

Немања Тодоровић

Шуме Републике Српске а.д.;
Соколац,
БиХ

✉ nemanjatoda@hotmail.com

ИЗВОРИ ИНФОРМАЦИОНЕ ПОДРШКЕ УПРАВЉАЊУ ПРЕДУЗЕЋЕМ

SOURCES OF INFORMATION SUPPORT TO ENTERPRISE MANAGEMENT

Резиме: У раду се указује на концепт информационе подршке управљању трошковима, као и принцип доношења одлука базиран на чињеницама, заснованом на анализи података и информација садржаних у финансијским извјештајима. Полази се од сазнања да чињенице нису познате док се подаци и информације не систематизују и објасне. Анализом релевантних података долази се до чињеница на темељу којих се доносе одлуке, чиме се смањује ризик одлучивања заснованог само на мишљењу (ставу) менаџмента.

Такође се указује на значај и приступ финансијским информација, које представљају темељ доношења квалитетних и цијелиходних пословних и финансијских одлука, у смислу остварења постављених циљева.

На крају се даје осврт на извјештај о пословању, као информационо релевантном документу менаџмента предузећа.

Кључне ријечи: рачуноводствени информациони систем, управљање пословањем, менаџмент, информације.

ЈЕЛ класификација: M40, M41

Summary: The paper examines the concept of information support to cost management, as well as the principle of decision-making on the ground of the facts based on analysis of data and information contained in financial reports. The starting point is that the facts are not known until the data and information are systematized and explained. Analyzing relevant data leads to the facts upon which decisions are made in order to reduce the risk of decision-making based solely on opinion (position) of the management.

It also points out the importance and access to financial information, which is fundamental to making good and sustainable business and financial decisions, in terms of achieving targeted objectives.

Finally, the paper gives a comment of the business as the relevant information document for the company management.

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

JEL Classification: M40, M41

1. УВОД

Управљање уопште представља процес одлучивања чију основу чине информације које представљају сазнања о могућем опстанку, расту и развоју управљачког система. Сходно томе, менаџмент предузећа је упућен на коришћење квалитетног информационог система у оквиру кога је најзначајнији рачуноводствени информациони систем. Рачуноводствено информациони систем има улогу информационе базе функције управљања.

У овом раду сагледаћемо однос између менаџмента и рачуноводственог информационог система који представља подршку менаџменту у реализацији управљачких активности. Како се информациони захтјеви појединих управљачких нивоа разликују у погледу, садржаја, квалитета и форме, размотрићемо домете појединих сегмената рачуноводственог информационог система у погледу обезбјеђивања стратешког и тактичко-оперативног нивоа менаџмента информацијама о

пословно финансијском токовима, чиме се омогућава планирање будућих токова и успјеха пословања, али и контрола остварених резултата у циљу предузимања корективних мјера ради отклањања уочених слабости и поспјешивања позитивних кретања у пословном животу јавних предузећа.

Успјешно управљање предузећем у надлежности је менаџмента и подразумијева ефективну и ефикасну реализацију циљева предузећа. У процесу пословно финансијског одлучивања, систематског планирања и контроле, као и комуницирања предузећа са спољним свијетом, менаџмент јавних предузећа је упућен на коришћење квалитетног информационог система у оквиру кога је најзначајнији рачуноводствени информациони систем.

Рачуноводствени информациони систем је централни дио информационог система предузећа, јер комбинује одлике свих функција у предузећу у јединствени пакет мјерила који је погодан за употребу од стране великог броја корисника. За разлику од осталих заинтересованих страна за пословање предузећа, менаџменту за реализацију управљачких активности неопходне су информације стандардизованих карактеристика.

Рачуноводствене информације су квантитативно изражене, документоване и објективне. Одликује их релевантност, поузданост, разумљивост, те су као такве погодне за употребу од стране менаџмента. Структуру рачуноводствено информационог система одликује постојање два подсистема, финансијско и управљачко рачуноводство. Ови подсистеми у зависности од карактера информација које продукују представљају информациону базу за потребе пословног одлучивања и реализације планско контролних активности у оквиру појединих управљачких нивоа.

2. ЗНАЧАЈ ИНФОРМАЦИЈА ЗА ПРОЦЕС УПРАВЉАЊА У ПРЕДУЗЕЋУ

Проблематика процеса управљања у предузећу везана је за правовремене и прикладне информације и њихову правилну примјену. Овде се не мисли само на информације које су потребне за припремање и доношење неке пословне одлуке, већ и на информације о спровођењу те пословне одлуке тј. реализацију планско-контролних активности. Према томе, можемо закључити да постоје првобитне одлуке, засноване на релевантним информацијама за њихово доношење, као и корективне одлуке, које су засноване на информацијама о спровођењу првобитних одлука. Исправност донесених пословних одлука се заснива и у много чему зависи од адекватно организованог информационог система предузећа, под којим не подразумијевамо само систем добијања и обраде података, већ и систем формирања оцјена о пословним појавама. Менаџмент предузећа у процесу доношења пословних одлука врши одабир једне од двије, или више могућих акција у некој ситуацији, које ће бити предузете да би се постигао неки циљ у ближој или даљој будућности. Како пословне одлуке могу бити донијете на стратешком, тактичком или оперативном нивоу, за сваки од наведених видова пословног одлучивања потребно је обезбиједити адекватну информациону базу ради успјешне реализације планско-контролних активности.

