

Nikolina Dečman, univ. spec. oec.¹

ULOGA RAČUNOVODSTVENE PROFESIJE U OSIGURANJU INFORMACIJSKE PODLOGE ZA POSLOVNO ODLUČIVANJE U MALIM I SREDNJIM PODUZEĆIMA REPUBLIKE HRVATSKE

THE ROLE OF ACCOUNTING PROFESSION IN PROVIDING RELIABLE INFORMATION FOUNDATION FOR THE PURPOSE OF DECISION-MAKING IN SMALL AND MEDIUM - SIZED ENTERPRISES IN THE REPUBLIC OF CROATIA

SAŽETAK: Računovodstvena profesija danas, u vrijeme sveprisutne globalizacije i harmonizacije računovodstvene prakse, sve više poprima obilježja savjetodavne negoli izvršne funkcije u poduzeću. U tome smislu, u radu je istraženo je li i u malim i srednjim poduzećima u Republici Hrvatskoj vidljiv takav trend ili se pak računovodstvo poima na tradicionalan način. Ocjena uloge i važnosti računovodstvene profesije u upravljanju malim i srednjim poduzećima temelji se na rezultatima provedenoga empirijskoga istraživanja na uzorku hrvatskih malih i srednjih poduzeća. Temeljem dobivenih rezultata moguće je zaključiti kako su računovođe u većoj mjeri posvećene obavljanju tradicionalnih zadaća (sastavljanje financijskih izvještaja, troškovno-financijska kontrola), dok je sudjelovanje u planiranju te napose odlučivanju, ipak zastupljeno u nešto manjoj mjeri. Nadalje, istraživanjem je također obuhvaćena i analiza percepcija ispitanika o položaju računovođa u poduzeću. Rezultati pokazuju kako ispitanici računovodstvenu profesiju smatraju značajnom u upravljanju poduzećem.

KLJUČNE RIJEČI: računovodstvena profesija, upravljanje, mala i srednja poduzeća.

ABSTRACT: The accounting profession nowadays, at the time of pervasive globalization and harmonization of accounting practices, is increasingly presumed to be an advisory rather than an executive function in the company. In this regard, the paper explores whether small and medium-sized enterprises in Croatia follow this trend or accounting is still conceived in the traditional way. Assessment of the role and the importance of the accounting profession in the management of small and medium-sized enterprises is based on the results of empirical research conducted on a sample of Croatian SMEs. According to the results, it can be concluded that accountants are largely dedicated to performing traditional tasks (preparation of financial statements, cost-financial control) while their participation

¹ Nikolina Dečman, univ. spec. oec., znanstveni novak, Ekonomski fakultet – Zagreb, Trg J. F. Kennedyja 6, 10000 Zagreb.

in planning and decision-making in particular is still represented to a lesser extent. Furthermore, the paper analyses the respondents' perception of accounting professionals' position in a company. The results show that respondents considered the accounting profession to be significant in corporate governance.

KEY WORDS: accounting profession, management, small and medium-sized enterprises.

