškova je značajno u profesionalnim organizacijama kao i u proizvodnim preduzećima. Ipak, takva finansijska mjerenja su relativno manje značajna u procjeni doprinosa profesionalnog osoblja u ostvarivanju profitabilnosti organizacije, osnovni doprinos profesionalca vezan je za kvantitet i iznad svega kvalitet rada čija ocjena može biti krajnje subjektivna. Ocjena se mora dati odmah, ne može se čekati da pojedinac sazna da li je nova zgrada dobro projektovana, da li novi sistem kontrole dobro funkcioniše. U nekim profesijama za kontrolu kvaliteta koriste se procedure unutrašnje evaluacije. U mnogim računovodstvenim agencijama izvještaje pregleda partner koji nije odgovoran za davanje ocjene, a rad cijele organizacije može da se zasniva na procjeni druge agencije.

Neke uslužne kompanije koriste kalkulaciju po pojedinačnim porudžbinama kako bi kontrolisale troškove i lakše fakturisale usluge. Na primjer, profesionalne agencije za računovodstvo, reviziju, konsalting, inženjering, izradu softvera, advokatske kancelarije, moraju da vode detaljne evidencije troškova koji su nastali i koji su povezani sa određenim klijentima. Radi se o jednom obliku kalkulacije po pojedinačnim porudžbinama, cijene se moraju postaviti tako da, dugoročno posmatrano, prihod od prodaje usluga pokrije troškove. Specifičnosti formiranja cijena advokatskih kancelarija, računovodstvenih i konsultantskih agencija je utvrđivanje tarifa koje se primjenjuju da se klijentima izvrši naplata na osnovu utrošenog vremena.

## Saobraćajni sektor

Specifičnosti problema primjene upravljačkog računovodstva vezane su za javna preduzeća, koja u mnogim zemljama čine nacionalne željeznice, telekomunikacije kompanije, avio kompanije, pošte i sl. Monopolska pozicije i nedovoljna konkurencija, neadekvatna kontrola poslovanja i lagodna pozicija koju su imale upravljačke strukture nije pogodovala značajnijem razvoju upravljačkog računovodstva. Nedovoljna efikasnost ovih preduzeća dovela je do značajnijih gubitaka što je bio razlog njihovog otvaranja i sklapanja javno-privatnog partnerstva, djelimične ili potpune privatizacije. Privatizacija sektora telekomunikacionih usluga i otvaranje tržišta dovela je do značajnije promjene ambijenta za menadžment i upravljačko računovodstvo ovih preduzeća. Globalizacija tržišta i konkurentnost stvaraju ambijent u kome uspjevaju samo preduzeća čiji su troškovi, kvalitet i funkcionalnost proizvoda bolji ili isti kao i kod konkurenata. Problem nije da li treba upravljačko računovodstvo u javnim preduzećima, nego u specifičnim okolnostima koje su sprečavale njegovu primjenu u ovim organizacijama [Malinić, D. i dr., 2013, str. 19].