Због тога, информације треба схватити као један од ресурса који менаџменту стоје на располагању, важном као и сви остали ресурси, какви су, на примјер ресурси материјала, енергетски ресурси, људски ресурси, финансијски ресурси и сл. При том треба нагласити да су информациони ресурси нарочито значајни, јер они репрезентују све остале ресурсе. Уколико информације схватимо као ресурс, онда је могуће управљати њима, као што је могуће и са другим ресурсима, при том је веома битно да особље које је задужено за управљање информацијама има не само реактивну, већ и проактивну улогу у управљању информационим системом, јер се само на такав начин могу добити релевантне информације за доношење пословних одлука у предузећу.

3. РАЧУНОВОДСТВЕНИ ИНФОРМАЦИОНИ СИСТЕМ – ДИО ИНФОРМАЦИОНОГ СИСТЕМА ПРЕДУЗЕЋА

Управљање било којом организацијом укључује доношење одлука и рјешавање проблема. За ту сврху неопходно је посједовати одређене информације и одређена знања. Информациони системи треба да обезбиједу информације за доношење одлука и рјешавање проблема. У информациони систем предузећа сливају се подаци и информације из свих основних функцијских процеса предузећа. Те информације могу долазити из спољњег свијета и из саме организације. Тако се може рећи да се одлучивање о сврси и смјерницама пословања предузећа заснива на резултатима стручне анализе података и информација.

Развој једног информационог система је динамичан процес који зависи од много фактора попут величине предузећа, развоја организације и нивоа развијености технологије. Рачуноводствени информациони систем као саставни дио информационог система предузећа има за циљ да информацијама које су везане за пословање предузећа задовољи потребе широког дијапазона корисника. „Ради се о једном мање-више строго формализованом информационом систему, који има најнепосреднији утицај на општи квалитет, а пре свега на поузданост рачуноводствених података, показатеља и информација на којима се темеље пословно-финансијске одлуке како интерних, тако и екстерних корисника (Малинић 1999: 5).“ Значај информација које се јављају као продукт рачуноводства огледа се, с једне стране, у томе што се оне користе приликом полагања рачуна о пословању предузећа пред инвеститорима, кредиторима, синдикатом и осталим стејхолдера од стране менаџмента. С друге стране, имамо њихову незамјенјиву улогу када је у питању пружање информационе базе приликом реализације управљачких активности предузећа, које се састоје у полагању рачуна о стању и успјеху предузећа, доношења појединачних пословно-финансијских одлука и систематске управљачке контроле пословно-финансијских процеса у предузећу

4. ОДНОС МЕНАѢМЕНТА ПРЕДУЗЕЋА И РАЧУНОВОДСТВЕНОГ ИНФОРМАЦИОНОГ СИСТЕМА КАО БАЗЕ ЗА РЕАЛИЗАЦИЈУ УПРАВЉАЧКИХ АКТИВНОСТИ

Управљање предузећем поред личне проицљивости, искуства и интуиције менаџера, захтијева и адекватну информациону подршку. „Управљати предузећем значи и управљати циљевима предузећа у којима је инкорпориран плурализам интереса различитих стејхолдера“ (Малинић 1999: 7). Информације, као смисаони садржаји намјенски усмјерени на корисника, имају основна својства да увећавају његова знања. Иако информације о пословању предузећа могу бити предмет пажње великог броја заинтересованих страна, за управљачке сврхе потребно је да рачуноводствене информације посједују стандардизоване квалитативне карактеристике, а прије свега релевантност и поузданост.

Менаџмент предузећа реализује своје активности у зависности од овлашћења и одговорности, на различитим нивоима одлучивања – стратешком, тактичком и оперативном-првенствено уз помоћ информационе подршке управљачког рачуноводства, али и на основу инструмената финансијског извјештавања, који су прије свега релевантни за највише управљачке нивое. Рачуноводствени информациони систем предузећа заснива се првенствено на књиговодственим подацима, али захвата и дио планирања, контроле и анализе, из којих свој предмет управо изводи управљачко рачуноводство, као дио рачуноводства који представља подршку функцији управљања приликом реализације основних управљачких активности.

У литератури се могу срести два схватања када је у питању мјесто и улога рачуноводства у савременим концепцијама система информисања. Према првом схватању, информациона база управљања налази се изван рачуноводства, али су правци и формирање управљачких информационих система повезани с њим. Ова повезаност проистиче из чињенице да је рачуноводство традиционално једини организован и формализован систем квантитативне анализе предузећа.

Према другом схватању, рачуноводствени информациони систем је информациона база управљања, односно, исходиште свих праваца диференцијације управљачких информационих система у јединствени управљачки информациони систем предузећа, што је од изузетног значаја за ефикасно управљање и хармонизацију циљева дијелова и цјелине.