1. UVOD

Mala i srednja poduzeća u svim zemljama čine prevladavajući dio gospodarstva, bilo brojem poduzetnika ili brojem zaposlenih. Postoji niz čimbenika koji ih čine različitim od velikih poduzeća pa tako i u dijelu računovodstva i financijskoga izvještavanja. Naime, izvještavanje korisnika malih i srednjih poduzeća primarno je okrenuto zadovoljenju informacijskih zahtjeva eksternih korisnika (u prvome redu države), dok je izvještavanje internih korisnika ograničeno ili uopće ne postoji. Navedeno upućuje na činjenicu kako se računovodstvene informacije nedovoljno koriste za potrebe upravljanja u malim i srednjim poduzećima. Upravo zato se u radu polazi od osnovnoga istraživačkoga pitanja, mogu li ona poduzeća koja intenzivnije koriste savjetodavne usluge računovodstvene profesije postizati bolje rezultate poslovanja? Početci računovodstvene profesije sežu još u doba Benedikta Kotruljevića. O njenoj važnosti odnosno važnosti knjigovodstva i u vrijeme 15. stoljeća svjedoči knjiga „O trgovini i savršenom trgovcu.“ U tome djelu mogu se pronaći brojni zapisi o pravilima računovodstvene evidencije i sastavljanju financijskih izvještaja koji se i danas koriste, ne samo u Republici Hrvatskoj, već i na međunarodnoj razini. Računovodstvena profesija danas, u suvremenim uvjetima poslovanja, ne participira samo pukim vođenjem poslovnih evidencija već biva prepoznata više kao savjetodavna negoli izvršna funkcija u poduzeću. Osnovni cilj rada je istražiti ulogu i zadaće koje obnašaju računovođe u malim i srednjim poduzećima. Upravo stoga provedeno je empirijsko istraživanje na uzorku malih i srednjih poduzeća u Republici Hrvatskoj. Poseban doprinos rada očituje se i kroz usporedbu percepcija i stajališta izvršnih (voditelja računovodstva i računovođa) i upravljačkih (vlasnik, menadžeri ili vlasnik koji je i menadžer), struktura o ulozi računovodstvene profesije u upravljanju poduzećem odnosno poslovnome odlučivanju u malim i srednjim poduzećima.

2. ULOGA RAČUNOVODSTVENE PROFESIJE U OSIGURANJU RELEVANTNIH INFORMACIJA ZA POSLOVNO ODLUČIVANJE

Računovođama je oduvijek pripadala značajna uloga u poslovanju poduzeća. Oni nerijetko čine vrlo značajnu i nadasve neophodnu kariku u smislu osiguranja relevantnih informacija koje će biti podrška poslovnome odlučivanju menadžmentu, ne samo velikih, već i malih i srednjih poduzeća. Međunarodna federacija računovođa (IFAC) prepoznala je potrebu detaljnije analize njihovih uloga, i to ne samo onih stereotipnih, već ulogu računovođe promatra u svjetlu pokretača održivoga organizacijskoga uspjeha.¹ Više od milijun profesionalnih računovođa diljem svijeta zaposlenih u trgovini, proizvodnji, financijskim

institucijama, edukaciji kao i u javnome i neprofitnome sektoru je u poziciji strateškoga i/ili funkcionalnoga vodstva. Svi oni doprinose stvaranju dugoročne održive dodane vrijednosti poduzeću. Profesionalni računovođa služi i kao podrška širokome spektru poslovnih funkcija uključujući i vodstvo/menadžment, operativne funkcije, menadžersku kontrolu te funkciju komunikacije s dioničarima. Upravo stoga vrlo često ih se može kategorizirati:

- *kreatorsima vrijednosti* – računovođe preuzimajući uloge dizajniranja i implementacije strategija, politika, planova, struktura i mjera upravljanja određuju smjer u kreiranju održive vrijednosti;
- *osobama koje omogućuju stvaranje vrijednosti* – računovođe to postižu informiranjem i usmjeravanjem menadžerskih i operativnih poslovnih odluka, implementacijom strategije radi postizanja održive vrijednosti kao i planiranjem, nadziranjem i unaprjeđenjem pratećih procesa;
- *osobama koje pomažu održati vrijednosti* – računovođe osiguravaju zaštitu strategije stvaranja održive vrijednosti naspram strateških, operativnih i financijskih rizika kao i usklađenost s regulativom, standardima i dobrom poslovnom praksom;
- *izvjestiteljima vrijednosti* - računovođe omogućuju transparentnu komunikaciju održivih vrijednosti s dioničarima.

