

NEKI PROBLEMI DALJEG RAZVOJA RAČUNOVODSTVA

SOME ISSUES FOR FURTHER DEVELOPMENT OF ACCOUNTING

Miloje Jelić¹

Rezime: U radu analiziramo stanje računovodstva u procesu modernog privređivanja danas - u procesu u kome su veoma izražene promene poslovnog okruženja. Ova činjenica je naročito potencirana aktuelnim uslovima globalne recesije i finansijske krize. Nove promene zahtevaju uvažavanje strateškog i konkurentskog pristupa pri utvrđivanju misije, ciljeva strategije i performansi preduzeća.

Ključne reči: Računovodstvo, privređivanje, poslovno okruženje, recesija, kriza, misija, performanse...

Abstract: In work we analyse status of accounting in process modernizely incoming today - process where are business changes very express. This fact is especially emphasize with actually global recession and financial crisis. New changes demand including strategical and competitive approach in establishing mission, goals and performances in one organization.

Key words: Accounting, incoming, business environment, recession, crisis, mission, performances

UVODNA RAZMATRANJA

U modernoj ekonomskoj literaturi na Zapadu prevejava mišljenje da se računovodstvo u narednom periodu mora ozbiljno transformisati, odnosno da ovakvo kakvo je i kako se ono realno koristi za potrebe razvoja i održanje kontinuiteta pslovanja ekonomskih učesnika sietema i sistema u celini, nije održivo. Takvo razmišljanje polazi od činjenice da je računovodstvo samo po sebi interesantna svrsishodna ekonomska aktivnost, pogotovo ako se obavlja savremenim sredstvima i u dinamici i da tek tada ima smisla upravo zahvaljujući promenama. Promene su uvek više nego važne, a za računovodstvo i spasonosne. O promenama ovde govorimo kao o nerzdvoživom delu računovodstva. One su, naime, sama priroda računovodstva, uz njihovu pomoć računovodsvo se može razvijati u nedogled, u suprotnom bilo bi leglo svih vrsta opasnosti koje vrebaju savremeno privređivanje.

Ono što u razvoju računovodstva moramo redovno uvidati je da mora biti u promenama u konstantnoj treci za boljim i kvalitetnijim informacijama. To iz pros-tog razvoga što smo opterećeni paradigmom koju smo sami stvorili o promenama. Naj-veći deo privrednika danas umesto da se usredsredi i uskladi sa tokovima promena, radije nastoji da učini stvari stalnim, što je upravo pokušaj da se postigne nemo-guće. Pitanje, kako da privrednici dovedu sebe i računovodstvo u saglasnost sa promenama je vitalno važno i neophodno je da se veruje u potpunu otvorenost onome što nam promene donose. Na samom početku u radu želimo da saopštimo neka važna fundamentalna načela koja objašnjavaju konačnu tajnu računovodstva uopšte.

¹ Mr Miloje A. Jelić, direktor preduzeća za proizvodnju i promet "Klanica" D.O.O. Kraljevo, ul. Braće Jovanovića br.89. Kraljevo e-mail: jelic.m@open.telekom.rs 063 402771

Najpre sve je prolazno: Ukoliko postoji nešto o čemu većina privrednika ne želi ni da misli, onda je to, svakako, prolaznost svega što postoji, pa i način vođenja knjiga i kontrole poslovanja. I, umesto da uvide osnovnu istinu o onome što rade, kako rade i što ih okružuje – sve dođe, bude tu neko vreme i ode – kako bi se uskladili sa njim, mnogi od njih u grčevitom strahu nastoje da što pre povrate iluziju nepromenljivosti postojećeg. Za usklađivanje sa tokovima promena neophodno je shvatiti i pomiriti se s očiglednom istinom da je sve prolazno, pa i mi sami, a da i ne govorimo o računovodstvu i reviziji.

Sve u svoje vreme: Sve što se dešava oko i pored nas, dešava se u određeno vreme, odnosno sve sledi zakon rasta i opadanja. Često se kaže: ukoliko ne znamo koje je pravo vreme za šta, najverovatnije ćemo raditi pogrešne stvari, u pogrešno vreme, na pogrešnom mestu i za posledicu imati nepovoljne rezultate. Privrednici moraju da razvijaju nešto što se zove intuicija i pošto mnogo puta okolnosti zahtevaju brzo reagovanje, često mnogo brže nego što je u stanju analitički um privrednika, ukoliko razmišljaju na uobičajen način, odgovor na situaciju neće biti adekvatan. Tako i nastaju mnogi problemi, jer voz (promena) prođe dok se okleva i promišlja. Ipak, mnogima od njih potrebno je još nešto što mudri među njima već poseduju, a to je umeće čekanja i strpljenja. To zbog činjenice da mnoge situacije u kojima se oni nađu upravo to i zahtevaju. Da bi izbegli posledice i priznanja u čemu su, gde i kada pogrešili, neophodno je da nauče način prepoznavanja i korišćenja sopstvene intuicije i ovladaju umećem čekanja i strpljenja. To ih može uistinu spasti od istih pokušaja i grešaka.