5. СТРАТЕГИЈСКИ МЕНАЏМЕНТ И РАЧУНОВОДСТВЕНИ ИНФОРМАЦИОНИ СИСТЕМ

Стратегијски менаџмент као највиши ниво управљања предузећем има за циљ да обезбиди адекватну конкурентску стратегију која ће омогућити стицање трајне конкурентске предности. Менаџменту предузећа је потребна одговарајућа информациона подршка приликом избора, развоја, реализације и контроле реализације конкурентних пословних стратегија, што би требало да доведе до повећања ефективности у пословању предузећа и што би резултирало остварењу екстра профита. Свакако да базу за реализацију наведених радњи пужа како финансијско, тако и управљачко рачуноводство. Финансијско рачуноводство у функцији управљања предузећем бави се продукцијом и интерном анализом годишњих рачуна, међубиланса, краткорочних обрачуна успјеха, извјештаја о трошковима и учинцима и сл. На овај начин добијају се подаци и показатељи везани за укупна улагања и њихову структуру, укупне изворе финансирања и њихову структуру, односа између дијелова улагања и дијелова извора финансирања, о успјеху тј. о приходима, расходима и резултатима. Овако добијени подаци и информације користе се поред полагања рачуна пред екстерним корисницима и за потребе самоцјењивања сопствених одлука и планирање и контролу активности предузећа у наредним периодима, односно за активности управе предузећа срачунатих на реализацију развојних визија и текућих пословних одлука из извјештаја о пословању.

Управљачко рачуноводство продукује информације које су оријентисане на краће временске периоде, на јединицу учинка и уже организационе цјелине, и добијају се неким устаљеним процедурама попут планирано-остварено, перформансе, методом cost benefit анализе. Информације добијене тим путем представљају основу рачуноводства одлучивања за избор једне од више понуђених алтернатива, сагледавањем релевантних фактора који утичу на успјех сваке алтернативе понаособ. У циљу обезбјеђивања ослонаца за контролу реализације тако донијетих управљачких одлука, развија се као реакција на планско-контролне потребе менаџмента рачуноводство одговорности. Овај дио управљачког рачуноводства фокусира перформансе организационих дијелова и њихових менаџера, како би се обезбидила одговарајућа ефикасна контрола планираних резултата на нивоу предузећа (Стевановић 2006: 20).

Дакле, путем сагледавања перформанси ужих организационих дијелова предузећа, а на основу *ex ante* и *ex post* извјештавања о финансијским ефектима сваког центра одговорности и утицају менаџера сагледава се допринос пословном резултату сваког дијела система и на тај начин утиче се на повећање профитабилности предузећа као цјелине.

Иако пружа опсежну подршку стратегијском менаџменту у реализацији управљачких активности на нивоу предузећа, управљачко рачуноводство се показало као нефлексибилно, а самим тим и недовољно ефикасно, када је у питању промјена једног или више фактора окружења релевантних за усвојену пословну стратегију предузећа. И управо из потребе стратегијског менаџмента за информационим системом који ће брзо реаговати на промјене у окружењу, осамдесетих година двадесетог вијека развија се нови концепт у оквиру управљачког рачуноводства, односно, стратегијско управљачко рачуноводство.

Стратегијско управљачко рачуноводство, не искључујући позитивну улогу финансијског рачуноводства и других интерних извора информација, много је више екстерно оријентисано о питању прикупљања, анализирања и аранжирања података за потребе стратешког управљања. По примијењеној процедури, методологији и инструментима финансијско рачуноводствене анализе и контроле не постоји битнија разлика између стратегијског и текућег рачуноводства. Разлика је у предмету обрачуна. Текуће управљачко рачуноводство има за предмет обрачуна трошкове, приходе и резултат по краћим временским јединицама, јединицама учинка и децентрализованим организационим јединицама, док код стратегијског управљачког рачуноводства исти или шири елементи се везују за избор, развијање, реализацију и промјену пословних стратегија. Тако можемо рећи да се ради о једном рачуноводствено-организационом рјешењу које би требало да пружи релативно осамостаљену, стратешким циљевима прилагођену рачуноводствено информациону базу података, као и управљачки обрачун усмјерен према највишем управљачком нивоу, а све ради усвајања, развијања, реализације, контроле и промјена конкурентских стратегија предузећа (Милићевић 2003: 89).

6. ТАКТИЧКО-ОПЕРАТИВНИ МЕНАЏМЕНТ И РАЧУНОВОДСТВЕНО ИНФОРМАЦИОНИ СИСТЕМ

Управљачко рачуноводство, као најзначајнији дио рачуноводства за управљање предузећем карактерише усмјереност не само на прошлост, већ и на будућност. За разлику од финансијског рачуноводства, ово је мање формализовани вид извјештавања, како с аспекта садржаја и форме, тако и са аспекта времена достављања и обрачунских периода, јер је у овом случају извјештавање ствар договора менаџера корисника информација и менаџера рачуноводства. При том, обрачун трошкова и учинака, рачуноводство одлучивања и рачуноводствена контрола представљају предмет интересовања тактичко-оперативног нивоа менаџмента. Свакако да доминантни информациони извор чини обрачун трошкова и учинка, који представља децентралистички приступ с аспекта предмета обрачуна, јединице учинака, ужих организационих јединица, центра одговорности, краткорочног аналитичког обрачуна успјеха.

