

Uloga i značaj informacione podrške upravljanju preduzećem

Nemanja Todorović

Magistar ekonomskih nauka, vještak ekonomske struke, interni revizor u JPŠ „Šume Republike Srpske“ a.d. Sokolac i viši asistent na Ekonomskom fakultetu u Istočnom Sarajevu – Pale, Sokolac, Bosna i Hercegovina, nemanja1978@gmail.com

Rezime: U radu se ukazuje na koncept informacione podrške upravljanju troškovima, kao i princip donošenja odluka baziran na činjenicama, zasnovanom na analizi podataka i informacija sadržanih u finansijskim izvještajima. Polazi se od saznanja da, činjenice nisu poznate dok se podaci i informacije ne sistematizuju i objasne. Analizom relevantnih podataka dolazi se do činjenica na temelju kojih se donose odluke čime se smanjuje rizik odlučivanja zasnovanog samo na mišljenju (stavu) menadžmenta.

Takođe se ukazuje na značaj i pristup finansijskim informacijama, koje predstavljaju temelj donošenja kvalitetnih i cjelishodnih poslovnih i finansijskih odluka, u smislu ostvarenja postavljenih ciljeva.

Na kraju se daje osvrt na izvještaj o poslovanju kao informaciono relevantnom dokumentu menadžmentu preduzeća.

Ključne riječi: računovodstveni informacioni sistem, upravljanje poslovanjem, menadžment, informacije.

Datum prijema rada: 24. avgust 2015.

Datum odobrenja rada: 30. avgust 2015.

UVOD

Upravljanje uopšte predstavlja proces odlučivanja čiju osnovu čine informacije koje predstavljaju saznanja o mogućem opstanku, rastu i razvoju upravljačkog sistema. Shodno tome menadžment preduzeća je upućen na korišćenje kvalitetnog informacionog sistema u okviru koga je najznačajniji računovodstveni informacioni sistem. Računovodstveno informacioni sistem ima ulogu informacione baze funkcije upravljanja.

U ovom radu sagledaćemo odnos između menadžmenta i računovodstvenog informacionog sistema koji predstavlja podršku menadžmentu u realizaciji upravljačkih aktivnosti. Kako se informacioni zahtjevi pojedinih upravljačkih nivoa razlikuju u pogledu, sadržaja, kvaliteta i forme, razmotrićemo domete pojedinih segmenata računovodstvenog informacionog sistema u pogledu obezbjeđivanja strateškog i taktičko - operativnog nivoa menadžmenta informacijama o poslovno finansijskom tokovima, čime se omogućava planiranje budućih tokova i uspjeha poslovanja, ali i kontrola ostvarenih rezultata u cilju preduzimanja korektivnih mjera radi otklanjanja uočenih slabosti

i pospješivanja pozitivnih kretanja u poslovnom životu javnih preduzeća.

Uspješno upravljanje preduzećem u nadležnosti je menadžmenta i podrazumijeva efektivnu i efikasnu realizaciju ciljeva preduzeća. U procesu poslovno finansijskog odlučivanja, sistematskog planiranja i kontrole, kao i komuniciranja preduzeća sa spoljnim svijetom, menadžment javnih preduzeća je upućen na korišćenje kvalitetnog informacionog sistema u okviru koga je najznačajniji računovodstveni informacioni sistem.

Računovodstveni informacioni sistem je centralni dio informacionog sistema preduzeća, jer kombinuje odlike svih funkcija u preduzeću u jedinstveni paket mjerila koji je pogodan za upotrebu od strane velikog broja korisnika. Za razliku od ostalih zainteresovanih strana za poslovanje preduzeća, menadžmentu za realizaciju upravljačkih aktivnosti neophodne su informacije standardizovanih karakteristika.

Računovodstvene informacije su kvantitativno izražene, dokumentovane i objektivne. Odlikuje ih relevantnost, pouzdanost, razumljivost, te su kao takve pogodne za upo-

trebu od strane menadžmenta. Strukturu računovodstveno informacionog sistema odlikuje postojanje dva podsistema, finansijski i upravljačko računovodstvo. Ovi podsistemi u zavisnosti od karaktera informacija koje produkuju predstavljaju informacionu bazu za potrebe poslovnog odlučivanja i realizacije plansko kontrolnih aktivnosti u okviru pojedinih upravljačkih nivoa.

1. ZNAČAJ INFORMACIJA ZA PROCES UPRAVLJANJA U PREDUZEĆU

Problematika procesa upravljanja u preduzeću vezana je za pravovremene i prikladne informacije i njihovu pravilnu primjenu. Ovde se ne misli samo na informacije koje su potrebne za pripremanje i donošenje neke poslovne odluke, već i na informacije o sprovođenju te poslovne odluke tj. realizaciju plansko kontrolnih aktivnosti. Prema tome, možemo zaključiti da postoje prvobitne odluke, zasnovane na relevantnim informacijama za njihovo donošenje, kao i korektivne odluke, koje su zasnovane na informacijama o sprovođenju prvobitnih odluka. Ispravnost donesenih poslovnih odluka se zasniva i u mnogo čemu zavisi od adekvatno organizovanog informacionog sistema preduzeća, pod kojim ne podrazumijevamo samo sistem dobijanja i obrade podataka, već i sistem formiranja ocjena o poslovnim pojavama. Menadžment preduzeća u procesu donošenja poslovnih odluka vrši odabir jedne od dvije, ili više mogućih akcija u nekoj situaciji, koje će biti preduzete da bi se postigao neki cilj u bližoj ili daljoj budućnosti. Kako poslovne odluke mogu biti donijete na strateškom, taktičkom ili operativnom nivou, za svaki od navedenih vidova poslovnog odlučivanja potrebno je obezbijediti adekvatnu informacionu bazu radi uspješne realizacije plansko - kontrolnih aktivnosti.