Ništa ne postoji samo po sebi: Činjenica da ništa ne postoji samo po sebi fundamentalni je pristup koji objašnjava obe strane medalje: i postojanje i nepostojanje stvari istovremeno. S jedne strane, sve što postoji, postoji u odnosu na suprotnost, pa tako: levo ne postoji bez desnog, gore ne postoji bez dole, zadovoljstvo ne postoji bez bola, prošlost ne postoji bez budućnosti i slično. Sasvim se može pretpostaviti da su privrednici koji razumeju ovu aksiomu, da ništa ne postoji samo po sebi, neuporedivo fleksibilniji u stavovima i odnosima i spremni da prestanu sa projektovanjem iluzije da vide stvari onakve kakve jesu. Oni su u stanju da shvate da je privređivanje to što oni rade, a ne da je njihov rad aktivnost sebe radi. Konačno, oni su u stanju da istinski shvate kako je sva realnost tu i u sadašnjem trenutku, a ne u nekom drugom vremenu i mestu, koje i ne postoji osim u njihovim umovima. Tako oni nalaze svoj interes, i OVDE i SADA, čime stiču realnu snagu i moć da kreiraju svoju sopstvenu stvarnost privređivanja.

Karakteristično za 21. vek je da se radi o veku krupnih promena, koje su često nazivane revolucionarnim. Razume se, misli se pre svega na demografsku eksploziju, koja izaziva povećanu potrošnju po glavi stanovnika; produžetak životnog i radnog veka; povećanje produktivnosti rada; i smanjenje slobodnih resursa. Porast produktivnosti zbog širenja automatizacije i robotike izazvao je oslobađanja viška, pre svega, nekvalifikovane radne snage i skraćivanje radnog vremena zaposlenih. Stalno povećavanje obima proizvodnje praćeno je dosad nepoznatim oštećenjem i zagađivanjem čovekove okoline.

Navedeni činioci izazivaju promene ekološko-socijalnog sistema, što izaziva povećanje socijalnog nesklada i zahteva veću fleksibilnost. Polazeći od sadašnji stepen razvitka proizvodnih snaga možemo reći da su ekonomski učesnici sistema spori i ne reaguju u pravo vreme na promene. Zato danas i imamo slabosti u: tehnolo-giji, strukturi i nivou marketinške i socijalne kulture.

STANJE RAZVIJENOSTI RAČUNOVODSTVENOG INFORMACIONOG SISTEMA

Računovodstveni informacioni sistem (RIS) daje 50% do 80% svih poslovnih informacija i, zavisno od karaktera poslovanja i veličine preduzeća, ima izuzetan značaj i istaknutu ulogu u sistemu poslovnog informisanja. Tako veliki značaj imperativno nameće potrebu da se računovodstvo prilagođava uslovima dinamičnih promena i da se osposobi za proizvodnju relevantnih znanja i za komunikaciju informacija u pravom momentu, sa pravom sadržinom i na pravom mestu. Transformacija računovodstvenog informacionog sistema je pod pritiskom potrebe prakse, s jedne, i koncepcije sistema računovodstva kao faktora tradicionalizma i usporavanja modernizacije, s druge strane. To je razlog da danas imamo računovodstvo sa koncepcijama, modelima i metodama formiranim za poslovne strukture i procese iz 20. veka (snima tokove i događaje danas, za probleme koji će se javiti sutra, u nekoj budućnosti).