Постоји велики број рачуноводствених информација које могу бити интересантне или неопходне тактичко-оперативном нивоу одлучивања у предузећу. Полазећи од глобалног аспекта управљачког рачуноводства који се заснива на приступу планирано – остварено, одступања, односно на планским и стварним информацијама, као најзначајнији подаци јављају се показатељи у оквиру неких од извјештаја, попут стандардне или преткалкулације, међукалкулације и накнадне калкулације које би требало да укажу на однос између планске и стварне цијене коштања на више различитих нивоа покривености трошкова (цијена коштања по јединици учинка на нивоу директних трошкова, варијабилних трошкова, укупних трошкова производње, пуних трошкова) (Стевановић 2006: 25).

Овакав приступ одговара захтјевима билансирања залиха недовршене производње, готових производа и расхода периода, али представља и значајне показатеље за потребе вођења продајне политике, гдје долази до поређења цијене коштања са могућом или стварном продајном цијеном, што нас доводи до одређеног нивоа резултата. Поред тога поређење остварених и планираних трошкова, представља битан извор информација за управљање трошковима и интерном економијом уопште.

Такође, информације из извјештаја о перформансама менаџера, у краћим јединицама времена, за различите нивое одговорности, а прије свега за профитне и инвестиционе центре су веома значајни показатељи успјеха за стратегијски, али и тактички ниво управљања. Сем тога, информације из извјештаја о перформансама менаџера за мјеста трошкова у оквиру производне функције, за подручја одговорности за буџетиране расходе производних функција, као и за подручја одговорности за приходе у оквиру маркетинг функције, мјеродавне су за контролу успјешности менаџмента у реализацији циљева на тактичко-оперативном нивоу. Овако добијени показатељи се састоје из планских и стварних величина трошкова, односно прихода, тако да утврђена одступања по одговарајућим сегментима или укупним трошковима, тј. приходима представљају мјеру успјешности у реализацији управљачких активности. Поред наведеног, као значајни извори информација за потребе менаџмента предузећа јављају се и информације о стању недовршене производње и готових производа, учинцима запослених, степену запослености – коришћењу производних капацитета и сл.

Из свега изложеног може се извући закључак да рачуноводствени информациони систем, а нарочито управљачко рачуноводство, као његов динамичнији и флексибилнији дио представљају значајну подршку менаџменту јавних предузећа приликом реализације његових активности на тактичко-оперативном нивоу.

Ефикасно управљање предузећем подразумијева постојање адекватне информационе подршке, где свакако најзначајнију улогу има рачуноводство. Рачуноводствене информације са својим квалитативним карактеристикама, а пре свега релевантношћу и поузданошћу, јесу најдинамичнији и најеластичнији дио информационог система предузећа. Због тога се рачуноводствене информације, а нарочито оне које потичу из управљачког рачуноводства, сматрају врло значајним ресурсом и инструментом усмјеравања и исхода за пословно-финансијско одлучивање на свим хијерархијским нивоима менаџмента.

Финансијско рачуноводство, које је због своје природе извјештавања, строго формализовано и уређено законским прописима, професионалним начелима, стандардима и рачуноводственом политиком предузећа релевантно је, када је у питању интерна примјена његовог информационог потенцијала, за највише нивое управљања. За разлику од њега управљачко рачуноводство одликује динамичност и флексибилност, те је као такво примјенљиво како у оквиру стратегијског, тако и у оквиру тактичко-оперативног менаџмента. Наиме, овај дио рачуноводства оријентисан је на краће временске јединице, јединицу учинка и уже организационе јединице и обухвата предрачунске (планске, стандардне) и обрачунске (стварне, остварене) вриједности и различито структуриране трошкове, приходе и резултате, што представља објективну и подобну подлогу за менаџерско одлучивање и реализацију планско-контролних активности у предузећу, што би требало да резултира очувањем капитала и повећањем профитабилности.