Iako zaposlenici i vlasnici poduzeća ne percipiraju navedene uloge u dovoljnoj mjeri itekako bi se mogli okoristiti izobrazbom, znanjima i vještinama svojih računovođa kako bi upravljali poduzećem u skladu s dugoročno održivim poslovnim uspjehom. Navedene uloge ponajviše dolaze do izražaja u velikim korporacijama dok računovođe u manjim ili srednjim poduzećima vrlo često obnašaju više od jedne uloge i odgovorni su za više zadataka u procesu izvještavanja korisnika. Istraživanje provedeno na primjeru devet zemalja (Ujedinjeno Kraljevstvo, Malezija, SAD, Kanada, Južna Afrika, Poljska, Australija, Irska i Nizozemska), pokazuje kako računovođe u srednjim poduzećima participiraju u odgovornosti za sadašnji, ali i budući poslovni uspjeh poduzeća. Mnoštvo je načina kojima doprinose tome uspjehu od kojih je moguće izdvojiti: /4, str. 6./ stvaranje, implementacija i unaprjeđenje upravljačkih informacijskih sustava u cilju podupiranja strategije, planova, poslovnih odluka te kontrolnih aktivnosti, također mjerenje i upravljanje poslovnim rezultatima kao i komuniciranje financijskih i ostalih rezultata sa zainteresiranim internim i eksternim korisnicima uključujući regulatorne vlasti, zajmodavce, banke i investitore tako da se razvije odnos obostranoga povjerenja.

O njihovoj ulozi i značaju u malim i srednjim poduzećima svjedoči i niz istraživanja koja su provedena te predstavljena kroz inozemnu i domaću stručnu i znanstvenu literaturu. Najkompletnije kvalitativno istraživanje je provedeno 2010. godine u vidu informacijskoga dokumenta pod nazivom „Uloga malih i srednjih praktičara u pružanju poslovne podrške poslovanju malih i srednjih poduzeća“ od strane IFAC-a /5/. Detaljnijim pregledom literature na navedenu temu razvidno je kako su računovođe najpopularniji i najčešće korišteni izvor eksternoga savjetovanja u smislu podrške poslovanju MSP-a,² **što i dokazuje tablica 1.**³ Odbor za nadzor nad računovodstvom u Londonu - *POBA (Professional Oversight Board for Accountancy)* – 2006. godine proveo je istraživanje na temu načina na koji računovođe doprinose zadovoljenju informacijskih potreba MSP-a. Između ostalih pitanja zanimljivi su rezultati o promjeni intenziteta uporabe računovodstvenih usluga. 21 % ispitanika se izjasnilo kako je u posljednjih 5 godina povećalo uporabu računovodstvenih usluga. Iako poduzeća vrlo lako klasičnu funkciju računovodstva eksternaliziraju, u traženju savjetodavnih usluga još uvijek nedovoljno koriste usluge računovodstvenih konzultanata. Neki autori

razloge prepoznaju u činjenici kako je vlasnicima/menadžerima malih i srednjih poduzeća još uvijek „teško“ izložiti probleme s kojima se susreću stranoj osobi, između ostaloga i kako bi sakrili svoje slabosti. Međutim, unatoč tome, posljednjih godina postoji izraženija potreba za savjetodavnim uslugama eksternih računovođa ponajprije radi rastućih informacijskih potreba vlasnika/menadžera malih i srednjih poduzeća u smislu ispunjenja zakonskih obveza, ali i svakodnevnih strateških izazova, nadzora nad kvalitetom poslovanja i sl. MSP poduzeća uglavnom traže računovodstvene usluge od eksternih pružatelja jer smatraju da su njihovi zaposlenici u tome smislu kompetentniji, pouzdaniji, efikasniji i brži negoli što bi to bila interno zaposlena osoba. Pri tome ističu kako su im za održavanje suradnje puno značajnije tehničke kompetencije računovođa negoli njihovo formalno obrazovanje.