Računovodstvo sa takvim predznakama je neefikasno, sterilno i ne može da zadovoljava funkciju davanja podrške procesima i tokovima modernog poslovnog odlučivanja. Modernizacija računovodstvenog informacionog sistema može se ostvarivati samo njegovom kontinuiranom inovacijom, na osnovu temeljnog istraživanja i kritičkog ispitivanja daljeg njegovog razvoja. Neophodnost redefinisiranja koncepta i stvaranja uslova da se računovodstvena teorija i moderna praksa podignu na viši nivo, s ciljem povećanja informacione snage, potvrđuju i naučni skupovi.²

Neki autori (*Tricker, Molyneux, Kaplan, Cooper*) mišljenja su da tradicionalno računovodstvo ruši ugled struke, deluje rušilački na privredu neadekvatnom iskaznom snagom. Povodom toga, naglašavaju nužnost da se sistem usavršava, da dostigne visoku klasu informativne sposobnosti, da na osnovu uporednih prednosti i nedostataka kod svakog subjekta bude instrument oblikovanja strateških opcija, tokova budućnosti i kontrole kvaliteta interne i eksterne ekonomije. Informacione potrebe za: fleksibilnošću, potpunošću, pouzdanošću, blagovremenost, kompleksnost, orijentisanost na budućnost, u savremenim uslovima ne mogu se više odlagati, a transformacija računovodstva postaje imperativ, pa izlaženje u susret izazovima, bez korenitih promena, računovodstveni informacioni sistem sa svojim podsistemima postaje isto-rijski zaborav.

Moderno društvo danas doživljava brze tehničko-tehnološke i društveno-ekonomske promene i za uspešno prilagođavanje tim promenama, izazvano intenzivnim delovanjem naučno-tehničkog progressa, neophodne su i pouzdane i tačne informacije okrenute budućnosti. Računovodstvo, s tim u vezi, mora zadovoljavati kriterijume proizvodnje neophodnog znanja (knowledge processing) za potrebe društveno-ekonomskog i ekološkog okruženja u konkretnog društva.

O stanju i stavovima domaćih teoretičara i praktičara, do kojeg se došlo ispitivanjem 330 anketiranih jedinica, zaključeno je da u narednom obrazovnom procesu primat treba dati izučavanju opštih – teoretskih problema (40,79%), a 36,26% je mišljenja da izučavanje treba usmeriti na taktične-stručne probleme, a samo je 22,95% bilo mišljenja da izučavanje treba usmeriti na svakodnevne, operativno-praktične probleme. Na osnovu navedenog istraživanja može se zaključiti da većina ispitanika smatra da postojeća struktura znanja i nastave iz oblasti računovodstva ne odgovara stvarnim potrebama pružanja informatičke podrške poslovnom odlučivanju.³

GLOBALIZACIJA I INTERNACIONALIZACIJA I POSLOVNI PROCESI

Krupne promene u privredi posledica su dostignutog razvoja nauke i tehnike. Novi proizvodi sa novim funkcionalnim, tehnološkim i estetskim karakteristikama rezultat su novih naučno-tehničkih rešenja, zasnovanih na misaono-kreativno-inovativnim procesima. Nastanak i razvoj novih proizvoda uvođenjem novih konstrukcionih i organizacionih rešenja, posledica je procesa koji su sve dinamičniji i kraći.

Najnovija kretanja na tržišna izazivaju veoma jak pritisak na preduzeća da razvijaju nove tehnologije, nov dizajn proizvoda i ambalaže, a novi proizvodi, dizajn, kreacije, kvalitet sa prikladnom cenom i pravovremenim nastupom na tržištu osnovni su faktor odmeravanja funkcionalnosti i konkurentne sposobnosti. Povećanje troškova istraživanja i razvoja, intenziviranje proizvodnje, uz visoke fiksne troškove i intenzivno smanjivanje efikasnog životnog veka, zahteva novu logiku tretiranja odnosa: a) ulaganja i rezultata, b) prostora i tržišta, v) vremena i rokova, te g) preduzeća, poslovnih partnera i društva.

INFORMACIONE POTREBE MENADŽMENTA

U SAD, ali i u svetu, menadžeri velikih korporacija sve manje koriste svoju intelektualnu sposobnost za predlaganje i odlučivanje na kraći rok. Oni danas svoju pažnju usmeravaju na budućnost, na strateške opcije, vizije i misije, na kvalitet i rentabilnost korporacije.

Strukturu korporacije i preduzeća danas u sve većoj meri dezorganizuju kompjuteri. Oni organizuju razmenu informacija putem Interneta, te informacija postaje prvorazredan faktor, pa u

² Međunarodna konferencija za razvoj Management Accounting-a, u Hong Kongu 1991, ili Računovodstvo u EOP, u Saarbrücken-u, 1991.

³ Referat dr-a J. Reckeckog i dr-a S. Marcikića, saopšten na 29. Simpozijumu SRRS, na Zlatiboru, 1998. godine.

najvećem broju zemalja klasične organizacione strukture preduzeća prestaju da funkcionišu i formiraju se ad hock projektni timovi sa 3-5 lica.

