

Др Југослав Аничих¹
Факултет за предузетнички бизнис, Београд
Др Милоје Јелић²
„Кланица“ Д.О.О., Краљево
Др Јасминка М. Ђуровић³
Висока пословна Школа, Блаце
Др Срећко Радоичић⁴
Висока пословна Школа, Блаце
Мр Живојин Б. Прокоповић⁵
СШ „Прокоповић“, Ниш

ИНТЕРНИ ОБРАЧУН У ФУНКЦИЈИ ДОНОШЕЊА ПОСЛОВНИХ ОДЛУКА

Апстракт

Доношење пословно-финансијских одлука представља кључну активност менаџмента предузећа. Нарасла сложеност пословања, брзе тржишне и технолошке промене и глобална конкуренција захтевају брз и адекватан одговор управљачких структура предузећа. Поуздан и ефикасан систем интерног обрачуна пружа сигурну основу за доношење не само краткорочних, већ и стратегијских одлука менаџмента. Предузећа из привредног сектора Србије могу значајно побољшати своје пословне перформансе унапређењем система интерног обрачуна. Очување и јачање тржишне позиције предузећа може се постићи само сталним управљањем трошковима, заснованом на поузданом рачуноводственом, и адекватном систему интерног обрачуна.

Кључне речи: интерни обрачун, пословне одлуке, менаџмент, конкурентност

ЈЕЛ Класификација: М41

INTERNAL CALCULATION IN TERM BUSINESS DECISION MAKING

Abstract

Business-financial decision making represent prime activity of top management. Growing complexity in the business ,market and rapid technological change require fast and appropriate answer of top management. Confident and efficient system of internal calculation gives confident base, for making financial decision and strategic as well. Companies of industrial sector in Serbia can significantly improve their business performance by improving internal calculation systems. The preservation and strengthening market position of a company can only be

¹ ajugoslav@yahoo.com

² jelic.m@open.telekom.rs

³ jasminka.djurovic15@gmail.com

⁴ s.radoicic@open.telekom.com

⁵ z.prokopovic@gmail.com

achieved by continuous cost control, based on reliable accounting, and adequate system of internal calculation.

Key words: *internal calculation, business decisions, management, competitiveness*

Увод

Макроекономски услови пословања у Републици Србији последњих година снажно су детерминисани наслеђеном привредном структуром из предтранзиционог периода, економском политиком после 2000. године и последицама светске финансијске кризе. Услед нестабилности и непредвидивости економских прилика у земљи праћених снажним инфлаторним притисцима, слабости привреде Србије из претходног периода, додатно су наглашене у времену економске кризе. То веома јасно илуструју подаци о пословању предузећа током последњих пар година.

Последично, Србија се, према Извештају светског економског форума за 2012. годину, налази на 95. месту по конкурентности (од 144 рангиране земље), што са своје стране довољно говори о снази њене привреде.

Хронична неликвидност предузећа и пословање у зони високе задужености су кључни проблеми српске привреде. Монополске структуре формиране у транзиционом периоду, велика фискална захватања, велики удео сиве економије и сл. само су неки од екстерних фактора на које појединачна предузећа немају значајан утицај. У таквим околностима је и значај менаџмента предузећа додатно наглашен. За успешно водјење предузећа менаџмент мора располагати поузданом информационом основом коју садрже рачуноводствено-финансијске информације. Због тога је потребно стално унапређење односа менаџмента и рачуноводственог система предузећа у коме интерни обрачун има значајно место и улогу.

Подаци за потребе алтернативног пословног одлучивања, информације за потребе планирања и контроле пословања, за потребе формирања продајних цена и цене коштања, као и билансирања залиха су главни задаци интерног обрачуна предузећа.

За ефикасније обављање ових, врло сложених захтева у предузећима, потребно је променити однос менаџмента према рачуноводственој функцији у целини, а самим тим и њеним саставним деловима, међу којима интерном обрачуну припада важно место. У Србији је честа појава свођења рачуноводства на улогу званичног водјења пословних књига и састављања екстерних рачуноводствених извештаја; то има за последицу негативне ефекте који се огледају у изгубљеном капиталу, изгубљеним тржиштима, технолошком заостајању, ниском квалитету производа и услуга и сл.