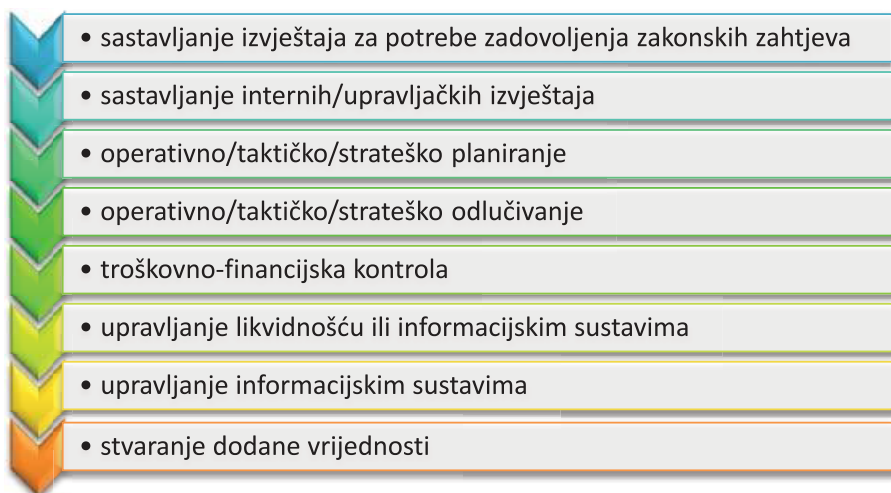
Tablica 1. Računovođe kao izvor savjetodavnih usluga

Istraživači	Računovođe kao izvor savjetodavnih usluga	Istraživači	Računovođe kao izvor savjetodavnih usluga
Jay i Schaper (2003.)	93 %	SERT Team (2007.)	61 %
Berry et al. (2006.)	85 %	Carter i Mason (2006.)	57 %
Robson i Bennett (2000.)	83 %	Gooderham et al. (2004.)	45 %
Bennett i Smith (2002.)	74 %	Kirby et al. (1998.)	37 %

Izvor: IFAC (2010.) *The Role of Small and Medium Practices in Providing Business Support to Small and Medium-Sized Enterprises*. IFAC: Small and Medium Practices Committee, str. 13.

3. POTENCIJALI I ZAPREKE RAČUNOVODSTVENOJ PROFESIJI U PRUŽANJU SAVJETODAVNIH USLUGA U MALIM I SREDNJIM PODUZEĆIMA

Tradicionalno je uvriježeno kako su najznačajnije zadaće i uloge računovođa sastavljanje izvještaja za potrebe zadovoljenja zakonskih zahtjeva te u manjoj mjeri sastavljanje



Slika 1. Najznačajnije zadaće računovođa u malim i srednjim poduzećima

internih/upravljačkih izvještaja. Međutim, zanimljivo je vidjeti u kojemu postotku mala i srednja poduzeća koriste savjetodavne/konzultantske usluge kao potporu menadžmentu za potrebe operativnoga/taktičkoga/strateškoga planiranja i odlučivanja, troškovno-financijske kontrole, upravljanje likvidnošću ili informacijskim sustavima. Upravo u cilju nalaženja odgovora empirijskim istraživanjem će se nastojati utvrditi koje uloge obnašaju računovođe na primjeru hrvatskih malih i srednjih poduzeća (slika 1.).

Također će biti posebno zanimljivo istražiti koje su to potencijalne zapreke računovođa u izvršavanju njihovih zadaća. Još 90-ih godina prošloga stoljeća su Gobelia i Seville /3, str. 17. - 21./ pozornost stručne i znanstvene javnosti skrenuli na prilike, ali i teškoće s kojima se susreću mala poduzeća koja pružaju računovodstvene usluge. Rezultata njihova istraživanja predočena je i u vidu preporuka malih poduzeća upućenih računovođama. Iste su prikazane tablicom 2.