## UPRAVLJAČKO RAČUNOVODSTVO U JAVNOM I NEPROFITNOM SEKTORU

### Javni sektor

Prihvatanje i usvajanje tehnika upravljačkog računovodstva, razvijenih za proizvodna preduzeća, postaje izgleda neophodno i za upravljanje javnim sektorom. Naravno da se ove metode ne mogu primijeniti u svom izvornom obliku, karakterističnom za profitna preduzeća, već se, na odgovarajući način, modifikuju u skladu sa potrebama i specifičnostima pojedinih entiteta javnog sektora. Pritisak javnosti za efikasnijom upravom javnih službi i transparentnim radom javnog menadžmenta nameće potrebu za izvještavanjem koje nije moguće bez upotrebe instrumentarijuma upravljačkog računovodstva u aktivnostima javnog sektora kao što su budžetiranje, kontrola troškova, utvrđivanje cijena javnih usluga, ocjena performansi programa, poboljšanje kvaliteta usluga i sl. Privatizacija nekih tradicionalnih javnih službi i mogućnosti finansiranja putem javno-privatnog partnerstva omogućava transparentno utvrđivanje cijena pružanja usluga. Istraživanja u razvijenim zemljama pokazala su da je obim i primjena tehnika upravljačkog računovodstva u javnom sektoru dosta skromna što se odražava na kvalitet usvojenih (političkih) odluka i zadovoljavanje naraslih javnih potreba [Gulin, D. i dr., 2011, str. 657-658]. Upravljačko (i troškovno) računovodstvo, tradicionalno, nije se razvijalo u javnom sektoru i neki od razloga postoje i danas. Riječ je, prije svega, o načinu odlučivanja, koje se zasniva na političkom odlučivanju a ne na ekonomskim načelima. Transparentno izvještavanje značajno doprinosi uvidu šire društvene javnosti u rad javnog menadžmenta i državnih funkcionera. Međutim, ovo izaziva i značajan otpor, međutim pritisak javnosti je da se ovo "diskreciono pravo i prostor" političara smanje [Gulin, D. i dr., 2011, str. 669].

Razvoj upravljačkog (i troškovnog) računovodstva u javnom sektoru treba posmatrati u korelaciji sa reformom upravljanja poznatom pod nazivom New Public Management (NPM) – novi pristup upravljanju javnim sektorom [Gowthorpe, C., 2009, str. 62.]. Ciljevi novog javnog menadžmenta su unapređenje efikasnosti i efektivnosti, veća odgovornost prema korisnicima i kupcima javnih usluga, smanjenje javnih izdataka, unapređenje i jačanje odgovornosti menadžmenta. Instrumenti za postizanje ovih ciljeva su komercijalizacija dijela tradicionalnih državnih aktivnosti, osnivanje (kvazi) agencija, *outsourcing* aktivnosti, privatizacija određenih javnih službi, što dovodi i do promjene suštine i metoda upravljanja u javnom sektoru i ponašanju njihovih menadžera, neophodna je primjena tehnika upravljačkog računovodstva integrisana u širi aspekt informacionih tehnologija i finansijskog upravljanja [Gulin, D. i dr., 2011, str. 670-671]. Upravljanje novog javnog menadžmenta, iskazano računovodstvenim terminima, usmjerava se na upravljanje resursima, obavezama, troškovima i rezultatima iz čega slijedi mogućnosti mjerenja uspješnosti. Međutim istražujući zakonsku regulativu vezanu za oblast javnog sektora u BiH i mjerenje uspješnosti, utvrđeno je da u BiH, na svim nivoima, ne postoje odredbe koje obavezuju budžet, korisnike budžeta i javna preduzeća da provode mjerenje uspješnosti unutar svojih nadležnosti i izvještavanje o istim a nema odgovornosti za eventualno loše rezultate poslovanja [Bašić, M., Veleđar, B., 2011, str. 122].

Informacije o troškovima javnog sektora moguće je koristiti u područjima kao što su planiranje (budžetiranje) i kontrole troškova, procjena učinaka i evaluaciji programa, utvrđivanje cijena različitih naknada i taksi, ispitivanje tržišta i sl. [Gulin, D. i dr., 2011, str. 672]. Primjena računovodstva troškova u procesima budžetiranja moguća je u slučajevima kada se budžet provodi na računovodstvenoj osnovi



nastanka događaja i na novčanoj osnovi. Kada se budžet sastavlja na temelju računovodstvene osnove nastanka događaja takav način podrazumijeva korisnost troškova programa i aktivnosti koji su se dogodili u prošlosti, kao izvorište za procjenu budućih troškova i sastavljanje budućih budžeta, historijski troškovi bi tada bili potpuno uporedivi sa planovima u svrhu kontrole. Moguće je poređenje ostvarenih troškova po više osnova, s planiranim troškovima, sa standardnim troškovima, sa troškovima sličnog programa (*benchmark*), poređenjem troškova tokom određenog vremenskog perioda i sl. radi utvrđivanja odstupanja u troškovima. Način obuhvatanja troškova u internim izvještajima, koji treba da budu prilagođeni specifičnim zahtjevima, trebalo bi da bude u funkciji pružanja informacione osnove menadžerima svih hijerarhijskih nivoa u procesu donošenja ekonomskih i neekonomskih poslovno-finansijskih odluka i u zavisnosti da li se ove informacije koriste u sistemu planiranja, obračuna ili kontrole [Gulin, D. i dr., 2011, str. 685].