Циљ овог рада је да укаже на међузависност између доношења адекватних пословних одлука и квалитета рачуноводствених информација у сложеним условима пословања у којима предузећа послују. Унапређењем система интерног обрачуна предузећа могу значајно подићи своје финансијске перформансе и конкурентску позицију на тржишту јер глобална конкуренција, којој су предузећа изложена, захтева перманентно управљање трошковима на основу поузданог и ефикасног система интерног обрачуна.

Доношење пословних одлука на бази рачуноводствених информација

Управљање предузећем у новим глобализованим условима представља веома сложен процес, због чега се место и улога менаџмента поставља као кључно

питање раста и развоја предузећа. То је и природно, јер уколико се пође од циљева предузећа, менаџери су ти који остварују функцију управљања, обављајући активности планирања, организовања, контроле, комуницирања и мотивисања.

Интерне информације менаџерима као помоћ при доношењу одлука о развоју предузећа и реализацији постављених циљева обезбеђује управљачко рачуноводство. Ове информације су квантитативне, аналитичне и детаљне, нису прописане или ограничене неким сетом правила, и немају устаљену форму. Оријентисане су на будућност, али користе и историјске податке. Кључни корисник ових информација је менаџмент предузећа, на различитим нивоима.

Искуства развијеног економског света показују да менаџери приликом доношења пословних одлука генерално потенцирају анализу која је заснована на квантитативним факторима, и то анализу у чијој су основи финансијске информације. Међутим, у данашњим околностима ниједан квалитативни и квантитативни нефинансијски фактор не сме бити проглашен за мање вредан само зато што се он не може измерити на једноставан начин уз употребу свима разумљивих финансијских термина.

Носилац финансијског управљања у институционалном смислу је финансијски менаџмент а у процесном смислу он представља скуп активности управљања финансијама предузећа. Финансијски менаџмент предузећа, између осталог, покрива и активности систематског и пројектног планирања и контроле перформанси и стања предузећа и делова, као и извештавање о томе.

У погледу обављања ових активности, менаџмент је упућен на рачуноводствено-информационе ресурсе, пре свега на рачуноводствену cost-benefit анализу (пројектно планирање) и рачуноводствено планирање и контролу остварења на стратегијском и текућем, периодичном нивоу. Оно што чини „централни нервни систем и што повезује активности планирања и контроле јесте систем мерења перформанси у предузећу, који, подржавајући процес учења у предузећу, служи као средство кретања предузећа ка вишим нивоима остварења његових примарних циљева.“(Слика 1).

Слика 1: Мерење перформанси предузећа



Извор: World Investment Report 1999. Anex B.7. Cross-border M&A sales, by region/economy, p 525-529.

Што се тиче Србије, однос менаџмента према рачуноводственој функцији, у целини, а самим тим и њеним саставним деловима карактерише се великим заостатком у односу на развијене земље. Он се огледа, пре свега у:

- недовољној афирмисаности финансијског менаџмента у свеукупном водјењу предузећа;
- отуђености управе предузећа, чак и самог финансијског менаџмента, од функције рачуноводства услед елементарног неразумевања сопствених информационих потреба и могућности рачуноводства да те потребе задовољи;
- прихватању, од стране финансијског менаџмента, стања крајње запостављености улоге рачуноводства у предузећу, односно његовог редуковања на званично водјење пословних књига и састављање екстерних рачуноводствених извештаја;
- сами извештаји су, често, сачињени према захтевима неодговорног менаџмента, а не према професионалним начелима и стандардима (и противно јавном интересу) извештавања.

Наведена заостајања за развијеним светом, у домену менаџмента и рачуноводства, имају велике негативне ефекте који се огледају у изгубљеном капиталу, изгубљеним тржиштима, технолошком заостајању, ниском квалитету производа и услуга и сл.

Слабости интерног обрачуна и претпоставке за повећање ефикасности

Обрачун трошкова и учинака, као главни део управљачког рачуноводства, аналитички интерпретира периодични резултат предузећа по различитим основама, односно временски, просторно и према предмету деловања. Изналажењем периодичног резултата за краће временске периоде од законом прописаних рокова, ово рачуноводство продукује благовремене рачуноводствене информације које су претпоставка ефикасног управљања предузећем. Вршећи тај посао и по ужим организационим деловима предузећа оно ствара услове за децентрализацију управљања, без које нема ефикасног управљања предузећем. Исто тако, ово рачуноводство пружа неопходне информације за планирање, контролу и мерење успешности ужих организационих делова као и за утврђивање доприноса истих успеху предузећа као целине. Интерпретацијом добијених резултата о трошковима по производима и групама производа стварају се услови за доношење појединачних пословних одлука о избору оптималног производно-продајног асортимана као значајног фактора у оптимизацији пословног резултата предузећа. Израчунавањем постигнутог резултата по продајним центрима, каналима продаје, купцима и групама купаца управљачко рачуноводство ствара услове за мерење ефикасности ових сегмената као компоненти укупне ефикасности пословања и рада предузећа.