Tablica 2. Preporuke računovođama upućene od strane malih poduzeća

Priroda poruke	Opis poruka
<i>Relevantnost</i>	U dizajniranju informacijskih sustava počnite s čimbenicima koje vam vlasnici/menadžeri prezentiraju kao ključne za poslovni uspjeh poduzeća.
<i>Korisnost</i>	Dužnu pažnju posvetite informacijama o novčanom toku, troškovima i kontroli zaliha obzirom da su iste korisnije od tradicionalnih izvještaja.
<i>Višestruka uporaba</i>	Dizajnirate sustav tako da istodobno dobijete porezne informacije i osigurate korisne upravljačke informacije.
<i>Prikladnost</i>	Obzirom da će vlasnici/menadžeri biti jedni od primarnih korisnika informacija, osobe zadužene za prikupljanje i unos podataka trebale bi osigurati brz i jednostavan način uporabe informacija.
<i>Razumljivost</i>	Opskrbite se dobrim razumijevanjem industrije osobito djelatnosti kojom se poduzeće bavi.
<i>Kompetentnost</i>	Dodatno se obrazujte i onda pokažite kako ste kvalificirani u pružanju i ostalih savjetodavnih funkcija. U suprotnome ih ni ne nudite.
<i>Prilika</i>	Učite i komunicirajte vještine financijskoga i poreznoga planiranja poslovnoga savjetovanja, dizajniranja informacijskih sustava te poslovnoga planiranja.

Izvor: Gobeli, D., Seville, M. A. (1991.), Small Business: Problems and Opportunities for Accounting Firms. *The Woman CPA*, 53(4), str. 17. - 21.

U kontekstu poslovanja malih i srednjih poduzeća možda najznačajnija zapreka jest činjenica kako menadžment računovođe doživljava običnim knjigovođama koji moraju postojati kako bi se zadovoljili zakonski zahtjevi za izvještavanjem, a ne doživljavaju ih kao zaposlenike bez kojih nije moguće upravljati poduzećem. Najčešće zapreke s kojima se poduzeća susreću su nepovoljna percepcija menadžmenta prema računovođama, nedostatak kvalitetne komunikacije te uvjerenje među menadžerima kako računovođe ne dodaju vrijednost poduzeću.

Moguće je prepoznati dvije perspektive razvoja računovodstvene profesije u budućnosti. Jedna svjedoči kako će se potreba za računovođama smanjiti s povećanjem uporabe računalne obrade podataka. Navedeno smanjenje potrebe za računovodstvenim djelatnicima proizlazi iz činjenice kako se računovodstveni zadatci provode jednostavnije i brže, a poslovni procesi se automatiziraju. Međutim, upravo u tome računovođe trebaju prepoznati priliku jer evidentiranje poslovnih događaja i sastavljanje izvještaja nisu jedini zadatci za koje se očekuje da računovođe pružaju u okviru svojih usluga. Očekivano, podrazumijeva se uporaba nešto složenijih i zahtjevnijih poslova (porezno planiranje, revizija, financijsko i/ili pravno savjetovanje, procjenjivanje, projiciranje mogućih scenarija i dr.), možda i u vidu specijalizacije područja ili industrije, što podrazumijeva i stjecanje novih znanja i kompetencija. U tome smislu edukacija računovođa treba poprimiti novi smjer te ponuditi računovođama znanja i vještine koje će zadovoljiti rastuću potražnju za ostalim modernim financijskim uslugama. Bisman (2007.) /2, str. 57. - 84./ je prepoznala literaturni jaz u ovom segmentu te predstavila što bi trebali sadržavati edukativni programi namijenjeni računovođama kako bi zadovoljili potrebe širokoga kruga njihovih klijenata, tj. malih i srednjih poduzeća. U tome smislu predlaže modularni pristup izgradnji kolegija koji bi obuhvaćao 4 modula;