7. ФИНАНСИЈСКЕ ИНФОРМАЦИЈЕ – ВАЖАН АСПЕКТ ОСТВАРИВАЊА ФИНАНСИЈСКИХ ЦИЉЕВА

Пословне активности јавних предузећа покрећу се и одвијају финансијским активностима које су усмјерене на:

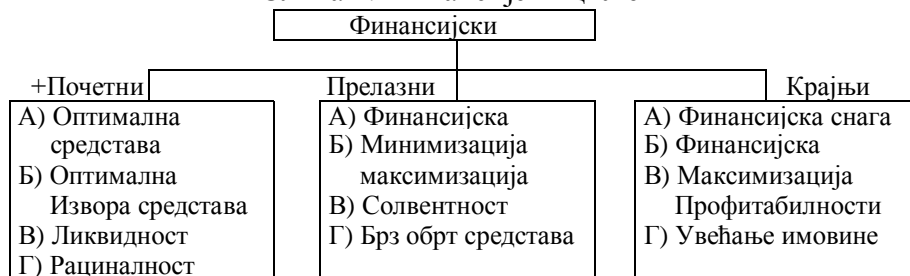
- прибављање потребног капитала који се пласира у средства и људске ресурсе ради отпочињања или настављања редовног пословања;
- финансирање оперативних активности из којих се очекује остваривање профита ради повраћаја од улагања;
- инвестиционе активности у сврху развоја и конкурентске способности.

Финансијске активности се усклађују са пословним активностима (текућим и развојним) оријентисане финансијским циљевима такође усаглашеним са пословним циљевима. Реализација тих циљева се темељи на примјени стратегија.

Финансијски циљеви су: а) почетни, б) прелазни, и ц) крајњи (Група аутора 1996: 204).

Почетни финансијски циљеви се односе на планско оптимизирање структуре средства и капитала односно извора финансирања, рационално улагање и ликвидност, као пулсирајући ефекат здравог финансирања пословних активности. Прелазни финансијски циљеви су постизање финансијске стабилности, брзог обрта средстава, одржавање солвентности и минимизација трошкова уз максимализацију прихода. Крајњи финансијски циљеви су финансијска снага, финансијска самосталност, максимирање профитабилности (рентабилности) и увећања имовине. Илустровано то показује слика 1.

Слика 1: Финансијски циљеви



Сазнање о одвијању пословних и финансијских активности предузећа на посебан начин пружа рачуноводство. Оно најприје врши вредновање и евидентирање података о тим активностима. Затим, обрађује евидентиране податке, припрема у виду финансијских информација и чува за будуће коришћење. И коначно, преноси различитим корисницима објављивањем финансијских извјештаја ради одлучивања. Дакле, рачуноводству се даје својство „информационог система који вреднује, обрађује и преноси финансијске податке – информације о неком предузећу“. Подаци о пословним активностима су *инпут*, а информације су *оутпут* рачуноводственог информационог система (Gray, Belverd 2002: 3–4).

Рачуноводствени информациони систем јесте усмјерен коначном циљу на пружање података и информација корисницима ради доношења одлука. Чињеница да рачуноводство превасходно у финансијским извјештајима обезбјеђује и презентује вриједносно (у новчаном изразу) финансијске ефекте прошлих догађаја, што га чини у домету ограниченим у пружању потпуних информација довољних за доношење пословних одлука. Корисницима су за доношење одлука потребне и друге информације као и сазнања о предвиђањима догађања у пословној и финансијској активности предузећа у будућности, које финансијски извјештаји не пружају. Те информације обезбјеђују други извори, односно информациони подсистеми управљачког информационог система коме је окосница рачуноводствени информациони систем.

Такође, рачуноводство вредновањем података пословних активности, њиховом обрадом и преносом корисницима, објављивањем финансијских извјештаја не удовољава сврси пружања релевантних и поузданих информација корисницима директно употребљивих за одлучивање, без анализе (читања и тумачења). То јасно потврђује и констатација: „Рачуноводство подразумијева обликовање информационог система који треба да задовољи његове кориснике. Главни циљеви рачуноводства су анализа, тумачење и употреба информација“ (Gray, Belverd 2002: 6).

При истраживању значаја и сврхе информација постављају се два питања: које су то релевантне информације, које пружају финансијски извјештаји, за доношење пословних одлука; у чему је њихова теоријско-методолошка утемељеност и практична примјенљивост?

Ова два круцијална питања претпостављају јасан приступ сегментирања финансијских информација у складу са финансијским циљевима. Истовремено, то подразумијева јасну одређеност анализе (читања и тумачења) финансијских извјештаја у сврху креирања финансијских информација по кључним подручјима пословног, односно финансијског одлучивања, које омогућује рачуноводство и финансијски извјештаји.

У научној и стручној литератури различити су приступи и одређења методологије и садржаја анализе финансијских извјештаја, у сврху креирања финансијских информација за цјелисходно доношење пословних и финансијских одлука. Уважавајући научна и стручна тумачења овог проблема, са циљем општег савременог одређења и његове практичне употребе, упутно је прихватити концепцију креирања информација анализом финансијских извјештаја, из Четврте директиве ЕУ. Том концепцијом се јасно кристалишу следећа кључна подручја пословне и финансијске активности, којима финансијски извјештаји својим подацима и информацијама требају удовољавати (према: Родић 2003):

- 1) профитни или приносни положај,
- 2) имовински положај и
- 3) финансијски положај

Приносни положај. Финансијска анализа приносне моћи односно профитабилности предузећа темељи се на билансу успјеха (рачун добитка – губитка). У основи су информације које се добијају на релацији: расходи – приходи – финансијски резултат. Сврха финансијске анализе на овој релацији је да испита и оцијени: успјешност или неуспјешност исказане билансом успјеха, факторе ризика остварења финансијског резултата, доњу границу профита, утицај трошкова финансирања, фиксних задуживања и пореског система на финансијску моћ, и коначно, утврдити остваривање рентабилности уложеног капитала, односно ангажованих средстава.