Zbog toga, informacije treba shvatiti kao jedan od resursa koji menadžmentu stoje na raspolaganju, važnom kao i svi ostali resursi, kakvi su, na primjer resursi materijala, energetski resursi, ljudski resursi, finansijski resursi i sl. Pri tom treba naglasiti da su informacioni resursi naročito značajni, jer oni reprezentuju sve ostale resurse. Ukoliko informacije shvatimo kao resurs, onda je moguće upravljati njima, kao što je moguće i sa drugim resursima, pri tom je veoma bitno da osoblje koje je zaduženo za upravljanje informacijama ima ne samo reaktivnu, već i proaktivnu ulogu u upravljanju informacionim sistemom, jer se samo na takav način mogu dobiti relevantne informacije za donošenje poslovnih odluka u preduzeću.

2. RAČUNOVODSTVENI INFORMACIONI SISTEM – DIO INFORMACIONOG SISTEMA PREDUZEĆA

Upravljanje bilo kojom organizacijom uključuje donošenje odluka i rješavanje problema. Za tu svrhu neophodno je posjedovati određene informacije i određena znanja. Informacioni sistemi treba da obezbijede informacije za donošenje odluka i rješavanje problema. U informacioni sistem preduzeća slivaju se podaci i informacije iz svih

osnovnih funkcijskih procesa preduzeća. Te informacije mogu dolaziti iz spoljnog svijeta i iz same organizacije. Tako da se može reći da se odlučivanje o svrsi i smjernicama poslovanja preduzeća zasniva na rezultatima stručne analize podataka i informacija.

Razvoj jednog informacionog sistema je dinamičan proces koji zavisi od mnogo faktora poput veličine preduzeća, razvoja organizacije i nivoa razvijenosti tehnologije. Računovodstveni informacioni sistem kao sastavni dio informacionog sistema g preduzeća ima za cilj da informacijama koje su vezane za poslovanje preduzeća zadovolji potrebe širokog dijapazona korisnika. „Radi se o jednom manje - više strogo formalizovanom informacionom sistemu, koji ima najneposredniji uticaj na opšti kvalitet, a pre svega na pouzdanost računovodstvenih podataka, pokazatelja i informacija na kojima se temelje poslovno - finansijske odluke kako internih, tako i eksternih korisnika.“¹ Značaj informacija koje se javljaju kao produkt računovodstva ogleda se, s jedne strane, u tome što se one koriste prilikom polaganja računa o poslovanju preduzeća pred investitorima, kreditorima, sindikatom i ostalim stejkholdera od strane menadžmenta. Dok s druge strane, imamo njihovu nezamjenjivu ulogu kada je u pitanju pružanje informacione baze prilikom realizacije upravljačkih aktivnosti preduzeća, koje se sastoje u polaganju računa o stanju i uspjehu preduzeća, donošenja pojedinačnih poslovno - finansijskih odluka i sistematske upravljačke kontrole poslovno - finansijskih procesa u preduzeću.

3. ODNOS MENADŽMENTA PREDUZEĆA I RAČUNOVODSTVENOG INFORMACIONOG SISTEMA KAO BAZE ZA REALIZACIJU UPRAVLJAČKIH AKTIVNOSTI

Upravljanje preduzećem pored lične pronicljivosti, iskustva i intuicije menadžera, zahtjeva i adekvatnu informacionu podršku. „Upravljati preduzećem znači i upravljati ciljevima preduzeća u kojima je inkorporiran pluralizam interesa različitih stejkholdera“². Informacije, kao smisaoni sadržaji namjenski usmjereni na korisnika, imaju osnovna svojstva da uvećavaju njegova znanja. Iako informacije o poslovanju preduzeća mogu biti predmet pažnje velikog broja zainteresovanih strana, za upravljačke svrhe potrebno je da računovodstvene informacije posjeduju standardizovane kvalitativne karakteristike, a prije svega relevantnost i pouzdanost.

Menadžment preduzeća realizuje svoje aktivnosti u zavisnosti od ovlašćenja i odgovornosti, na različitim nivoima odlučivanja – strateškom, taktičkom i operativnom

¹ Malinić, Slobodan. 1999. „Informacije upravljačkog računovodstva kao osnova za efikasno upravljanje preduzećem“ *Zbornik radova sa 26. simpozijuma Saveza računovođa i revizora Srbije*, Zlatibor. str. 5.

² Malinić, Slobodan. 1999. „Informacije upravljačkog računovodstva kao osnova za efikasno upravljanje preduzećem“ *Zbornik radova sa 26. simpozijuma Saveza računovođa i revizora Srbije*, Zlatibor. str. 7.

- prvenstveno uz pomoć informacione podrške upravljačkog računovodstva, ali i na osnovu instrumenata finansijskog izvještavanja, koji su prije svega relevantni za najviše upravljačke nivoe. Računovodstveni informacioni sistem preduzeća zasniva se prvenstveno na knjigovodstvenim podacima, ali zahvata i dio planiranja, kontrole i analize, iz kojih svoj predmet upravo izvodi upravljačko računovodstvo, kao dio računovodstva koji predstavlja podršku funkciji upravljanja prilikom realizacije osnovnih upravljačkih aktivnosti.

U literaturi se mogu sresti dva shvatanja kada je u pitanju mjesto i uloga računovodstva u savremenim koncepcijama sistema informisanja. Prema prvom shvatanju, informaciona baza upravljanja nalazi se izvan računovodstva, ali su pravci i formiranje upravljačkih informacionih sistema povezani s njim. Ova povezanost proističe iz činjenice da je računovodstvo tradicionalno jedini organizovan i formalizovan sistem kvantitativne analize preduzeća.

Prema drugom shvatanju, računovodstveni informacioni sistem je informaciona baza upravljanja, odnosno, ishodište svih pravaca diferencijacije upravljačkih informacionih sistema u jedinstveni upravljački informacioni sistem preduzeća, što je od izuzetnog značaja za efikasno upravljanje i harmonizaciju ciljeva dijelova i cjeline.