Korišćenje informacija o troškovima neophodno je pri utvrđivanja cijena javnih usluga ili nabavke javnih dobara. Pružanje javnih usluga može se, djelimično ili u potpunosti, putem naknada ili taksi, naplaćivati od korisnika po nižoj cijeni od troškova. Primjeri djelimičnog ili potpunog naplaćivanja javnih usluga su česti, na primjer usluge javnog zdravstva, visokog obrazovanja, kulture i sl. U praksi se pokazalo da je utvrđivanje iznosa naknada za pružanje javnih usluga prije političko-socijalno a manje ekonomsko pitanje. Uobičajeno je da u slučajevima kada se usluge pružaju bez naknade i kada se troškovi finansiraju iz budžetskih izvora nema interesa, a ni zahtjeva, za utvrđivanje cijene usluge.

Kada je riječ o nosiocima troškova u javnom sektoru, može se reći da su to funkcije koje nose informacije, a da bi se izmjerile njihove vrijednosti neophodno je definisati koncepte troškova, u skladu sa ciljevi računovodstva troškova, u procesima i aktivnostima javnog sektora. Koncept ukupnih troškova može se koristiti pri planiranju u cilju kontrole troškova i njihovog smanjenja, dok se informacije mogu dobiti korišćenjem pune obračunske osnove. Marginalni troškovi mogu da zadovolje informacione potrebe menadžmenta kada se radi o donošenju različitih odluka o nivoima pružanja usluga, identifikovanju korišćenja dodatnih kapaciteta ili definisanju troškova vanrednih aktivnosti. Diferencijalni i inkrementalni troškovi su značajni za odluke "proizvesti ili nabaviti", donošenju odluke da entiteti javnog sektora sami pružaju (proizvedu) određene usluge ili da iste nabave od drugih entiteta. Izbor koncepta troškova bi trebalo da odgovara postavljenim ciljevima obračuna troškova koji su u kontekstu vizije, misije i svrhe djelovanja budžetskog korisnika [Gulin, D. i dr., 2011, str. 684].

Od entiteta profitnog sektora ne traži se objelodanjivanje informacija upravljačkog računovodstva, tako da se one i ne koriste za komparaciju sa drugim preduzećima. Za razliku od njih, informacije upravljačkog (i troškovnog) računovodstva javnog sektora mogu se objavljivati, pri čemu bi poređenje između entiteta koji se bave sličnim aktivnostima dobilo zapaženu ulogu i značaj za ocjenu njihovih performansi, ali i za ocjenu performansi njihovih menadžera (funkcionera).