Укупна ефикасност интерног обрачуна предузећа значајно зависи од економске образованости запослених у том организационом делу, као и самих власника. Развој рачуноводствене струке тесно је повезан са развојем наше привреде. Између њих постоје снажни синергетски ефекти и што је привреда развијенија постоји већа потреба за стручно оспособљеним рачуноводственим кадровима. Усвајање нових рачуноводствених знања и вештина основна су претпоставка одговорности рачуновођа у очувању положаја предузећа применом модерних концепата и техника управљања предузећем.

Зато се утицај менаџмента може узети као веома битна компонента даљег пословања и као фактор који ће убудуће веома утицати на брзину и ефикасност израстања наше привреде у савремени и тржишно усмерени систем стварања вишка вредности и запошљавања. У том правцу потребно је интерном обрачуна посветити знатно већу пажњу да би се елиминисале бројне слабости које га оптерећују, а међу којима су најважнији:

- Неповољно опште наслеђе у организацији аналитичких књиговодства за потребе интерних обрачуна предузећа, с обзиром да претходних деценија тим питањима није посвећена потребна пажња;
- Текући парцијални приступ организацији аналитичких књиговодства за потребе интерних обрачуна предузећа, како у формалном тако и у неформалном смислу, где се у основи, на некритичан начин врши преузимање сазнања из развијених земаља, и
- Спорост у осавремењавању укупног система пословања, у коме, поред осталог, наглашено место мора заузети организација аналитичких књиговодства за потребе повећања ефикасности интерних обрачуна предузећа.

Све ово заједно упућује на постојање заједничког проблема у овој области који захтева одговор на то како брже оспособити менаџмент да квалитетније остварује управљање рачуноводственим активностима у предузећу.

Неспорно је да постоји реална потреба за интезивирање менаџмента у решавању проблема организације аналитичких књиговодства за потребе интерних обрачуна предузећа, јер менаџмент наших предузећа није довољно упознат са значајем утицаја предузетничког понашања на стратегијско управљање пословима интерних обрачуна.

Такође, менаџмент не схвата довољно потребу квалитетног одвијања организације аналитичких књиговодства за потребе интерних обрачуна предузећа. Непознавање основа организационих активности интерног обрачуна негативно утиче на одређење менаџмента на даље осавремењавање пословања и рада као окоснице ефикасног привређивања. Недовољна обученост менаџера за управљање аналитичким књиговодствима, негативно утиче на његову решеност да модернизује интерне обрачуна. Нема свести власника у привреди да су постојеће менаџмент вештине и знања релативно слабе и неодговарајуће, као и да је коришћење информационе технологије и информационих система подршке менаџменту у привредном сектору недовољно и још увек, на ниском нивоу.

Недовољна је примена најновијих софтверских решења и вештина савременог финансијског менаџмента у сектору интерних обрачуна, уз веома често изражене отпоре променама континуираном учењу и усавршавању. Методе и технике модерног финансијског менаџмента специфичне за организовање аналитичких књиговодства користе се на неодговарајући, некреативан и неефикасан начин.

Претпоставке за повећање ефикасности интерних обрачуна су:

- боља повезаност финансијског рачуноводства и интерних обрачуна,
- подизање нивоа ефикасности и флексибилна организација аналитичке евиденције,
- боља контрола места трошкова унутар предузећа, као и контрола трошкова по врстама (фиксни и варијабилни, примарни и секундарни и др),
- поузданије информације за алтернативно пословно одлучивање,
- подршка контроли инвестиција и стратегијском планирању,
- хармонизација са МСФИ и утицај на мотивацију запослених.

У процесу изградње рачуноводствено-информационог система предузећа значајну улогу има интерна регулатива, а у Србији то има посебан значај имајући у виду поједина лоша решења важећег Закона о рачуноводству и ревизији и његових подзаконских аката. Унапређење система интерних обрачуна је у суштини одговор на неконзистентност законских решења и има карактеристику модернизације са позитивним очекивањима у погледу економских ефеката обезбеђењем поузданих података о пословању предузећа и његових делова. Мерење учинака остварених вредности унапређењем интерних обрачуна јавља се као последица преузетих активности мерења учинака на бази теоријских, селекционисаних и пажљиво изведених активности.