4. STRATEGIJSKI MENADŽMENT I RAČUNOVODSTVENI INFORMACIONI SISTEM

Strategijski menadžment kao najviši nivo upravljanja preduzećem ima za cilj da obezbijedi adekvatnu konkurentsku strategiju koja će omogućiti sticanje trajne konkurentne prednosti. Menadžmentu preduzeća je potrebna odgovarajuća informaciona podrška prilikom izbora, razvoja, realizacije i kontrole realizacije konkurentnih poslovnih strategija, što bi trebalo da dovede do povećanja efektivnosti u poslovanju preduzeća i što bi rezultiralo ostvarenju ekstra profita. Svakako da bazu za realizaciju navedenih radnji puža kako finansijsko, tako i upravljačko računovodstvo. Finansijsko računovodstvo u funkciji upravljanja preduzećem bavi se produkcijom i internom analizom godišnjih računa, međubilansa, kratkoročnih obračuna uspjeha, izvještaja o troškovima i učincima i sl. Na ovaj način dobijaju se podaci i pokazatelji vezani za ukupna ulaganja i njihovu strukturu, ukupne izvore finansiranja i njihovu strukturu, odnosa između dijelova ulaganja i dijelova izvora finansiranja, o uspjehu tj. o prihodima, rashodima i rezultatima. Ovako dobijeni podaci i informacije koriste se pored polaganja računa pred eksternim korisnicima i za potrebe samoocjenjivanja sopstvenih odluka i planiranje i kontrolu aktivnosti preduzeća u narednim periodima, odnosno za aktivnosti uprave preduzeća sračunatih na realizaciju razvojnih vizija i tekućih poslovnih odluka iz izvještaja o poslovanju.

Upravljačko računovodstvo produkuje informacije koje su orijentisane na kraće vremenske periode, na jedinicu učinka i uže organizacione cjeline, i dobijaju se ne-

kim ustaljenim procedurama poput planirano - ostvareno, performanse, metodom cost benefit analize. Informacije dobijene tim putem predstavljaju osnovu računovodstva odlučivanja za izbor jedne od više ponuđenih alternativa, sagledavanjem relevantnih faktora koji utiču na uspjeh svake alternative ponaosob. U cilju obezbjeđivanja oslonca za kontrolu realizacije tako donijetih upravljačkih odluka, razvija se kao reakcija na plansko - kontrolne potrebe menadžmenta računovodstvo odgovornosti. Ovaj dio upravljačkog računovodstva fokusira performanse organizacionih dijelova i njihovih menadžera, kako bi se obezbijedila odgovarajuća efikasna kontrola planiranih rezultata na nivou preduzeća.³

Dakle, putem sagledavanja performansi uži organizacionih dijelova preduzeća, a na osnovu ex ante i ex post izvještavanja o finansijskim efektima svakog centra odgovornosti i uticaju menadžera sagledava se doprinos poslovnog rezultatu svakog dijela sistema i na taj način utiče se na povećanje profitabilnosti preduzeća kao cjeline.

Iako pruža opsežnu podršku strategijskom menadžmentu u realizaciji upravljačkih aktivnosti na nivou preduzeća, upravljačko računovodstvo se pokazalo kao nefleksibilno, a samim tim i nedovoljno efikasno, kada je u pitanju promjena jednog ili više faktora okruženja relevantnih za usvojenu poslovnu strategiju preduzeća. I upravo iz potrebe strategijskog menadžmenta za informacionim sistemom koji će brzo reagovati na promjene u okruženju, osamdesetih godina dvadesetog vijeka razvija se novi koncept u okviru upravljačkog računovodstva, odnosno, strategijsko upravljačko računovodstvo.

Strategijsko upravljačko računovodstvo, ne isključujući pozitivnu ulogu finansijskog računovodstva i drugih internih izvora informacija, mnogo je više eksterno orijentisano po pitanju prikupljanja, analiziranja i aranžiranja podataka za potrebe strateškog upravljanja. Po primijenjenoj proceduri, metodologiji i instrumentima finansijsko računovodstvene analize i kontrole ne postoji bitnija razlika između strategijskog i tekućeg računovodstva. Razlika je u predmetu obračuna. Tekuće upravljačko računovodstvo ima za predmet obračuna troškove, prihode i rezultat po kraćim vremenskim jedinicama, jedinicama učinka i decentralizovanim organizacionim jedinicama, dok kod strategijskog upravljačkog računovodstva isti ili širi elementi se vezuju za izbor, razvijanje, realizaciju i promjenu poslovnih strategija. Tako da možemo reći da se radi o jednom računovodstveno - organizacionom rješenju koje bi trebalo da pruži relativno osamostaljeno, strateškim ciljevima prilagođenu računovodstveno informacionu bazu podataka, kao i upravljački obračun usmjeren prema najvišem upravljačkom nivou, a sve radi usvajanja, razvijanja, realizacije, kontrole i promjena konkurentskih strategija preduzeća⁴.

³ **Stevanović, Nikola.** 2006. *Upravljačko računovodstvo*, Beograd: Centar za izdavačku delatnost Ekonomskog fakulteta. str.20.

⁴ **Milićević, Vlade.** 2003. *Strategijsko upravljačko računovodstvo*, Beograd: Centar za izdavačku delatnost Ekonomskog fakulteta. str.89.

5. TAKTIČKO-OPERATIVNI MENADŽMENT I RAČUNOVODSTVENO INFORMACIONI SISTEM

Upravljačko računovodstvo, kao najznačajniji dio računovodstva za upravljanje preduzećem karakteriše usmjerenost ne samo na prošlost, već i na budućnost. Za razliku od finansijskog računovodstva, ovo je manje formalizovani vid izvještavanja, kako s aspekta sadržaja i forme, tako i sa aspekta vremena dostavljanja i obračunskih perioda, jer je u ovom slučaju izvještavanje stvar dogovora menadžera korisnika informacija i menadžera računovodstva. Pri tom, obračun troškova i učinaka, računovodstvo odlučivanja i računovodstvena kontrola predstavljaju predmet interesovanja taktičko - operativnog nivoa menadžmenta. Svakako, da dominantni informacioni izvor čini obračun troškova i učinaka, koji predstavlja decentralistički pristup s aspekta predmeta obračuna, jedinice učinaka, užih organizacionih jedinica, centra odgovornosti, kratkoročnog analitičkog obračuna uspjeha.

