

Prof. dr Slobodan Vidaković,
Poslovna škola "Megatrend" u Somboru i Ekonomski fakultet u Brčkom

AKTUELNI POLOŽAJ RAČUNOVODSTVENOG INFORMACIONOG SISTEMA PREDUZEĆA U TRANZICIJI

"Tranzicija je kao šahovska igra. Ne postoji unapred poznata pobjednička formula, već je tu samo ograničen broj prilično opštih pravila za nošenje. Na početku je poznato samo otvaranje, koje može da sadrži tek nekoliko poteza. Kad se ti potezi povuku, uvideće se greške, steći znanja i otvoriti perspektive za koncipiranje sledećih poteza. I, tako redom, sve dok se velika operacija ne okonča."

(S. Fišer, A. Gelb)

Aktuelni status računovodstva preduzeća u tranziciji, kao i gledišta njegove drugačije strukture (sadržajne i organizacijske), neophodno je razmotriti u funkciji afirmisanja tržišne privrede, zatim jačanja prisustva privatnog sektora u njoj, kao i potpune ekonomske odgovornosti menadžmenta za upravljanje i rukovođenje korporativnim preduzećem. Značajnije restrukturiranje funkcije računovodstvenog informacionog sistema u preduzeću može se, dakle, očekivati tek sa ispunjenjem navedenih preduslova.

Tržišna privreda i slobodno preduzetništvo mogući su tek uz prisustvo poštenog i pouzdanog finansijskog izveštavanja, koje i nastaje u računovodstvenom informacionom sistemu preduzeća. Navedena konstatacija nedvosmisleno indicira na konstataciju da računovodstvo (bilo da se radi o strategijskom odlučivanju, bilo da se radi o tekućem poslovanju) predstavlja centralnu i najvažniju informacionu funkciju preduzeća.

Iako u zemljama razvijene tržišne privrede ne postoji neka univerzalna definicija računovodstva, savremeno računovodstvo bi se moglo definisati kao osnovna informaciona delatnost u preduzeću i o preduzeću, kao uređeni sistem poslovnih informacija koji bazira na četiri informaciona podsistema (dvojno knjigovodstvo, računovodstvena analiza, računovodstveno planiranje i računovodstvena kontrola), a sve upućeno ka brojnim interesentima (internim i eksternim).

Na promene u poslovanju, u rezultatima poslovanja, kao i razvojnoj strategiji preduzeća tržišne privrede, mogu da utiču (samostalno i/ili međuzavisno) pojedinac

ili određene interesne grupe, tzv. Stockholderi, o kojima računovodstvo tržišne privrede mora voditi računa.

Od presudnog su značaja, u strategijskom i poslovnom odlučivanju, delovanje (varirajuće, pojedinačno, relativno i sinergičko) sledeće četiri grupe stejkholdera, i to: akcionara (koji ulažu svoj kapital), menadžera (koji upravljaju poslovanjem), zaposlenih u preduzeću i, na kraju, okruženja (kupci, dobavljači, banke, država, i dr.). Uticaj svih pomenutih stejkholdera računovodstveni informacioni sistemi mora biti u stanju da identifikuje u vidu numeričkog inputa i outputa, odnosno specifičnom računovodstvenom tehnologijom treba da ih transformiše u relevantne poslovne informacije neophodne za upravljanje i rukovodjenje savremenim tržišnim preduzećem.

Računovodstvo, drugim rečima, ima zadatak da identifikuje interes svakog stejkholdera a potom da formuliše sadržaje računovodstvenih informacija koje se proveravaju sistemom dvojnog knjigovodstva, kontrolom od strane interne revizije i koje su zvanično formalizovane finalnim produktom računovodstva u vidu finansijskih izveštaja o imovini i kapitalu preduzeća, poslovnom uspehu i tržišnoj poziciji. Navedene računovodstvene informacije uvek moraju biti prilagodjene interesima stejkholdera.

Računovodstvu korporativnog preduzeća, razgradjivanje ekonomije udruženog rada, tj. dosadašnjeg koncepta preduzeća, nameće, u procesima tranzicije, potpuno drugačiji scenarij ekonomsko-finansijskih kategorija, poslovno-finansijskih transakcija, odnosno obavezu restrukturiranja. Naime, računovodstvo organizacija udruženog rada nije se susretalo sa ekonomsko- finansijskim kategorijama tipičnim za tržišne ekonomije, kao što su, na primer; akcije i dividende, forfeting, franšizing, frašajzing, share repurchase, swap kalkulacije, procene vrednosti preduzeća i sl. S obzirom na činjenicu, dakle, da dosadašnji koncept preduzeća više nije moguć, u procesu tranzicije zaustavlja se diskontinuitet samoupravnog preduzeća, da bi se uspostavio kontinuitet društva kapitala. Saglasno navedenom, restrukturiranje (sadržinsko, funkcionalno, organizaciono, tehnološko, i sl.). podrazumeva one značajne infrastrukturne promene preduzeća koje nameće situacija diskontinuiteta.