- *prirodu poslovanja malih poduzeća* (računovodstvo i upravljanje financijama u malim poduzećima, definiranje malih poduzeća, malo poduzeće i gospodarstvo, poduzetništvo i mala poduzeća, financije, upravljanje financijama i teret usklađivanja s regulatornim pravilima, osnivanje malih poduzeća);
- *financije malog poduzeća* (financijska teorija, propast malog poduzeća, uspjeh malog poduzeća, životni ciklus malog poduzeća, izvori financiranja);
- *upravljanje financijama u malim poduzećima* (računovodstveni sustavi, radni kapital i upravljanje resursima, financijske analize i izvještavanje menadžmenta, budžetiranje i kapitalno investiranje, poslovno planiranje, strateško planiranje); te
- *savjetodavne usluge malim poduzećima* (eksterni savjetodavci, savjetodavne usluge kao potpora menadžmentu, ponuda i potražnja za upravljačkim informacijskim sustavima, napuštanje poslovanja, sukcesivno planiranje).

Ovo je jedan od primjera mogućih modela usavršavanja računovođa (osim formalne edukacije vrlo važni su i praktični treninzi te radionice organizirane od strane profesionalnih računovodstvenih udruženja, simpoziji i konferencije te okrugli stolovi), u skladu s nastalim promjenama u kompetitivnome okruženju, okruženju koje je pogodila duboka gospodarska kriza. Naravno da edukacija u bilo kojemu smislu može stvoriti povoljnu klimu te omogućiti rast i razvoj računovodstvene profesije te ga u konačnici približiti praksi u što većoj mjeri. Valja naglasiti kako je potrebno i u ovome segmentu pronaći nove izazove te preusmjeriti poslovanje računovodstvene prakse na više savjetodavnu, a manje izvršiteljsku uslugu. No, nije dostatna samo edukacija računovodstvenoga osoblja već je potrebna i suradnja prakse. Mala i srednja poduzeća moraju znati koje informacije, u kojemu obliku i vremenu žele dobiti. Jedino na taj način će komunikacija teći neometano, a rezultati tada ne bi smjeli izostati.

4. REZULTATI EMPIRIJSKOGA ISTRAŽIVANJA

Empirijsko istraživanje provedeno je u razdoblju od kolovoza 2012. godine do siječnja 2013. godine. Metoda anketiranja korištena je za potrebe provedbe istraživanja s osnovnim ciljem utvrđivanja koriste li mala i srednja poduzeća u Republici Hrvatskoj računovodstvene informacije za potrebe upravljanja i ako da, koje su to informacije koje doprinose poslovnome odlučivanju u malim i srednjim poduzećima. Ciljna populacija su mala i srednja poduzeća čija je primarna djelatnost proizvodnja i trgovina, tj. koja su prema Nacionalnoj klasifikaciji djelatnosti 2007. klasificirana u područje: C – prerađivačka industrija, G – trgovina na malo i veliko. Obzirom na brojnost malih i srednjih poduzeća u navedenim djelatnostima (oko 40 tisuća poduzetnika), ciljna populacija je sužena prema sljedećim kriterijima:

- mikro poduzeća (broj zaposlenih 1 - 10, ukupni prihodi između 2.000.000 i 5.250.000 kn);
- mala poduzeća (broj zaposlenih 11 - 50, ukupni prihodi između 10.000.000 i 65.000.000 kn);
- srednja poduzeća (broj zaposlenih 51 - 250, ukupni prihodi između 100.000.000 i 260.000.000 kn).

Stoga je u konačnici ista obuhvaćala 2.800 poduzeća iz područja prerađivačke industrije i trgovine prema podacima FINA-e. Ispitanici su bili vlasnici/menadžeri kao i računovođe zaposleni u malim i srednjim poduzećima u Republici Hrvatskoj. U razdoblju istraživanja prikupljena su 422 odgovora. Međutim, nakon eliminacije nepotpunih upitnika ili upitnika koji nisu zadovoljavali postavljene kriterije konačan broj obrađenih upitnika je 271. Stopa povrata anketnog upitnika iznosi 9,68 %.