Postoji veliki broj računovodstvenih informacija koje mogu biti interesantne ili neophodne taktičko - operativnom nivou odlučivanja u preduzeću. Polazeći od globalnog aspekta upravljačkog računovodstva koji se zasniva na pristupu planirano – ostvareno - odstupanja, odnosno na planskim i stvarnim informacijama, kao najznačajniji podaci javljaju se pokazatelji u okviru nekih od izvještaja, poput, standardne ili predkalkulacije, međukalkulacije i naknadne kalkulacije koji bi trebali da ukažu na odnos između planske i stvarne cijene koštanja na više različitih nivoa pokrivenosti troškova (cijena koštanja po jedinici učinka na nivou direktnih troškova, varijabilnih troškova, ukupnih troškova proizvodnje, punih troškova).⁵

Ovakav pristup odgovara zahtjevima bilansiranja za liha nedovršene proizvodnje, gotovih proizvoda i rashoda perioda, ali predstavlja i značajne pokazatelje za potrebe vođenja prodajne politike gdje dolazi do poređenja cijene koštanja sa mogućom ili stvarnom prodajnom cijenom, što nas dovodi do određenog nivoa rezultata. Pored toga poređenje ostvarenih i planiranih troškova, predstavlja bitan izvor informacija za upravljanje troškovima i internom ekonomijom uopšte.

Takođe, informacije iz izvještaja o performansama menadžera, u kraćim jedinicama vremena, za različite nivoe odgovornosti, a prije svega za profitne i investicione centre su veoma značajni pokazatelji uspjeha za strategijski, ali i taktički nivo upravljanja. Sem toga, informacije iz izvještaja o performansama menadžera za mijesta troškova u okviru proizvodne funkcije, za područja odgovornosti za budžetirane rashode proizvodnih funkcija, kao i za područja odgovornosti za prihode u okviru marketing funkcije, mjerodavne su za kontrolu uspjehnosti menadžmenta u realizaciji ciljeva na taktičko - operativnom nivou. Ovako dobijeni pokazatelji se sastoje iz planskih i stvarnih veličina

troškova, odnosno prihoda, tako da utvrđena odstupanja po odgovarajućim segmentima ili ukupnim troškovima, tj. prihodima predstavljaju mjeru uspjehnosti u realizaciji upravljačkih aktivnosti. Pored navedenog, kao značajni izvori informacija za potrebe menadžmenta preduzeća javljaju se i informacije o stanju nedovršene proizvodnje i gotovih proizvoda, učincima zaposlenih, stepenu zaposlenosti – korišćenju proizvodnih kapaciteta i sl.

Iz svega izloženog može se izvući zaključak da računovodstveni informacioni sistem, a naročito upravljačko računovodstvo, kao njegov dinamičniji i fleksibilniji dio predstavljaju značajnu podršku menadžmentu javnih preduzeća prilikom realizacije njegovih aktivnosti na taktičko - operativnom nivou.

Efikasno upravljanje preduzećem podrazumijeva postojanje adekvatne informacione podrške, gdje svakako najznačajniju ulogu ima računovodstvo. Računovodstvene informacije sa svojim kvalitativnim karakteristikama, a pre svega relevantnošću i pouzdanošću, jesu najdinamičniji i najelastičniji dio informacionog sistema preduzeća. Zbog toga se računovodstvene informacije, a naročito one koje potiču iz upravljačkog računovodstva, smatraju vrlo značajnim resursom i instrumentom usmjeravanja i ishoda za poslovno – finansijsko odlučivanje na svim hijerarhijskim nivoima menadžmenta.

Finansijsko računovodstvo, koje je zbog svoje prirode izvještavanja, strogo formalizovano i uređeno zakonskim propisima, profesionalnim načelima, standardima i računovodstvenom politikom preduzeća relevantno je, kada je u pitanju interna primjena njegovog informacionog potencijala, za najviše nivoe upravljanja. Za razliku od njega upravljačko računovodstvo odlikuje dinamičnost i fleksibilnost, te je kao takvo primjenljivo kako u okviru strategijskog, tako i u okviru taktičko-operativnog menadžmenta. Naime, ovaj dio računovodstva orijentisan je na kraće vremenske jedinice, jedinicu učinka i uže organizacione jedinice i obuhvata predračunske (planske, standardne) i obračunske (stvarne, ostvarene) vrijednosti i različito strukturirane troškove, prihode i rezultate, što predstavlja objektivnu i podobnu podlogu za menadžersko odlučivanje i realizaciju plansko-kontrolnih aktivnosti u preduzeću, što bi trebalo da rezultira očuvanjem kapitala i povećanjem profitabilnosti.

6. FINANSIJSKE INFORMACIJE – VAŽAN ASPEKT OSTVARIVANJA FINANSIJSKIH CILJEVA

Poslovne aktivnosti javnih preduzeća pokreću se i odvijaju finansijskim aktivnostima koje su usmjerene na:

- pribavljanje potrebnog kapitala koji se plasira u sredstva i ljudske resurse radi otpočinjanja ili nastavljanja redovnog poslovanja;
- finansiranje operativnih aktivnosti iz kojih se očekuje ostvarivanje profita radi povraćaja od ulaganja;
- investicione aktivnosti u svrhu razvoja i konkurentne sposobnosti.

⁵ Stevanović, Nikola. 2006. *Upravljačko računovodstvo*, Beograd: Centar za izdavačku delatnost Ekonomskog fakulteta. str.25.

Slika 1. Finansijski ciljevi



Finansijske aktivnosti se usklađuju sa poslovnim aktivnostima (tekućim i razvojnim) orijentisane finansijskim ciljevima takođe usaglašenim sa poslovnim ciljevima. Realizacija tih ciljeva se temelji na primjeni strategija.

Finansijski ciljevi su: a) početni, b) prelazni, i c) krajnji.⁶

Početni finansijski ciljevi se odnose na plansko optimiziranje strukture sredstva i kapitala odnosno izvora finansiranja, racionalno ulaganje i likvidnost, kao pulsirajući efekat zdravog finansiranja poslovnih aktivnosti. Prelazni finansijski ciljevi su postizanje finansijske stabilnosti, brzog obrta sredstava, održavanje solventnosti i minimizacija troškova uz maksimalizaciju prihoda. Krajnji finansijski ciljevi su finansijska snaga, finansijska samostalnost, maksimiranje profitabilnosti (rentabilnosti) i uvećanja imovine.