U uslovima kada vlasnici kapitala postaju prepoznatljivi, kada menadžeri preuzimaju ekonomsku odgovornost i rizike poslovanja u tržišnom okruženju, kada osnovni izvori finansiranja nastaju na finansijskom tržištu, neophodno je, dakle, redefinisati funkciju računovodstva. Do potrebe za restrukturiranjem došlo je, drugim rečima,

zato što aktuelna funkcija računovodstvenog informacionog sistema, koja je u praksi, najčešće, redukovana na knjigovodstvo i periodični obračun, nije u stanju da odgovori zahtevima preduzeća u tranziciji.

Sažimanje računovodstva samo na dvojno knjigovodstvo podržano računovodstvom, u savremenim uslovima poslovanja, nije održivo, jer ipak su to samo softveri o proteklim poslovnim transakcijama, izuzetno značajni i nezaobilazni u računovodstvenom informacionom sistemu, ali ipak samo o onom što se već dogodilo. Ovakvom sadržaju računovodstvenog informacionog sistema doprinosile su posebno sledeće okolnosti: nasleđena podređenost računovodstva državnoj regulativi i kontroli od strane službe društvenog knjigovodstva, kadrovska limitiranost skoro isključivo na profil knjigovođe, nerazvijenost stejkholdera, suviše česte denominacije i sl. Sve pomenuto uticalo je na totalno devalviranje knjigovodstvenih podataka.

Strateške odluke će se svoditi na improvizacije i neće odražavati ekonomsku odgovornost menadžmenta sve dok se računovodstvena funkcija ne obogati i odgovarajućim projekcijama prodaje u budućnosti, planskim sukcesivnim bilansima, budžetom kapitalnih ulaganja i *cash flow* analizom. Naime, da bi u procesima tranzicije doprinosilo transformaciji preduzeća iz društvenog u korporativno, savremeno računovodstvo mora biti u tokovima razmatranja i oblikovanja strateških odluka o budućnosti, a stejkholderima mora biti u stanju pružiti informacije za sutra.

Funkciju računovodstvenog informacionog sistema preduzeća, polazeći od glavnih karakteristika tranzicije (vlasnička transformacija, pojava novih stejkholdera i uspostavljanje finansijskih tržišta), će biti potrebno usmeriti na dva primarna zadatka koji, u početnoj fazi vlasničko-finansijske transformacije preduzeća, podrazumevaju razdvajanje njegove informacione funkcije u dva pravca.

U prvom redu, to je pravac strogo formalizovanog finansijskog izveštavanja koji podleže nezavisnoj reviziji i javnom obelodanjivanju. Drugi pravac informacione funkcije računovodstva predstavlja interni obračun, oblikovan od strane menadžmenta preduzeća, koji, takođe, podleže internoj reviziji, ali ne i javnom obelodanjivanju.

Raznovrsne potrebe brojnih eksternih korisnika računovodstvenih informacija treba da zadovolje finansijski izveštaji (urađeni po Međunarodnim računovodstvenim standardima) i to kao globalne, ali pouzdane, informacije finansijskog računovodstva sa sledećim elementima: finansijska pozicija, imovina, obaveze po osnovu duga, obaveze po osnovu kapitala, rezultat poslovanja, prihode, rashode i prilagođavanja radi očuvanja kapitala. U uslovima kada još nisu razvijeni ni menadžment ni marketinško okruženje, strateško odlučivanje o vlasničkoj i finansijskoj transformaciji bi se svodilo na improvizacije lišene istinitog i poštenog viđenja budućih ekonomskih koristi preduzeća, bez računovodstvenih informacija o knjigovodstvenoj vrednosti preduzeća, zatim, reprodukcijom i prinosnoj vrednosti preduzeća, potom, budžetu kapitalnih ulaganja i, napokon, budžetu gotovine.