Интерни обрачун служи краткорочним циљевима предузећа а у перспективи ће његова улога добити на значају и код остваривања дугорочнијих циљева, пре свега у контроли инвестиција, инвестиционом и стратегијском планирању. Као последица недовољне развијености класе 9, пре свега по местима трошкова, обрачун трошкова у нашим предузећима углавном служи као инструмент прегледности трошкова и калкулацију цена.

За његову ефикасност неопходна је и примена савремених софтверских решења. Такође, неспорно је повећање значаја интерног обрачуна у будућности због све јаче конкуренције и потребе управљања трошковима предузећа.

Интерни обрачун у функцији конкурентске стратегије предузећа

За обликовање конкурентских стратегија веома су важне информације које се темеље на квантитативним проценама обима продаје, прихода од продаје, трошкова и профита блиских конкурената. У недостатку ажурираних, категоризованих и јавно доступних информација објављени финансијски извештаји представљају веома важан извор на основу кога је могуће проценити и екстраполирати најважније податке о конкуренцији. Оквир за стратегијско вредновање перформанси састоји се из четири фазе и то: разматрање контекста (окружења) у коме послује предузеће, општи преглед, односно визуелна анализа финансијских извештаја, избор и употреба инструмената анализе финансијских извештаја (најчешће финансијских рација), и оцена добијених резултата.

Оквир за стратегијско вредновање перформанси предузећа у односу на конкуренцију примењује се у периоду који није краћи од пет узастопних пословних година. Екстерни профил предузећа описује карактеристике одређене привредне гране и природу пословног окружења, док интерни профил треба да одслика стратегијску позицију предузећа у оквиру гране и критичне факторе успеха који одређују висину његових перформанси.

Конкурентске стратегије предузећа могу бити офанзивне и дефанзивне. У случају офанзивне конкурентске стратегије реакције менаџера су типично „агресивне“ и представљају претњу за запоседнуте тржишне позиције конкуренције, док су у случају дефанзивне конкурентске стратегије реакције усмерене на амортизовање конкурентских притисака и активности непосредних ривала. Независно од свега уобичајено се издвајају следећа три конкурентска приступа и то:

- лидерство у ниским трошковима,
- диференцирање на бази квалитета, врхунских перформанси, технолошке супериорности, једном речју на бази неуобичајено високих вредности, и
- фокусирање, тј. освајање предности кроз боље обављање посла од ри-

вала и кроз задовољавање посебних потреба и укуса одређених група потрошача.

Несумњиво је да су тражња, конкуренција на страни понуде и трошкови битни фактори цена, чему треба додати и мере државне економске политике. Информациона улога обрачуна трошкова у формирању цена је незаобилазан фактор конкурентске стратегије. Због тога се у формирању цена од обрачуна трошкова не очекују само информације о трошковима, већ и искуствене и пројекционе (предрачунске) информације о резултату по производима, групама производа, тржиштима, каналима продаје и сл. Често информацијама обрачуна трошкова у сврхе формирања цена морају бити придодате и друге рачуноводствене информације (као што су информације финансијског или неког оперативног књиговодства). Но у сваком случају, при избору информационих одговора, пре свега обрачуна трошкова и учинака, захтева се добра упућеност у информационе захтеве управљачке активности конципирања политике цена и одлучивања о продајним ценама, односно циљеве обрачуна трошкова који из тога проистичу.

Како на велики број екстерних фактора предузећа немају никакав утицај, то је разумљива потреба да менаџмент већу пажњу посвети интерним факторима који су под његовом контролом.

Значај менаџмента је додатно наглашен у условима пословања предузећа Србије и њиховој изузетно ниској конкурентности на глобалном нивоу. Слабости привреде Србије се огледају у неразвијености реалног сектора привреде, опадања индустријске производње, спорог развоја предузетништва, ниске конкурентности домаћег производа што за последицу има велику ликвидност огромног броја привредних субјеката. Последица таквог пословног окружења је изразито неповољна финансијска структура предузећа која је дугорочно неодржива јер доводи до гашења великог броја привредних субјеката. Показатељи пословања привреде у транзиционом периоду показују да економска политика није дала адекватан одговор на проблеме са којим се наша привреда суочила на почетку транзиционог периода, тако да је после десет година транзиције наша земља по многим показатељима на самом европском дну, са ниским животним стандардом становништва и великом незапослености, изузетно малим БДП по становнику, великим спољним дугом и др. Изабрани показатељи указују на изузетно ниску позицију Србије по свим кључним параметрима конкурентности (Табела 1.).