Saznanje o odvijanju poslovnih i finansijskih aktivnosti preduzeća na poseban način pruža računovodstvo. Ono najpre vrši vrednovanje i evidentiranje podataka o tim aktivnostima. Zatim, obrađuje evidentirane podatke, priprema u vidu finansijskih informacija i čuva za buduće korišćenje. I konačno, prenosi različitim korisnicima objavljivanjem finansijskih izvještaja radi odlučivanja. Dakle, računovodstvu se daje svojstvo "informacionog sistema koji vrednuje, obrađuje i prenosi finansijske podatke - informacije o nekom preduzeću". Podaci o poslovnim aktivnostima su "input", a informacije su "output" računovodstvenog informacionog sistema.⁷

Računovodstveni informacioni sistem jeste usmjeren u konačnom cilju na pružanje podataka i informacija korisnicima radi donošenja odluka. Činjenica, da računovodstvo prevashodno u finansijskim izvještajima obezbjeđuje i prezentuje vrijednosno (u novčanom izrazu) finansijske efekte prošlih događaja, što ga čini u dometu ograničenim u pružanju potpunih informacija dovoljnih za donošenje poslovnih odluka. Korisnicima za donošenje odluka, su potrebne i druge informacije kao i saznanja o predviđanjima događanja u poslovnoj i finansijskoj aktivnosti preduzeća u budućnosti, koje finansijski izvještaji ne pružaju. Te in-

formacije obezbjeđuju drugi izvori odnosno informacioni pod sistemi upravljačkog informacionog sistema kome je okosnica računovodstveni informacioni sistem.

Takođe, računovodstvo vrednovanjem podataka poslovnih aktivnosti, njihovom obradom i prenosom korisnicima objavljivanjem finansijskih izvještaja ne udovoljava svrsi pružanja relevantnih i pouzdanih informacija korisnicima direktno upotrebljivih za odlučivanje, bez analize (čitanja i tumačenja). To jasno potvrđuje i konstatacija: «Računovodstvo podrazumijeva oblikovanje informacionog sistema koji treba da zadovolji njegove korisnike. Glavni ciljevi računovodstva su analiza, tumačenje i upotreba informacija».⁸

Pri istraživanju značaja i svrhe informacija postavljaju se dva pitanja: Koje su to relevantne informacije, koje pružaju finansijski izvještaji, za donošenje poslovnih odluka; U čemu je njihova teorijsko-metodološka utemeljenost i praktična primjenljivost?

Ova dva krucijalna pitanja pretpostavljaju jasan pristup segmentiranja finansijskih informacija u skladu sa finansijskim ciljevima. Istovremeno, to podrazumijeva jasnu opredjeljenost analize (čitanja i tumačenja) finansijskih izvještaja u svrhu kreiranja finansijskih informacija po ključnim područjima poslovnog, odnosno finansijskog odlučivanja, koje omogućuje računovodstvo i finansijski izvještaji.

U naučnoj i stručnoj literaturi različiti su pristupi i opredjeljenja metodologije i sadržaja analize finansijskih izvještaja, u svrhu kreiranja finansijskih informacija za cjelishodno donošenje poslovnih i finansijskih odluka. Uvažavajući naučna i stručna tumačenja ovog problema, sa ciljem opšteg savremenog opredjeljenja i njegove praktične upotrebe, uputno je prihvatiti koncepciju kreiranja informacija analizom finansijskih izvještaja, iz 4. Direktive EU. Tom koncepcijom se jasno kristališu sledeća ključna područja poslovne i finansijske aktivnosti, kojima finansijski izvještaji svojim podacima i informacijama trebaju udovoljavati:⁹

⁶ Grupa autora. 1996. *Menadžment*, Beograd: FON. str.204.

⁷ Gray, Sidney J, i Belverd E, Needles. 2002. *Finansijsko računovodstvo – Opšti pristup*, Banja Luka: Savez računovođa i revizora Republike Srbije, str. 3-4.

⁸ Gray, Sidney J, i Belverd E, Needles. 2002. *Finansijsko računovodstvo – Opšti pristup*, Banja Luka: Savez računovođa i revizora Republike Srbije, str. 6.

⁹ Prilagođeno prema: Rodić, Jovan. 2003. *Teorija i analiza bilansa*,

1. profitni ili prinosni položaj,
2. imovinski položaj, i
3. finansijski položaj

Prinosni položaj. Finansijska analiza prinosne moći odnosno profitabilnosti preduzeća temelji se na bilansu uspjeha (račun dobitka - gubitka). U osnovi su informacije koje se dobijaju na relaciji: rashodi - prihodi - finansijski rezultat. Svrha finansijske analize, na ovoj relaciji je da ispi-ta i ocijeni: uspješnost ili neuspješnost iskazane bilansom uspjeha, faktore rizika ostvarenja finansijskog rezultata, donju granicu profita, uticaj troškova finansiranja, fiksnih zaduživanja i poreskog sistema na finansijsku moć, i konačno, utvrditi ostvarivanje rentabilnosti uloženog kapitala odnosno angažovanih sredstava.

Nesporna je činjenica, da je ključni cilj i zadatak menadžmenta permanentno održavanje i jačanje profitne pozicije preduzeća na duži rok. Favorizovanje uspješnijih i potiskivanje neuspješnih zakonitost je tržišne ekonomije. Zato je za menadžment neophodno raspolaganje svim relevantnim informacijama za pouzdano odlučivanje koje izvjesno vodi ostvarivanju naznačenog cilja. Bilans uspjeha, sam po sebi, ne pruža te informacije u potpunosti. Ali, povezivanjem podataka i informacija koje bilans uspjeha pruža, sa drugim podacima i izvorima, ozbiljno i metodološki obuhvatnom analizom dolazi se do sledećih potrebnih i relevantnih informacija značajnih za odlučivanje o prinosnom odnosno profitnom položaju preduzeća.

Prvu grupu informacija dobijamo analizom finansijskog rezultata i faktora rizika njegovog ostvarenja.