Неспорна је чињеница, да је кључни циљ и задатак менаџмента перманентно одржавање и јачање профитне позиције предузећа на дужи рок. Фаворизовање успјешнијих и потискивање неуспјешних, законитост је тржишне економије. Зато је за менаџмент неопходно располагање свим релевантним информацијама за поуздано одлучивање које извјесно води остваривању назначеног циља. Биланс успјеха, сам по себи, не пружа те информације у потпуности. Али, повезивањем података и информација које биланс успјеха пружа, са другим подацима и изворима, сериозно и методолошки обухватном анализом, долази се до следећих потребних и релевантних информација значајних за одлучивање о приносном односно профитном положају предузећа.

Прву групу информација добијамо анализом финансијског резултата и фактора ризика његовог остварења.

Другу групу информација добијамо анализом издашности прихода којом се процјењује утицај расхода и продајних цијена на финансијски резултат и стопа сигурности могућег смањења прихода, а да се не уђе у зону губитка.

Трећу групу информација добијамо анализом финансијске моћи, где се процјењује покривеност трошкова финансирања, фиксних задужења и пореских одлива из добитка, финансијским резултатом, што слаби или јача финансијску моћ. Наиме, већи одливи из финансијског резултата смањују повећање сопственог капитала и обрнуто.

Четврту групу информација добијамо анализом доње тачке рентабилитета, што је посебно изражено у ситуацијама ако се предузеће нашло у зони губитка. Заправо, тражи се решење могућег изласка из зоне губитка.

И, коначно, пету групу информација добијамо анализом рентабилности уложеног капитала односно ангажованих пословних средстава (имовине).

Имовински положај. Финансијско извјештавање о имовинском положају темељи се на билансу стања (актива биланса). При томе је финансијска анализа усмјерена на финансијске информације које су подлога одлучивања о употреби имовине (средстава) сходно познатим критеријумима рационалног улагања ради остваривања пословног задатка. Критеријуми оцјене примјерености потребних средстава (имовине) за остваривање пословног задатка су:

- правци улагања,
- динамика и интензитет улагања,
- рационалност или цјелисходност улагања.

Сагласно тим критеријумима финансијска анализа имовинског положаја усмјерена је на:

Прво, анализа структуре активе ради добијања информација о улагањима у фиксну и обртну имовину.

Друго, информације о степену искоришћења фиксне имовине (капацитета) и коефицијенту обрта обртне имовине.

Треће, информације о ефикасности имовине и инвестираног капитала.

Финансијски положај. Информације о финансијском положају предузећа исказују се билансом стања и употпуњују његовом анализом. Ту су кључне сљедеће групе информација:

Прву групу чине информације о ликвидности, првенствено истицање свих утицаја финансијске равнотеже, краткорочне, чији је ликвидност израз и дугорочне, која је услов одржања ликвидности. Наиме, ријеч о сводном резултату – најважнијем у финансирању, који се испољава као коначно перманентно мјерило финансијског здравља предузећа. Отуда, ликвидно предузеће опстаје, а неликвидно нестaje.

Другу групу чине информације о динамици промјена и успостављању дугорочне финансијске равнотеже, која је услов ликвидности и израз финансијске стабилности или нестабилности.

Трећу групу чине информације о промјенама структуре капитала којима се информира о власничким односима над капиталом, задужености, сигурности, самосталности и стабилности, као и солвентности.

Четврту групу чине информације о репродукционој способности и реалном одржању вриједности сопственог капитала.

На основу ових информација добијених анализом одлучивање се усмјерава на реалне могућности одржања или побољшања финансијског положаја. Ако би се, макар, и покушао сумирати процес одлучивања у домену финансија предузећа, онда се може устврдити: да је он усмјерен на стално одржавање здравих финансијских пропорција, оптималне финансијске равнотеже и остваривања оптималних финансијских ефеката пословања. У том смислу сплет значајних финансијских одлука као израз рационалне финансијске политике долази до изражаја на финансијским релацијама:

- Одлучивање о веома разуђеним проблемима одржавања финансијске равнотеже између пословног задатка – средстава – извора (капитала), насупрот сталним поремећајима који избијају током динамике пословања.
- Одлучивање о изворима и подстицајима који дјелују на смањивање расхода – повећавање прихода – максимирање профита.
- Одлучивање о уравниотежењу ликвидности односно: приливи – новчана средства – одливи.
- Одлучивање о оптималном узајамном дјеловању и равнотежи између финансијске политике и других видова пословне политике.