U istraživanju je sudjelovalo 271 poduzeće. Većina poduzeća čiji su predstavnici sudjelovali u istraživanju su očekivano društva s ograničenom odgovornošću (83,8 %), a 3,3 % su dionička društva. Poduzeća čiji su zaposlenici sudjelovali u istraživanju su u 86 % slučajeva klasificirana kao mala, a u 14 % kao srednja. Obzirom da je za potrebe analize rezultata važna podjela uzorka na izvršnu i upravljačku funkciju u poduzeću važna je informacija o radnome mjestu ispitanika. Ispitanici koji su sudjelovali u istraživanju u najvećemu dijelu su bili voditelji računovodstva (34 %) i vlasnici koji su istodobno i menadžeri poduzeća (21 %) dok su vlasnici koji ne upravljaju poduzećem (17 %), menadžeri (11 %) i računovođe (11 %) bili zastupljeni u nešto manjem postotku. Preostalih 6 % ispitanika su naveli inačice ili kombinaciju već ranije navedenih funkcija (npr., direktor, CFO, poslovođa, rukovoditelj financija i sl.). Ako se uzorak podijeli na vlasničko-upravljačku (vlasnici, menadžeri i vlasnici/menadžeri) i izvršnu strukturu (voditelji računovodstva i računovođe), tada je zastupljenost anketiranih struktura podjednaka (s neznatno višim udjelom osoba koje rade u vlasničko-upravljačkim strukturama). U analizi rezultata dobivenih anketiranjem korištena je stratifikacijska varijabla, radno mjesto ispitanika, gdje jedan stratum čine voditelji odjela računovodstva ili drugi djelatnici zaposleni u službi računovodstva, a drugi stratum čine vlasnici i menadžeri odnosno ispitanici koji istodobno obnašaju obje funkcije.

U cilju saznanja je li mala i srednja poduzeća računovodstvene informacije smatraju značajnim čimbenikom koji utječe na rast i razvoj njihova poduzeća u smislu povećane sigurnosti i uspješnosti poslovanja, ispitanici su upitani da ocijene koliko korisnim u upravljanju smatraju odabrane računovodstvene informacije (tablica 3.). Ispitanici su ocijenili

korisnost računovodstvenih informacija prosječnom ocjenom 3,9. Pri tome najkorisnijim smatraju analitičke izvještaje pripremljene za potrebe menadžmenta (prosječna ocjena 4,45), zatim informacije o novčanim tokovima (prosječna ocjena 4,04) i porezne evidencije (prosječna ocjena 3,94). Najmanje značajnim smatraju objavljene informacije o gospodarskim kretanjima industrije (prosječna ocjena 3,44).

Tablica 3. Značajnost računovodstvenih informacija u upravljanju MSP-ima
- usporedba po funkciji u poduzeću

	Funkcija u poduzeću rekodirano	N	Aritmetička sredina	Standardna devijacija	Aritmetička sredina - ukupni uzorak
Godišnji financijski izvještaji pripremljeni za FINA-u	Menadžeri	133	3,7970	,99818	3,8333
	Računovođe	121	3,8347	,95173	
Analitički izvještaji pripremljeni za menadžment	Menadžeri	130	4,4385	,79732	4,4474
	Računovođe	121	4,4711	,70798	
Porezne evidencije	Menadžeri	132	3,9242	,88776	3,9444
	Računovođe	122	3,9508	,93466	
Informacije o novčanim tokovima	Menadžeri	130	4,0692	,96600	4,0417
	Računovođe	118	3,9746	,99967	
Budžeti/proračuni	Menadžeri	130	3,8846	1,03155	3,8962
	Računovođe	114	3,8947	,96274	
Bankovni izvještaji	Menadžeri	131	3,6947	,97581	3,7110
	Računovođe	116	3,7069	,85483	
Objavljene informacije o gospodarskim kretanjima industrije	Menadžeri	128	3,4219	1,06932	3,4423
	Računovođe	116	3,4483	,96319	
UKUPNO					3,8985