Drugu grupu informacija dobijamo analizom izdašnosti prihoda kojom se procjenjuje uticaj rashoda i prodajnih cijena na finansijski rezultat i stopa sigurnosti mogućeg smanjenja prihoda, a da se ne uđe u zonu gubitka.

Treću grupu informacija dobijamo analizom finansijske moći, gde se procjenjuje pokrivenost troškova finansiranja, fiksnih zaduženja i poreskih odliva iz dobitka, finansijskim rezultatom, što slabi ili jača finansijsku moć. Naime, veći odlivi iz finansijskog rezultata smanjuju povećanje sopstvenog kapitala i obrnuto.

Četvrtu grupu informacija dobijamo analizom donje tačke rentabilnosti, što je posebno izraženo u situacijama ako se preduzeće našlo u zoni gubitka. Zapravo, traži se rešenje mogućeg izlaska iz zone gubitka.

I, konačno, petu grupu informacija dobijamo analizom rentabilnosti uloženog kapitala odnosno angažovanih poslovnih sredstava (imovine).

Imovinski položaj. Finansijsko izvještavanje o imovinskom položaju temelji se na bilansu stanja (aktiva bilansa). Pri tome je finansijska analiza usmjerena na finansijske informacije koje su podloga odlučivanja o upotrebi imovine (sredstava) shodno poznatim kriterijumima racionalnog ulaganja radi ostvarivanja poslovnog zadatka. Kriterijumi ocjene primjerenosti potrebnih sredstava (imovine) za ostvarivanje poslovnog zadatka su:

- pravci ulaganja,
- dinamika i intenzitet ulaganja,
- racionalnost ili celishodnost ulaganja.

Saglasno tim kriterijumima finansijska analiza imovinskog položaja usmjerena je na:

Prvo, analiza strukture aktive radi dobijanja informacija o ulaganjima u fiksnu i obrtnu imovinu.

Drugo, informacije o stepenu iskorišćenja fiksne imovine (kapaciteta) i koeficijentu obrta obrtne imovine.

Treće, informacije o efikasnosti imovine i investiranoj kapitala.

Finansijski položaj. Informacije o finansijskom položaju preduzeća iskazuju se bilansom stanja i upotpunjuju njegovom analizom. Tu su ključne sledeće grupe informacija:

Prvu grupu čine informacije o likvidnosti, prvenstveno isticanje svih uticaja finansijske ravnoteže, kratkoročne čiji je likvidnost izraz i dugoročne koja je uslov održanja likvidnosti. Naime, riječ o svodnom rezultatu - najvažnijem u finansiranju, koji se ispoljava kao konačno permanentno mjerilo finansijskog zdravlja preduzeća. Otuda, likvidno preduzeće opstaje, a nelikvidno nestaje.

Drugu grupu čine informacije o dinamici promjena i uspostavljanju dugoročne finansijske ravnoteže, koja je uslov likvidnosti i izraz finansijske stabilnosti ili nestabilnosti.

Treću grupu čine informacije o promjenama strukture kapitala kojima se informiše o vlasničkim odnosima nad kapitalom, zaduženosti, sigurnosti, samostalnosti i stabilnosti, kao i solventnosti.

Četvrtu grupu čine informacije o reprodukcionalnoj sposobnosti i realnom održanju vrijednosti sopstvenog kapitala.

Na osnovu ovih informacija dobijenih analizom odlučivanje se usmjerava na realne mogućnosti održanja ili poboljšanja finansijskog položaja. Ako bi se, makar, i pokušao sumirati proces odlučivanja u domenu finansija preduzeća, onda se može ustvrditi: da je on usmjeren na stalno održavanje zdravih finansijskih proporcija, optimalne finansijske ravnoteže i ostvarivanja optimalnih finansijskih efekata poslovanja. U tom smislu splet značajnih finansijskih odluka kao izraz racionalne finansijske politike dolazi do izražaja na finansijskim relacijama:

- Odlučivanje o veoma razuđenim problemima održavanja finansijske ravnoteže između poslovnog zadatka - sredstava - izvora (kapitala), nasuprot stalnim poremećajima koji izbijaju tokom dinamike poslovanja;
- Odlučivanje o izvorima i podsticajima koji djeluju na smanjivanje rashoda - povećavanje prihoda - maksimiziranje profita;
- Odlučivanje o uravnoteženju likvidnosti odnosno: prilivi - novčana sredstva - odlivi; i
- Odlučivanje o optimalnom uzajamnom djelovanju i ravnoteži između finansijske politike i drugih vidova poslovne politike.

7. IZVJEŠTAJ O POSLOVANJU KAO INFORMACIONO RELEVANTAN DOKUMENT MENADŽMENTA PREDUZEĆA

Danas je skoro opšte prihvaćeno da finansijski izvještaji predstavljaju nezamjenljivu dokumentacionu osnovu za oblikovanje računovodstvenih (finansijskih) informacija. Obično pripremljeni u skladu sa računovodstvenim modelom koji je zasnovan na istorijskoj vrijednosti i konceptu održavanja finansijskog kapitala pomenuti izvještaji pružaju informacije o finansijskom položaju, uspješnosti i promjenama finansijskog položaja preduzeća širokom krugu korisnika za donošenje ekonomskih odluka. Međutim, finansijski izvještaji ne pružaju sve informacije koje bi korisnicima mogle poslužiti za donošenje nekih ekonomskih odluka imajući u vidu da uglavnom daju sliku o finansijskim učincima prošlih događaja i ne pružaju nefinansijske informacije. Ovo i pored toga što su u okviru napomena uz finansijske izvještaje sadržane i neke nefinansijske informacije, ali su one nedovoljne za formiranje cjelovite slike o potencijalima i resursima preduzeća, a naročito o njegovim budućim sposobnostima stvaranja dodate vrijednosti za vlasnike i različite stejkholdere.