Табела 1: Ранг Србије по изабраним показатељима конкурентности

Показатељ конкурентности	Ранг Србије
1. Ефикасност тржишта роба	136
2. Ефикасност тржишта радне снаге	100
3. Развијеност финансијског тржишта	100
4. Технолошка проходност	58
5. Величина тржишта	67
6. Пословна софистицираност	132
7. Иновативност	111

Извор: Global Competitiveness Report, 2012. World Economic Forum

Пословање у зони високе задужености и хроничне велике ликвидности води даљем технолошком заостајању и паду конкурентности српске привреде на међу-

народном нивоу. Због тога, предузећа, са своје стране, морају отклањати интерне слабости и максимално користити унутрашње резерве јер постојећи услови задужевања, посебно код банкарског сектора, стварају изузетно неповољну финансијску структуру предузећа, која је неодржива на дуги рок. Подизање продуктивности и чврста контрола трошкова су фактори интерног карактера којима се мора посветити значајнија пажња у будућем периоду, па се менаџмент и управа предузећа морају више ослањати на информације које продукује рачуноводство у доношењу како краткорочних, тако и стратегијских одлука.

Закључак

Нарасла сложеност пословања условљена брзим технолошким и тржишним променама и диверсификовањем пословно-финансијске активности предузећа условила је растућу примену рачуноводствених информација у предузећима. У истом правцу делују и захтеви подизања продуктивности и чврсте контроле трошкова условљеног појачаном конкуренцијом, спознаја виталне улоге планирања и контроле у управљању, децентрализација управљања и успостављање флексибилне организационе структуре предузећа. Основу за доношење краткорочних и стратегијских одлука менаџмента пружа поуздан и ефикасан систем интерног обрачуна.

Претпоставке за повећање ефикасности интерних обрачуна су боља повезаност финансијског рачуноводства и интерних обрачуна, подизање нивоа ефикасности и флексибилна организација аналитичке евиденције, боља контрола места трошкова унутар предузећа, контрола трошкова по врстама (фиксни и варијабилни, примарни и секундарни и др), поузданије информације за алтернативно пословно одлучивање, подршка контроли инвестиција и стратегијском планирању, хармонизација са МСФИ, утицај на мотивацију запослених и др.

За Србију је карактеристично велико заостајање за развијеним светом у домену односа менаџмента према рачуноводственој функцији. Оно се огледа, пре свега у отуђености управе предузећа, чак и самог финансијског менаџмента, од функције рачуноводства услед елементарног неразумевања сопствених информационих потреба и могућности рачуноводства да те потребе задовољи. Улога функције рачуноводства се, најчешће, своди на званично водјење пословних књига и састављање екстерних финансијских извештаја, док се велике информационе могућности аналитичке евиденције и интерног обрачуна недовољно користе. Наравно да таква схватања имају велике негативне ефекте који се огледају у изгубљеном капиталу, изгубљеним тржиштима, технолошком заостајању, ниском квалитету производа и услуга и сл.

Литература

1. Black H., Champion J. And Brown G., Accounting in Business Desicom. Prentice-Hall, Inc., New Jersey 1963., str. 665-678.
2. Marphy M., Managerial Accounting, D. Vam Nostrand Company. Inc., London 1963. p 4
3. Global Competitiveness Report, 2012. World Economic Forum
4. Moon, P., Bates, K., "CORE Analysis in Strategic Performance Appraisal", Management Accounting Research, 4, 1993.

5. Малинић, С., Систем обрачуна трошкова, Економски факултет, Крагујевац, 1997.
6. Прокоповић, Б.Б., Контрола трошкова као основа технолошке подршке управљању, „Економика“, Ниш, бр. 4/12.
7. Прокоповић, Б.Ж. Петковић, Ј.Б. и Јелић, М., Значај финансијске контроле и надзора мале фирме, „Економика“, Ниш, бр. 1/13.
8. Стевановић, Н., Системи обрачуна трошкова, Економски факултет Београд, 2007.