Blagovremeno donošenje korektivnih odluka (koje se odnose na ažurno dobijanje slike aktivnosti centara odgovornosti za utroške i učinke, nabavke i prodaje, prekoračenja i racionalizacije), menadžmentu preduzeća omogućuje dinamička sinteza o izvršavanju poslovnih aktivnosti u funkciji maksimiranja dobiti i to po određenim periodima, koja se dobija internim obračunom (odvija se u vidu predračuna, obračuna, analize internih jedinica korporativnog preduzeća i sl),

S obzirom na činjenicu da računovodstvo preduzeća u tranziciji (nastalo iz računovodstva nekadašnjih OUR) ne vrši interni obračun (pogonski obračun, predračun, kalkulacije i analize odstupanja), ona, po prirodi stvari, nemaju razvijene modele unutrašnje organizacije zasnovane na principu odgovornosti. Da bi se u pomenutim uslovima izvršilo restrukturiranje računovodstva, neophodno je (u skladu sa vlasničkom i finansijskom transformacijom) uspostaviti stvarni menadžment i organizaciju preduzeća po hijerarhijskim nivoima, odnosno po segmentima delegiranih odgovornosti.

U korporativnom preduzeću najčešće je, prema američkoj literaturi, prisutna sledeća klasifikacija centara odgovornosti: troškovni centar, prihodni centar, profitni centar i investicioni centar. Osvrnucemo se, u kratkim crtama, na predložene hijerarhijske nivoe korporativnog preduzeća.

Strukturu prvog centra odgovornosti, tj. troškovnog centra, čine: fabrike, pogoni, linije proizvodnje, servisi, transport, računovodstvo, ERC i dr. Direktno su podređeni

izvršnom direktoru (šefu, rukovodiocu) ovlašćenom samo za normirane troškove, koji sa prihodima nema nikakve veze.

U drugi centar odgovornosti, tj. prihodni centar, ulaze: veleprodaja, prodavnice, trgovački putnici, konsignacije i dr. Oni su podređeni izvršnim direktorima, ovlašćenim samo za stvaranje prihoda (na nižem nivou odgovornosti samo za obim prodaje, a na višem nivou odgovornosti za vrednost prodaje).

U profitnim centrima (kompleksne jedinice - računi) vrši se bilansiranje efekata pojedinačnih troškovnih i prihodnih centara odgovornosti. Ovaj hijerarhijski nivo u direktnoj je integritaciji top-menadžera, tj. najvišeg stepena odgovornosti, koji u ostvarivanju planiranog profita preduzeća imaju pravo korektivnog odlučivanja (u odnosu na podređene centre, odnosno troškovne prihode).

Investicioni centri odgovornosti (kao svojstveni nestandardni profi-centri) predstavljaju poseban organizacioni segment koji objedinjuje i troškovne i prihodne aspekte investicionih projekata u realizaciji. Pomenuti centar odgovornosti podređen je top-menadžerima koji su članovi upravnog odbora ili su u ingerenciji posebno angažovanih eksternih menadžera.

Između pomenutih centara odgovornosti dolazi do uspostavljanja linije odgovornosti i linija povratnih sprega za reagovanje na promene, što je karakteristika tržišta konkurencije. Istovremeno, to je od ključnog značaja za uspostavljanje upravljačkog računovodstva, sa internim obračunom po centrima odgovornosti i ostvarivanja budžet plana i svake poslovne aktivnosti korporativnog preduzeća.

Posmatraju li se sadržaji računovodstva kroz eksterno i interno informisanje različitih stajkholdera (upravo na funkcionalnom i organizacionom oblikovanju sadržine računovodstva, za potrebe eksternog i internog informisanja, koje mora biti regulisano principima, pravilima i postupcima računovodstvene politike korporativnog preduzeća bazira restrukturiranje računovodstva preduzeća u tranziciji), dobija se odgovor na pitanje šta obuhvata segment eksternog, a šta segment internog računovodstva. Saglasno navedenom, segment finansijskog (eksternog) računovodstva mora obuhvatiti: bilans stanja, račun dobitka i gubitka i bilans novčanih tokova. Od upravljačkog (internog) računovodstva očekuje se da

obezbedi analitiku i sintetiku pogonskog obračuna, standardne kalkulacije, predračune i analizu odstupanja.

Na ovakvoj globalnoj podeli funkcija između eksternog i internog računovodstva (u raznovrsnom modalitetu međusobnih veza koje se javljaju u vidu organizacionog monizma, organizacionog dualizma, bilansnog funkcionalnog ili kombinovanog razvrstavanja računa) bazira, u stvari, savremeni koncept računovodstva, podržavan ERC-om. Odgovornosti za eksterno i interno informisanje, u praksi SAD i Nemačke, integriše tzv. *Controlling*, odnosno model kombinovane organizacije funkcija upravljanja preduzećem.