I kod na, usled dostignutog stepena tehničko-tehnološkog, ekonomskog i orga-nizacionog razvoja, odvija se proces decentralizovane strukture i nastaje zahuktala preduzetnička eksplozija. Menadžeri budućnosti morali bi, stoga, da budu obdareni sposobnostima kako bi na duži rok mogli da sagledaju tokove budućnosti. Oni moraju raspolagati upravljačkim sposobnostima da, u slučaju rizika i poteškoća, reaguju stručno i na odgovarajući način. Osnovne njihove karakteristike trebalo bi da su, kako sledi:

- visok stepen i brzo menjajuća profesionalnost u poslu,
- sposobnost poboljšavanja menadžerskih svojstava,
- mnogo veće potrebe za organizacijom poslova, uz fantastično smanjenje tradi-cionalnih ciklusa za rešavanje problema,
- polazeći od svih funkcija u istraživanju marketinga, mora da brže deluje i reaguje na probleme razvoja i konkurencije i
- mora da svoje obrazovanje kontinuelno podiže na viši nivo.

Budući menadžer (ili supermenadžer) radiće u dve tipične oblasti:

- kod kuće i
- na poslovima komunikacije sa svojim saradnicima po projektima.

Već duže vreme provejava shvatanje o ispunjenosti svih tehnički uslovi pos-redstvom Interneta, odnosno informacione superstrade. Danas se sve vrste infor-macionih potreba mogu obezbediti iz bilo kog dela sveta i iz bilo koje oblasti on line. Menadžeri danas, sa svojim saradnicima, posredstvom komunikacionih veza sposo-bni su da raspoređuju i kontrolišu poslove. Oni su postali svojevrsni navigatori i motivatori u izvršenju poslova i zadataka.

MODEL FUNKCIONISANJA RAČUNOVODSTVENOG INFORMACIONOG SISTEMA DANAS

Danas u postindustrijskom društvu (društvu znanja), proizvodi ljudske kreat-ivnosti i inovacija postali su, posredstvom informacija, prvorazredni proizvodni faktor razvoja. Svakako, to prvenstveno važi za informacione sisteme, a među njima za računovodstveni kao najznačajniji. To iz razloga što baš oni ti koji: polazeći od principa obaveznosti, broja korisnika informacija, broja zaposlenih u toj servisnoj delatnosti, odnosno dela procesa u ukupnom sistemu, proizvode informacije u cilju obezbeđenja:

- feed-back – povratne sprege,
- feed-forward – sprege ka budućnosti i
- feed-externali – sprege ka delovanju okruženja.

Apekti funkcionisanja toga sistema predmet su teoretskog i metodološkog is-traživanja. Istraživanja ekonomske racionalnosti ovog parcijalnog dela po princi-pu korisnosti (cost-benefit) analize deficitarna su, tako da računovodstveni infor-macioni sistem u HHI veku, posmatrajući njegovu celinu, treba da preispituje svoj pristup i prilagođava svoj identitet informacionim potrebama menadžmenta i potre-bama kompleksnog znanja i globalne konkurentske sposobnosti. On se mora prilagođavati potrebama HHI veka, a za multioptimalno poslovno odlučivanje. Stim u vezi, osnovni pravac istraživanja u ovoj oblasti treba da je usmeren na neke od ključnih problema njegovog usavršavanja, odnosno kako sledi:

- a. U narednim decenijama, preciznošću naučne organizacije rada, treba učini-ti merljivim intelektualni rad, kao dominantan oblik angažovanja ukupnog rada.
- b. Računovodstveni informacioni sistem u obezbeđivanju odgovarajućih info-rmacija u pravom vremenu po "on line" principu, u skladu sa informacionim zahtevi-ma moderne, konkurentske i tržišne privrede, treba da integriše sve podatke poslo-vnih informacija i poslovnih funkcija.