8. ИЗВЈЕШТАЈ О ПОСЛОВАЊУ КАО ИНФОРМАЦИОНО РЕЛЕВАНТАН ДОКУМЕНТ МЕНАЏМЕНТА ПРЕДУЗЕЋА

Данас је скоро опште прихваћено да финансијски извјештаји представљају незамјенљиву документациону основу за обликовање рачуноводствених (финансијских) информација. Обично припремљени у складу са рачуноводственим моделом који је занован на историјској вриједности и концепту одржавања финансијског капитала поменути извјештаји пружају информације о финансијском положају, успјешности и промјенама финансијског положаја предузећа широком кругу корисника за доношење економских одлука. Међутим, финансијски извјештаји не пружају све информације које би корисницима могле послужити за доношење неких економских одлука, имајући у виду да углавном дају слику о финансијским учинцима прошлих догађаја и не пружају нефинансијске информације. Ово, и поред тога што су у оквиру напомена уз финансијске извјештаје садржане и неке нефинансијске информације, али су оне недовољне за формирање цјеловите слике о потенцијалима и ресурсима предузећа, а нарочито о његовим будућим способностима стварања додате вриједности за власнике и различите стејкхолдере.

Околност да савремено финансијско извјештавање подразумијева постојање широког информационог спектра за обликовање не само финансијских, већ и нефинансијских информација, указује на потребу коришћења више него до сада извјештаја о пословању као информационо релевантног документа менаџмента предузећа. Ријеч је, наиме, о документу који прати годишњи рачун предузећа и од кога се очекује да помогне екстерним корисницима финансијских извјештаја, а прије свега, нерачуновођама у разумијевању и оцјени финансијске позиције предузећа и његове успјешности. Сходно наведеном, у наставку ће бити ријечи о улози и значају извјештаја о пословању у савременој рачуноводственој пракси и садржини извјештаја о пословању као информационо релевантном документу менаџмента предузећа.

У савременој рачуноводственој пракси извјештај о пословању, или како се другачије назива – извјештај управе или директорски извјештај, представља дио годишњег рачуна предузећа и од њега се, поред осталог, „очекује значајна помоћ екстерним корисницима финансијских извјештаја, нарочито оним који су нерачуновође у разумијевању и оцијени финансијског положаја и остгварене зарађивачке моћи и у формирању својих очекивања од предузећа у будућности на чему заснивају своје одлуке“ (Стевановић и др. 2003: 125). Зато се у земљама са развијеном рачуноводственом праксом, по правилу, прописује обавеза састављања и објављивања извјештаја о пословању уз годишњи рачун, или се предузећа подстичу да уз финансијске извјештаје приказују и извјештај о пословању – извјештај директора (управе), који поред финансијских садржи и нефинансијске (пословне) информације.

Основна улога извјештаја о пословању у савременој рачуноводственој пракси је информационе природе. Наиме, извјештај о пословању обезбјеђује „кључне цифре“ (Gray, Belverd 2002: 199), односно финансијске информације и показатеље везане за

финансијски положај и успјешност пословања г предузећа. При томе се често користе и графикони да би се илустративно приказали релевантни подаци о продаји, добитку из редовног пословања, тржишној вриједности акција, заради по акцији, дивидендној стопи итд. Ово не само за задњих 3 до 5 година, већ се практикује чак и десетогодишњи преглед кључних финансијских података и информација.

Поред наведеног, од извјештаја о пословању се очекује да садржи и нефинансијске податке и информације (нпр. информације о новим технологијама, производњи, као и информације које су изведене из перспективе купца, интерних процеса и учења и раста запослених – хуманог капитала). Јер, за процјену укупних перформанси предузећа нису довољне само финансијске информације садржане у финансијским извјештајима, већ и друге нефинансијске информације. Тако, на примјер, промјене у врховном менаџменту, активности у домену истраживања и развоја, промјене организационе структуре и структуре запослених, мотивациони механизам и сл., нису видљиве у финансијским извјештајима, али је чак и за лаике за пословно управљање кристално јасно да ће оне бити од утицаја на укупне перформансе предузећа (Божић 2004: 16).

Извјештај о пословању је информационо релевантан за функционисање тржишта. Без њега би корисници информација били ускраћени за значајне тржишне информације везане за производни програм предузећа, развој производа по групама, тржиштима, географским подручјима и сл. У оквиру извјештаја о пословању приказују се не само кључни показатељи по групама производа на постојећим тржиштима, већ се они посебно прате на новонасталим тржиштима. На примјер, може се навести сљедећа општа (пословна) напомена садржана у оквиру извјештаја о пословању компаније Nestle, која гласи: „у сектору хране за животиње, групација је консолидовала свој положај у САД, тако што је преузела Алпо током 1994. У Европи током 1996. маркетиншка кампања у циљу унутрашњег раста резултирала је знатном повећању обима продаје и значајним порастом удјела на тржишту. Nestle има добру позицију у низу земаља западне Европе у којима је потрошња хране за животиње још увијек на релативно ниском нивоу и није достигла ниво потрошње у САД или Великој Британији. Тиме су проспекти раста на том тржишту веома охрабрујући. Исто тако, групација намјерава да повећа своје активности у производњи и продаји хране за животиње у источној Европи и другим новонасталим тржиштима“ (Gray, Belverd 2002: 575).