Restrukturiranje računovodstva preduzeća u tranziciji u našoj privredi, u predstojećem periodu, će biti limitirano, u prvom redu, usporenim tempom vlasničke transformacije društvenog preduzeća, potom, odsustvom realnog tržišnog ambijenta (naročito finansijskog tržišta) i, napokon, neadekvatnim tempom reedukacije menadžera i računovodstvenih radnika preduzeća u profesionalne računovođe i revizore.

Ažurnost i pouzdanost računovodstvenih informacija različitih stejkholdera (polazeći od izuzetno velikog broja inputa i outputa u poslovnim transakcijama savremenog preduzeća, kao i složene računovodstvene tehnologije) nije moguće postići bez adekvatne računarske podrške. Međutim, u našim aktuelnim uslovima nedostaju softveri pogonskog knjigovodstva, kalkulacija, *cash flow-a*, analiza uzrok-posledica, modeliranja finansijskih scenarija i razvojnih projekcija, usled čega je sužen upravljački vidik računovodstva. Pomenuti softveri nedostaju zato što je softverska podrška našeg aktuelnog računovodstva ograničena prevashodno na knjigovodstveni deo računovodstva, a to je, opet, posledica nedovoljne razvijenosti svih potrebnih sadržaja računovodstva.

Isto tako, usled usmerenosti tehnologije računovodstva, u procesima tranzicije, na obradu istorijskih troškova dvojnog knjigovodstva, nedostaju komparativne analize, potom projekcije budućih finansijskih situacija, zatim izostaje i zaostaje podrška procesima vlasničke transformacije, što su sve neophodnosti u tržišnoj privredi.

Na ovaj način, odlaže se adekvatno restrukturiranje organizacije, upravljanja, marketinga i računovodstva u preduzeću, a zatečeno stanje računovodstva, u većini

preduzeća, može se okvalifikovati kao konzervativno i ravnodušno u odnosu na promene koje sobom nosi tržišni način privređivanja.

Jedan od faktora koji se može smatrati, u priličnoj meri, odgovornim za konstatovano stanje jeste neadekvatno obrazovanje i neodgovarajuća profesionalna organizovanost računovodstvenih kadrova u preduzeću. Od računovodstvenih kadrova se, naime, očekuje da restrukturiranje računovodstvene funkcije u preduzeću ostvari prelazom sa evidentno preuskog sadržaja računovodstva (u vidu dvojnog knjigovodstva i periodičnih obračuna), na kompleksnije sadržaje računovodstva, kao i korišćenje računovodstvenih softvera.

Uspostavljanje upravljačkog računovodstva (koje se može definisati kao kompleksna centralna informaciona delatnost, oslonjena na tehniku računara, sa ekspertnim timom računovođa, koji istorijske podatke knjigovodstva, uz internu reviziju i analitičku opservaciju, preobražava u informacije od značaja za oblikovanje strateških opcija preduzeća na tekući razvojni period) može se realizovati tek sa radikalnim restrukturiranjem sadašnje izuzetno sužene funkcionalne i kadrovske osnove računovodstva.

Današnji profesionalni računovođa, polazeći od činjenice da je osnovni zadatak strateškog menadžmenta identifikovanje misije i ciljeva korporativnog preduzeća, kontinualno (na neograničeni vremenski period) i uvek u tržišnom okruženju (pod prinudom promena i stalnih prilagođavanja uslovima konkurencije), treba, pored posedovanja računovodstvenih veština i znanja, istovremeno i simultano da bude i preduzetnik, finansijski analitičar, globalni teoretičar, analitičar tržišta, vešt prodavac, dobar komunikator, sposoban pregovarač i specijalista za odnose sa javnošću, isto tako dobro, kao i generalni menadžer.

S druge strane, u kojoj meri će danas postoscijalistička društva i države napraviti korenite promene ka razvijanju takve tržišne privrede koja će omogućiti konkurenciju vrednosti, veću produktivnost i zarađivačku sposobnost, kao i prilagođavanje zahteva tržišta i potrošača tim promenama, i ogromnoj meri zavisi i od aktivnog znanja menadžera iz oblasti računovodstva, poslovnih finansija i revizije. Iskustva razvijenih privreda pokazuju da se do znanja iz pomenutih oblasti dolazi, u prvom redu, brojnim obligacijama obrazovanja, potom, tekućim obrazovanjem uz rad, zatim, polaganjem određenih specijalističkih ispita i sl.