## **Neprofitni sektor**

Primjena upravljačko-računovodstvenih tehnika je posebno interesantna u neprofitnim organizacijama. Ovdje se, prije svega, misli na javni sektor koji obuhvata: zdravstvene institucije (opšte bolnice, specijalizovane bolnice, kliničko-bolnički centri, klinički centri, klinike, domovi zdravlja), obrazovanje (predškolsko, osnovno, srednje, više, visoko i ostalo), vladine agencije, ali i neprofitne organizacije [Malinić, D. i dr., 2013, str. 18]. Ove organizacije znatno se razlikuju od profitnih organizacija, ciljevi su im potpuno drugačiji, profitni ciljevi ustupaju mjesto ciljevima koji su vezani za obezbjeđenje javnih usluga ili stvaranje javne koristi. Neke od ovih organizacija mogu imati i profitne segmente (bolnice, škole, fakulteti). Razvoj upravljačkog računovodstva u neprofitnim organizacijama javnog sektora predstavlja veliki izazov, a jedan od razloga je što njima obično ne upravljaju profesionalni menadžeri već profesionalci određene struke (ljekari i profesori). Iako na prvi pogled postoje razlike, iznenađuju sličnosti sa stanovišta potrebe za upravljačkim računovodstvom. Menadžeri imaju iste upravljačke aktivnosti kao i u profitnim organizacijama, oni još češće moraju da izvještavaju po segmentima, programima, projektima uslugama. Razumljivo je da moraju da donose strategijske i operativne odluke i odgovorni su za efikasno korišćenje resursa. Ove organizacije nemaju profitni, ali imaju cilj koji treba da ostvare u okviru usvojenog budžeta, što podrazumijeva kontrolu ostvarenja postavljenog cilja. Specifičnosti neprofitnih organizacija ne znače da ne treba mjeriti njihova ostvarenja i ostvarenja njihovih menadžera. Naprotiv, samo će se mjere razlikovati, i to tako što će se povećati broj nefinansijskih na račun finansijskih indikatora [Malinić, D. i dr. 2013, str. 19].

Neprofitne organizacije takođe osjećaju pritisak za mjerenje troškova i njihovih performansi [Atkinson, A., A., et al., 2007, str. 14]. Došlo je do naglog rasta broja nevladinih organizacijama koje se bave ekonomskim razvojem, ekologijom, siromaštvom, nepismenošću, glađu i neuhranjenošću, javnim i privatnim zdravstvom, kao i neprofitnih organizacija koje se fokusiraju na socijalne usluge i umjetnost. Ove organizacije konkurišu za sredstva kako od vlade, tako i fondova i privatnih donatora. Sve više javni i privatni donatori traže odgovornost za organizacije koje finansiraju, uključujući mjerenje ekonomičnosti, efikasnosti i efektivnosti. Menadžeri neprofitnih organizacija treba da prilagode alate i tehnike upravljačkog računovodstva iz privatnog sektora specifičnostima njihovih organizacija suočeni sa većom odgovornošću, troškovima i mjerenju performansi. Međutim, istraživanja u ovoj oblasti ukazuju na njihovu skromnu primjenu, a najčešći razlozi koji se navode za izostanak primjene upravljačko-računovodstvenih tehnika je nedostatak stručnog osoblja, problem ili nemogućnost nemoguće mjerenje usluga, da nema jedne mjere kojom bi se iskazala uspješnost, kao što je mjerilo profita u poslovnom sektoru i sl.