Okolnost da savremeno finansijsko izvještavanje podrazumijeva postojanje širokog informacionog spektra za oblikovanje ne samo finansijskih, već i nefinansijskih informacija, ukazuje na potrebu korišćenja više nego do sada izvještaja o poslovanju kao informaciono relevantnog dokumenta menadžmenta preduzeća. Riječ je, naime, o dokumentu koji prati godišnji račun preduzeća i od koga se očekuje da pomogne eksternim korisnicima finansijskih izvještaja, a prije svega, neračunovođama u razumijevanju i ocjeni finansijske pozicije preduzeća i njegove uspješnosti. Shodno navedenom, u nastavku će biti riječi o ulozi i značaju izvještaja o poslovanju u savremenoj računovodstvenoj praksi i sadržini izvještaja o poslovanju kao informaciono relevantnom dokumentu menadžmenta preduzeća.

U savremenoj računovodstvenoj praksi izvještaj o poslovanju, ili kako se drugačije naziva - izvještaj uprave ili direktorski izvještaj, predstavlja dio godišnjeg računa preduzeća i od njega se, pored ostalog, "očekuje značajna pomoć eksternim korisnicima finansijskih izvještaja, naročito onim koji su neračunovođe u razumijevanju i ocijeni finansijskog položaja i ostvarene zarađivačke moći i u formiranju svojih očekivanja od preduzeća u budućnosti na čemu zasnivaju svoje odluke".¹⁰ Zato se u zemljama sa razvijenom računovodstvenom praksom, po pravilu, propisuje obaveza sastavljanja i objavljivanja izvještaja o poslovanju uz godišnji račun, ili se preduzeća podstiču da uz finansijske izvještaje prikazuju i izvještaj o poslovanju - izvještaj direktora (uprave), koji pored finansijskih sadrži i nefinansijske (poslovne) informacije.

Osnovna uloga izvještaja o poslovanju u savremenoj računovodstvenoj praksi je informacione prirode. Naime,

izvještaj o poslovanju obezbjeđuje "ključne cifre"¹¹ odnosno finansijske informacije i pokazatelje vezane za finansijski položaj i uspješnost poslovanja g preduzeća. Pri tome se često koriste i grafikoni da bi se ilustrativno prikazali relevantni podaci o prodaji, dobitku iz redovnog poslovanja, tržišnoj vrijednosti akcija, zaradi po akciji, dividendnoj stopi itd. Ovo ne samo za zadnjih 3 do 5 godina, već se praktikuje čak i desetogodišnji pregled ključnih finansijskih podataka i informacija.

Pored navedenog, od izvještaja o poslovanju se očekuje da sadrži i nefinansijske podatke i informacije (npr. informacije o novim tehnologijama, proizvodnji, kao i informacije koje su izvedene iz perspektive kupca, internih procesa i učenja i rasta zaposlenih - humanog kapitala). Jer, za procjenu ukupnih performansi preduzeća nisu dovoljne samo finansijske informacije sadržane u finansijskim izvještajima, već i druge nefinansijske informacije. Tako, na primjer, promjene u vrhovnom menadžmentu, aktivnosti u domenu istraživanja i razvoja, promjene organizacione strukture i strukture zaposlenih, motivacioni mehanizam i sl., nisu vidljive u finansijskim izvještajima, ali je čak i za laike za poslovno upravljanje kristalno jasno da će one biti od uticaja na ukupne performanse preduzeća.¹²

Izvještaj o poslovanju je informaciono relevantan za funkcionisanje tržišta. Bez njega bi korisnici informacija bili uskraćeni za značajne tržišne informacije vezane za proizvodni program preduzeća, razvoj proizvoda po grupama, tržištima, geografskim područjima i sl. U okviru izvještaja o poslovanju prikazuju se ne samo ključni pokazatelji po grupama proizvoda na postojećim tržištima, već se oni posebno prate na novonastalim tržištima. Na primjer, može se navesti sledeća opšta (poslovna) napomena sadržana u okviru izvještaja o poslovanju kompanije Nestle, koja glasi: "u sektoru hrane za životinje, grupacija je konsolidovala svoj položaj u SAD, tako što je preuzela Alpo tokom 1994. U Evropi tokom 1996. marketinška kampanja u cilju unutrašnjeg rasta rezultirala je znatnom povećanju obima prodaje i značajnim porastom udjela na tržištu. Nestle ima dobru poziciju u nizu zemalja zapadne Evrope u kojima je potrošnja hrane za životinje još uvijek na relativno niskom nivou i nije dostigla nivo potrošnje u SAD ili Velikoj Britaniji. Time su prospekti rasta na tom tržištu veoma ohrabrujući. Isto tako, grupacija namjerava da poveća svoje aktivnosti u proizvodnji i prodaji hrane za životinje u istočnoj Evropi i drugim novonastalim tržištima".¹³

U savremenoj računovodstvenoj praksi izvještaj o poslovanju od značaja je i za reviziju finansijskih izvještaja. U

¹¹ Gray, Sidney J, i Belverd E, Needles. 2002. *Finansijsko računovodstvo – Opšti pristup*, Banja Luka: Savez računovođa i revizora Republike Srpske, str. 199.

¹² Božić, Radomir. 2004. „Nefinansijske informacije u kontekstu finansijskog izveštavanja“ Finrar, br. 5/2004, Banja Luka, str. 16.

¹³ Gray, Sidney J, i Belverd E, Needles. 2002. *Finansijsko računovodstvo – Opšti pristup*, Banja Luka: Savez računovođa i revizora Republike Srpske, str. 575

¹⁰ Stevanović, Nikola, Vladi Milićević, i Dejan Malinić. 2003. *Upravljačko računovodstvo*, Beograd: Centar za izdavačku djelatnost Ekonomskog fakulteta, str. 125

poslednje vrijeme, pored redovnih finansijskih izvještaja, predmet revizije postaje i izvještaj o poslovanju. Pri tome, izvještaj o poslovanju se koristi ne samo radi potpunijeg upoznavanja klijentovog poslovanja već i za procjenjivanje inherentnog rizika. Inače, "revizorovo shvatanje uslova i karakteristika inherentnog rizika polazi od poznavanja klijentovog poslovanja, poznavanja grane i djelatnosti, izvršenih analitičkih procedura, prethodnih iskustava i razumijevanja poslovnih transakcija koje su prikazane kroz računovodstveni sistem."¹⁴ Otuda izvještaj o poslovanju, dakle, mora da sadrži bitne elemente, a podaci, ocjene i predviđanja moraju biti utemeljeni na ostvarenjima preduzeća i realnim predviđanjima menadžmenta. Jedino takav izvještaj o poslovanju uz, razumije se, i finansijske izvještaje, može biti od koristi za pravilno obavljanje revizije i sastavljanje izvještaja od strane nezavisnog revizora.