Kadrovi koji realizuju menadžment preduzeća moraju, dakle, konstantno inovirati svoja stručna specijalistička znanja, zatim znanja iz poslovne kulture, potom racionalno upravljati sopstvenim vremenom i na adekvatan način delegirati poslove saradnicima, kao i voditi poslovne razgovore i sastanke u celishodne oblike kontrole izvršavanja postavljenih programa i planova rada preduzeća.

U uslovima stalnog procesa rasta i razvoja preduzeća, prema vremenu, funkcijama, internom i eksternom okruženju i opštoj organizaciji privrednih i pravnih subjekata, menadžment preduzeća kao sistem savremene tržišne ekonomije u upravljanju, rukovođenju i koordinaciji resursima preduzeća zahteva konstituisanje određenog oblika organizacije računovodstva, poslovnih finansija i revizije, kao i njihovu međusobnu uslovljenost i povezanost kako u celini menadžmenta preduzeća tako i po posebnim poslovnim funkcijama preduzeća.

Presudnu ulogu u stvaranju menadžmenta sistema (kao i njegovom razvoju počev od tridesetih godina XX veka do danas, najpre u SAD a potom i u ostalim zemljama visoko razvijene tržišne privrede) u preduzeću, kompaniji, finansijama, nauci, kulturi i drugim oblastima odigralo je nekoliko osnovnih faktora, zajedničkih za većinu zemalja, kao, na primer: visok nivo demokratskog razvoja; visok nivo razvijenosti privrede koja se oslanja na veliki kapital; oštra tržišna konkurentska borba (unutrašnja i spoljna); impozantan razvoj nauke, tehnike i tehnologije; vrlo visok nivo naučnog i aplikativnog kadrovskog potencijala; razvoj sistema štednje novca i njegovog aktiviranja kroz akcije i bankarski sistem u investicije i sl. Čovek sa svojim aktivnim specijalističkim znanjem, opštom i poslovnom kulturom poznavanjem sistema ljudskih vrednosti čini osnovu menadžmenta.

Računovodstvo i menadžment su svakodnevno povezani procesi iz kojih se formiraju podaci i informacije o poslovnim transakcijama, prihodima, rashodima, novčanom toku sredstava, stanju imovine-kapitala, odnosno daju informacije o zarađivačkoj sposobnosti preduzeća, na osnovu čega se donose odgovarajuće poslovne odluke o cenama, troškovima, obavezama, kreditnim aranžmanima i sl.

Danas se posebno ističe uloga računovodstva u motivaciji menadžmenta, putem potpunog praćenja privrednih procesa po funkcijama i područjima odgovornosti menadžera za uspeh ili neuspeh i zaključivanje ugovora o njihovim pravima, obavezama i odgovornostima. Menadžersko računovodstvo i drugi poslovni instrumenti su podloga za ocenu svake aktivnosti menadžera, kao i za donošenje

odluka o njihovom radu, uspehu u radu, poverenja u daljem radu i poslovanju preduzeća.

Funkciju računovodstva u tranziciji neophodno je razlikovati od organizacije računovodstva u već transformisanom preduzeću. Tako, računovodstvo preduzeća u tranziciji mora biti osposobljeno za istinit iskaz vrednosti preduzeća ne samo po nominalnoj već i po korigovanoj knjigovodstvenoj vrednosti, po tržišnoj i prinosnoj vrednosti, uz identifikovanje latentnih rezervi i skrivenih gubitaka, projekciju novčanog toka za narednih osam do deset godina i analitički komentar finansijske situacije, uz svaku alternativu vlasničke transformacije.

S druge strane, funkcija računovodstva u korporativnom, tj. transformisanom preduzeću je modeliranje kompleksne računovodstvene funkcije, sa svim sadržajima i kao osnovne i centralne informacione delatnosti internog (upravljачkog) računovodstva u preduzeća i o preduzeću, odnosno za potrebe eksternih i internih stejkholdera, sa razvijenim smislom za personifikaciju ekonomske odgovornosti.

LITERATURA

1. Dr Vinko Belak, Profitni centri i intema ekonomija preduzeća, RriF plus - Poduzeće za poslovne usluge, Zagreb, 1994.
2. Prof. dr Slobodan Vidaković, Računovodstvo, Poslovna škola MMegatrend”, Beograd, 1999.
3. Prof. dr Slobodan Vidaković, Analiza poslovanja preduzeća u tržišnoj privredi, Poslovna škola „Megatrend“, Beograd, 2001.
4. V. B. Meigs, Accounting - The Basis for Business Decisions, McGraw-Hill, intr, Ed. N.Y.,1987.