## ZAKLJUČAK

Većina tehnika koje se koriste u upravljačkom računovodstvu imaju dalekosežne korijene čije je razumijevanje korisno za razmatranje i njegovu primjenu, prije svega u profitnom (komercijalnom), ali i javnom i neprofitnom sektoru. Razumijevanje današnjih promjena u kontekstu savremenih efekata globalizacije, digitalizacije i tehnološkog napretka, rizika i neizvjesnosti, upravljanja i održavanju na tržištu, ekonomskog i socijalnog aspekta, suočava nas da razmotrimo teorijske i praktične aspekte primjene mehanizama upravljačkog računovodstva u različitim tipovima organizacija. Trgovinska preduzeća imaju iste potrebe za upravljačkim računovodstvom kao i proizvodna preduzeća, njihove specifičnosti potenciraće određene aspekte (kontribuciona marža, upravljanje asortimanom, direktna profitabilnost proizvoda, analiza profitabilnosti brenda, formiranje cijena), što je i očekivano i ne umanjuje potrebu za upravljačkim računovodstvom. Slično je i u sektoru finansijskih usluga u kojem se specifičnosti ogledaju u visokom učešću monetarne imovine, različitim periodima transakcija, izloženošću riziku, karakteru "proizvoda", i razvijanju i primjeni novih tehnika upravljačkog računovodstva. Specifična je primjena upravljačkog računovodstva vezana za javna preduzeća i uticaj okolnosti koje sprečavaju njegovu primjenu. Sadašnja iskustva i praksa u našoj i drugim zemljama pokazuju da je obim primjene instrumentarijuma upravljačkog računovodstva u javnom i neprofitnom sektoru vrlo mali, da tradicionalno nije bilo razvijeno, što se odražava i na kvalitet usvojenih odluka sa svim ekonomskim i socijalnim posljedicama takvih odluka. Radi se o načinu odlučivanja koji je prvenstveno zasnovan na političkom odlučivanju i procjenama koje nisu utemeljene na ekonomskim načelima i nije bilo potrebe za informacijama upravljačkog računovodstva. S druge strane, transparentnost izvještavanja obezbjeđuje uvid u rad javnog menadžmenta, što izaziva određene otpore. Stvaranjem i značajnim korišćenjem informacija koje produkuje upravljačko računovodstvo, uz spremnost političara da prihvate transparentno i objektivno izvještavanje, doprinio bi kvalitetu računovodstvenih informacija kao podloga za odlučivanje javnog menadžmenta, što bi se doprinijelo boljem zadovoljavanju javnih, opštih i zajedničkih potreba.

## LITERATURA

- [1] Gowthorpe, C. (2009). Upravljačko računovodstvo, Data Status, Beograd.
- [2] Gulin, D. i dr. (2011). Upravljačko računovodstvo, HZ računovođa i finansijskih djelatnika, Zagreb.
- [3] Miličević, V. (2008) Razvojni put upravljačkog računovodstva, Računovodstvo, Vol. 52, br. 7-8, Beograd.
- [4] Stevanović, N., Malinić, D., Miličević, V. (2006). Upravljačko računovodstvo, Ekonomski fakultet, Beograd.
- [5] Malinić, D., Miličević, V., Stevanović, N. (2013). Upravljačko računovodstvo, Ekonomski fakultet, Beograd.
- [6] Miličević, V. (2003). Strategijsko upravljačko računovodstvo, Ekonomski fakultet, Beograd.
- [7] Atrill, P., McLaney, E. (2009). Management accounting for decision makers, 6<sup>th</sup> ed., Prentice Hall.
- [8] Atkinson, A. A., Kaplan, R., Macumura, M. E., Yong, S. M. (2007). Management Accounting, 5<sup>th</sup> ed., Prentice Hall. New Jersey
- [9] Belak, V. (1995). Menadžersko računovodstvo, RRiF, Zagreb.
- [10] Wilson, R. M. S. (ed) & Chua, W. F. (1991). Managerial Accounting: method and meaning, Chapman&Hall, London.
- [11] Stevanović, N., Petrović, T. M. (2010). Upravljačko računovodstvo, Ekonomski fakultet, Brčko.
- [12] Antony, R., Govindarajan, V. (2003). Management control systems, McGraw-Hill/Irvin, NJ.
- [13] [www.referenceforbusiness.com](http://www.referenceforbusiness.com)
- [14] Cinquini, L., Tenucci, A., (2011) Management Accounting for Service: A Research Agenda, Capri, Istituto di Manag., Pisa.
- [15] Lukić, R. (2011). Bankarsko računovodstvo, Ekonomski fakultet, Beograd.
- [16] Lukić, R. (2012). Računovodstvo osiguravajućih kompanija, Ekonomski fakultet, Beograd.
- [17] Lukić, R. (2009). Računovodstvo trgovinskih preduzeća, deveto izdanje, Ekonomski fakultet, Beograd.
- [18] Bašić, M., Veledar, B. (2011). Analiza uzroka i posljedice izostanka mjerenja uspješnosti u javnom sektoru BiH, 12. Međunarodna znanstvena i stručna konferencija, Zbornik radova, Sv. I - znanstveni radovi, Hrvatski računovođa, Zagreb/Split.