У савременој рачуноводственој пракси извјештај о пословању од значаја је и за ревизију финансијских извјештаја. У посљедње вријеме, поред редовних финансијских извјештаја, предмет ревизије постаје и извјештај о пословању. При томе, извјештај о пословању се користи не само ради потпунијег упознавања клијентовог пословања већ и за процјењивање инхерентног ризика. Иначе, „ревизорово схватање услова и карактеристика инхерентног ризика полази од познавања клијентовог пословања, познавања гране и дјелатности, извршених аналитичких процедура, претходних искустава и разумијевања пословних трансакција које су приказане кроз рачуноводствени систем“ (Андрић и др. 2004: 147). Отуда извјештај о пословању, дакле, мора да садржи битне елементе, а подаци, оцјене и предвиђања морају бити утемељени на остварењима предузећа и реалним предвиђањима менаџмента. Једино такав извјештај о пословању уз, разумије се, и финансијске извјештаје, може бити од користи за правилно обављање ревизије и састављење извјештаја од стране независног ревизора.

9. ЗАКЉУЧАК

Ефикасно управљање предузећем подразумева постојање адекватне информационе подршке, гдје свакако најзначајнију улогу има рачуноводствени информациони систем. Рачуноводствене информације са својим квалитативним карактеристикама, а прије свега релевантношћу и поузданошћу, јесу најдинамичнији дио информационог система предузећа. Због тога се рачуноводствене информације, а нарочито оне које потичу из управљачког рачуноводства, сматрају врло значајним ресурсом и инструментом усмјеравања и исхода за пословно – финансијско одлучивање на свим хијерархијским нивоима менаџмента.

Финансијско рачуноводство, које је због своје природе извјештавања, строго формализовано и уређено законским прописима, професионалним начелима, стандардима и рачуноводственом политиком предузећа релевантно је, када је у питању интерна примјена његовог информационог потенцијала, за највише нивое управљања. За разлику од њега управљачко рачуноводство одликује динамичност и флексибилност, те је као такво примјенљиво како у оквиру стратегијског, тако и у оквиру тактичко-оперативног менаџмента. Наиме овај дио рачуноводства оријентисан је на краће временске јединице, јединицу учинка и уже организационе јединице и обухвата предрачунске (планске, стандардне) и обрачунске (стварне, остварене) вриједности и различито структуриране трошкове, приходе и резултате, што представља објективну и подобну подлогу за менаџерско одлучивање и реализацију планско-контролних активности у предузећу, што би требало да резултира очувањем капитала и повећањем профитабилности.

У посљедње вријеме, због снажног утицаја развоја информатичких технологија, долази до проширивања информационе основе, тако да менаџмент предузећа развија или је развио сопствени начин информисања и одређује средства за његово реализовање. Све ово резултира подјелом информационе цјелине предузећа на мање неповезане дијелове. У оваквој ситуацији, у циљу очувања цјелине предузећа како пословно, тако и информационо неопходно је поставити квалитетан систем контроле одвијања пословних процеса и управо се у томе састоји најзначајнија улога рачуноводства у оквиру информационог система предузећа.

На основу свега, може се закључити да рачуноводствени информациони систем има круцијалну улогу у пружању информационе подршке менаџменту предузећа, који у реализацији својих активности постаје све више зависан од показатеља, података и информација садржаних управо у инструментима рачуноводственог извјештавања.

ЛИТЕРАТУРА

-
- Andrić, M. i dr.** 2004. *Revizija – teorija i praksa*, Subotica: Ekonomski fakultet Subotica.
- Božić, R.** 2004. *Nefinansijske informacije u kontekstu finansijskog izveštavanja*, Finrar, br. 5/2004, Banja Luka.
- Gray, S.J. and Belverd, E.N.** 2002. *Finansijsko računovodstvo – Opšti pristup*, Banja Luka: SRRRS
- Grupa autora** 1996. *Menadžment*, Beograd: FON.
- Malinić, S.** 1999. „Informacije upravljačkog računovodstva kao osnova za efikasno upravljanje preduzećem“, *Zbornik radova sa 26. simpozijuma SRR Srbije*, Zlatibor.
- Malinić, S.** 2008. *Upravljačko računovodstvo i obračun troškova i učinaka*, Kragujevac: Univerzitet u Kragujevcu, Ekonomski fakultet.
- Milićević, V.** 2003. *Strategijsko upravljačko računovodstvo*, Beograd: CID Ek. fakultet.
- Milićević, V.** 2000. *Računovodstvo troškova i poslovno odlučivanje*, Beograd: CID Ekonomskog fakulteta.
- Rodić, J.** 2003. *Teorija i analiza bilansa*, Beograd: CID Ekonomskog fakulteta.
- Stevanović, N.** 2006. *Upravljačko računovodstvo*, Beograd: CID Ekonomskog fakulteta.
- Stevanović, N. i dr.** 2003. *Upravljačko računovodstvo*, Beograd: CID Ekonomskog fakulteta.