ZAKLJUČAK

Efikasno upravljanje preduzećem podrazumijeva postojanje adekvatne informacione podrške, gdje svakako najznačajniju ulogu ima računovodstveni informacioni sistem. Računovodstvene informacije sa svojim kvalitativnim karakteristikama, a prije svega relevantnošću i pouzdanošću, jesu najdinamičniji dio informacionog sistema preduzeća. Zbog toga se računovodstvene informacije, a naročito one koje potiču iz upravljačkog računovodstva, smatraju vrlo značajnim resursom i instrumentom usmjeravanja i ishoda za poslovno – finansijsko odlučivanje na svim hijerarhijskim nivoima menadžmenta.

Finansijsko računovodstvo, koje je zbog svoje prirode izvještavanja, strogo formalizovano i uređeno zakonskim propisima, profesionalnim načelima, standardima i računovodstvenom politikom preduzeća relevantno je, kada je u pitanju interna primjena njegovog informacionog potencijala, za najviše nivoe upravljanja. Za razliku od njega upravljačko računovodstvo odlikuje dinamičnost i fleksibilnost, te je kao takvo primjenljivo kako u okviru strateškog, tako i u okviru taktičko-operativnog menadžmenta. Naime ovaj dio računovodstva orijentisan je na kraće vremenske jedinice, jedinicu učinka i uže organizacione jedinice i obuhvata predračunske (planske, standardne) i obračunske (stvarne, ostvarene) vrijednosti i različito strukturirane troškove, prihode i rezultate, što predstavlja objektivnu i podobnu podlogu za menadžersko odlučivanje i realizaciju plansko-kontrolnih aktivnosti u preduzeću, što bi trebalo da rezultira očuvanjem kapitala i povećanjem profitabilnosti.

U poslednje vrijeme zbog snažnog uticaja razvoja informatičkih tehnologija dolazi do proširivanja informacione osnove, tako da menadžment preduzeća razvija ili je razvio sopstveni način informisanja i određuje sredstva za njegovo realizovanje. Sve ovo rezultira podjelom informa-

cione cjeline preduzeća na manje nepovezane dijelove. U ovakvoj situaciji, u cilju očuvanja cjeline preduzeća kako poslovno, tako i informaciono neophodno je postaviti kvalitetan sistem kontrole odvijanja poslovnih procesa i upravo se u tome sastoji najznačajnija uloga računovodstva u okviru informacionog sistema preduzeća.

Na osnovu svega, može se zaključiti da računovodstveni informacioni sistem ima krucijalnu ulogu u pružanju informacione podrške menadžmentu preduzeća, koji u realizaciji svojih aktivnosti postaje sve više zavisan od pokazatelja, podataka i informacija sadržanih upravo u instrumentima računovodstvenog izvještavanja.

LITERATURA

- Andrić, M., Krsmanović, B., Jakšić, D. (2004). *Revizija - teorija i praksa*, Subotica: Ekonomski fakultet Subotica.
- Božić, R. (2004). *Nefinansijske informacije u kontekstu finansijskog izveštavanja*, Banja Luka: Finrar, br. 5.
- Gray, S. J., Belverd, E. N. (2002). *Finansijsko računovodstvo – Opšti pristup*, Banja Luka: Savez računovođa i revizora Republike Srpske.
- Grupa autora. (1996). *Menadžment*, Beograd: FON.
- Malinić, S. (1999). *Informacije upravljačkog računovodstva kao osnova za efikasno upravljanje preduzećem*, Zlatibor: Zbornik radova sa 26. simpozijuma Saveza računovođa i revizora Srbije.
- Malinić, S. (2008). *Upravljačko računovodstvo i obračun troškova i učinaka*, Kragujevac: Univerzitet u Kragujevcu, Ekonomski fakultet.
- Milićević, V. (2000). *Računovodstvo troškova i poslovno odlučivanje*, Beograd: Centar za izdavačku delatnost Ekonomskog fakulteta.
- Milićević, V. (2003). *Strategijsko upravljačko računovodstvo*, Beograd: Centar za izdavačku delatnost Ekonomskog fakulteta.
- Rodić, J. (2003). *Teorija i analiza bilansa*, Beograd: Centar za izdavačku delatnost Ekonomskog fakulteta.
- Stevanović, N. (2006). *Upravljačko računovodstvo*, Beograd: Centar za izdavačku delatnost Ekonomskog fakulteta.
- Stevanović, N., Milićević, V., Malinić, D. (2003). *Upravljačko računovodstvo*, Beograd: Centar za izdavačku delatnost Ekonomskog fakulteta.

¹⁴ Andrić, Mirko, Branko Krsmanović, i Dejan Jakšić. 2004. *Revizija - teorija i praksa*, Subotica: Ekonomski fakultet Subotica, str. 147.

Role and Importance of Information Support Managing Enterprise

Nemanja Todorovic

Master of Economic Sciences, economic expert witness, internal auditor at the JPS "Šume Republike Srpske" a.d. Sokolac and a senior teaching assistant at the Faculty of Economics in Istocno Sarajevo – Pale, Sokolac, Bosnia and Herzegovina, nemanja1978@gmail.com.

Summary: The paper examines the concept of information management support costs, as well as the principle decision-making based on facts, based on analysis of data and information contained in financial reports. We start with the knowledge that the facts are not known until the data and information does not systematize and explain. Analyzing relevant data leads to the facts upon which decisions are made to reduce the risk of decision making based solely on opinion (position) management.

It also points to the importance and kristup financial information, which are fundamental to making quality and cjelishodnih business and financial decisions, in terms of achieving its objectives.

Finally, the report looks at the business as the relevant information and document management company.

Key words: accounting information systems, business management, management, information.