- v. Osim integracije podataka sa ciljem zadovoljavanja informacionih potreba menadžmenta i davanja informacione podrške poslovnom odlučivanju radi prilagođavanja tokovima naučno-tehničkog progressa, potrebno je razviti modele, metode i instrumente za obezbeđenje efikasnosti opstanka i razvoja preduzeća. To se može postići razvojem računovodstvenog informacionog sistema koji bi bio usklađen sa zahtevima kontinuiranog prilagođavanja tokovima naučno-tehničkog progressa, veće fleksibilnosti i usmerenosti na promene.
- g. Smatra se da bi u budućnosti trebalo ispitati opravdanost postojanja koncepta "profitni centri", koji u suštini može biti pogrešan. Zastupnik takve koncepcije je i R. Drucker, koji smatra da unutar jednog preduzeća mogu postojati samo troškovni centri, a ne i profitni centri.⁴
- d. Veće uključivanje kontrole kvaliteta (naturalno i vrednosno).
- đ. U računovodstvene iskaze uključivati sve vrednosti ulaganja i realne vrednosti ljudskog faktora.³
- e. Uključivanje kalkulativnih obračunskih procedura oko merenja emisija zagađivanja čovekove sredine, zaustavljanje zagađivača, saniranje i otklanjanje oštećenosti, zagađenosti.
- ž. Uključivanje obračuna troškova sopstvenog kapitala u cilju pravilne kalkulacije troškova, finansijskog rezultata i reprodukcije imovine, kao i praćenje trošenja sopstvenog kapitala za trajne interese preduzeća (socijalno računovodstvo).
- z. Usavršavanje računovodstvenog informacionog sistema saglasno troškovima funkcionisanja društva i države, koji u socijalnoj tržišnoj ekonomiji predstavljaju veoma važan element strukture cene koštanja.

POBOLJŠAVANJE RAČUNOVODSTVENOG INFORMACIONOG SISTEMA

Poslovna sredina danas izaziva krupne promene u svim sferama života ljudi: tehno, info, eko, socio, bio, psiho, sfere vlasti i drugih sfera i traži veoma različite oblike metoda, modela i rešenja za opisivanje, kvalifikaciju i vrednovanje preduzetničkog sistema poslovanja i rada.

Naredna orijentacija u usavršavanju računovodstvenog informacionog sistema treba da pronalazi takva rešenja koja će biti u skladu sa novim informacionim potrebama i zahtevima. Računovodstvo, s tim u vezi, treba da napusti stara, kruta i konzervativna rešenja na području merenja i izražavanja relevantnih parametara stanja i kretanja sredstava i izvora, rashoda i prihoda, te poslovnog rezultata. Shodno navedenom računovodstveni informacioni sistem mora da uvodi nove metode: obrade i memorisanja podataka; generisanja informacija (posredstvom ekspertnog sistema); i komunikacije informacija po principu just in time.

Presudan značaj u modernizaciji računovodstva trebalo bi da ima i sistem blagovremenog, odnosno ranog otkrivanja poteškoća i poremećaja, te uporednih prednosti i nedostataka u odnosu na konkurenciju i partnere sa kojima je preduzeće u zajedničkom poslu.

Posebnu pažnju u razvoju računovodstvenog informacionog sistema treba posvetiti korišćenju tzv. ABC metode (inženjering vrednosti) i portfolio alternativnih rešenja ekonomske efikasnosti preduzeća, a u cilju iznalaženja multiopimalnosti rezultata.

ZAKLJUČAK

Danas, u uslovima globalizacije svetskih tokova i traganja za multisadržajima, ekoloških oštećenja sredine, narušene ravnoteže okruženja, ubrzanja ritma i procesa poslovanja, opadanja nivoa poslovnog morala, lojalnosti, kriminala, zloupotreba i sl., od računovodstva se očekuje ubrzano, kvalitetno i odgovorno prilagođavanje i reaganje u cilju održavanja profesionalnog ugleda.

U tako dinamičnim uslovima, računovodstvo oplemenjeno dostignućima IT tehnologije treba putem neposrednog dijaloga, u okvirima realnog vremena ili just in time koncepta da obezbedi realne, tačne i istinite informacije o poslovanju i radu entiteta.

⁴ R. Drucker; Postkapitalističko društvo, Grmeč, Beograd, str. 59.

Trenutno anticipiranje misije i vizije za XXI vek zahteva apsolutno stručno proučavanje odgovornosti računovođe. Izučavanje i regulisanje ovog područja treba da određuje poslovne informacije koje treba prezentirati u izveštajima o stanju i kretanju imovine, o novčanim i nenovčanim aspektima tokova, kao i informacije o stanju i kretanju u ekološkoj sredini i ostalim socijalnim problemima u društvu.

LITERATURA

1. Atkinson AA; Choosing a Future Role for Management Accounting, CMA Journal, July-August, 1987.
2. Dracker P; Postkapitalističko društvo, Beograd, 1995.
3. Kaplan RS; The Evolution of Management Accounting The Accounting Review, 1984. Prokopović BB. i Prokopović BŽ; Finansijsko računovodstvo i bilans (3. izdanje), Proinkom, Beograd, 2006.