Usporedbom prosječnih ocjena menadžera (vlasnici, menadžeri i vlasnici/menadžeri) i računovođa (voditelji računovodstva i računovođe), o korisnosti računovodstvenih informacija može se primijetiti kako su prosječne ocjene korisnosti pojedine informacije gotovo uvijek neznatno više kod računovođa negoli menadžera dok jedino informacije o novčanim tokovima menadžeri smatraju korisnijim u upravljanju za razliku od računovođa. Međutim, kada se provede t-test razlike aritmetičkih sredina dviju populacija za procjenu korisnosti pojedinih računovodstvenih informacija u upravljanju poduzećem (tablica 4.) pokazuje se kako ne postoji statistički značajna razlika između menadžera i računovođa u procjeni korisnosti niti za jednu od ponuđenih računovodstvenih informacija. Prethodno je proveden Levenov test jednakosti varijanci dviju populacija koji je pokazao da se prihvaća hipoteza o jednakosti varijanci, pa je uz tu pretpostavku proveden t-test.

Tablica 4. T-test razlika među rezultatima u procjeni korisnosti pojedinih računovodstvenih informacija u upravljanju poduzećem – usporedba po funkciji u poduzeću

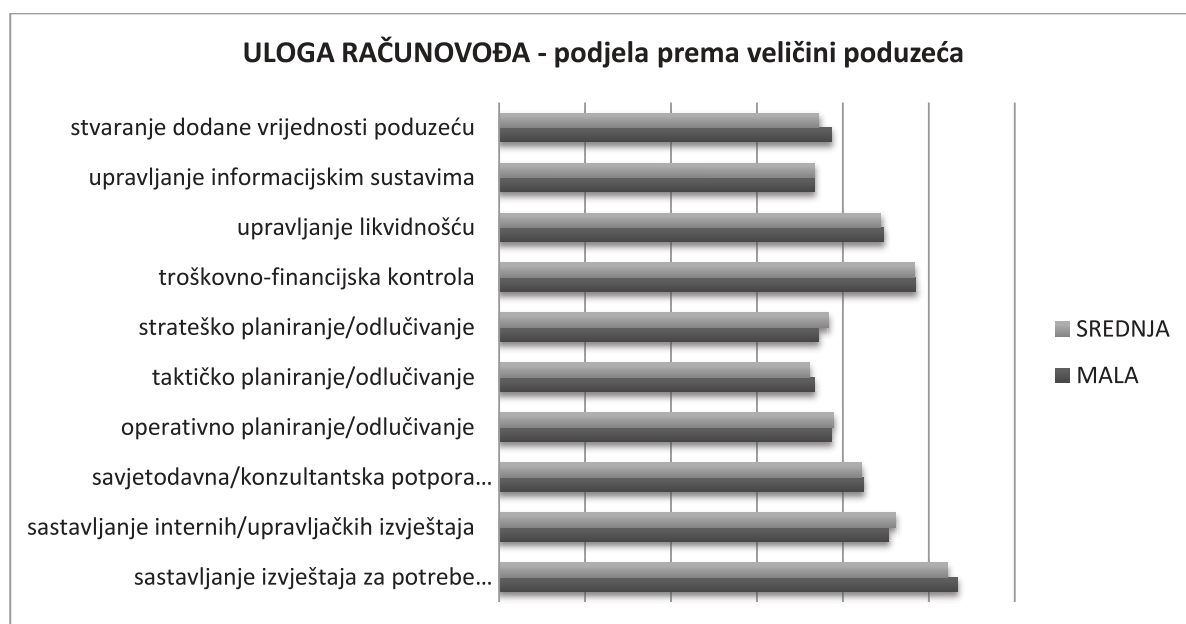
	Leveneov test jednakosti varijanci		T-test				
	F	P	t	df	P	Razlika u aritmetičkim sredinama	Standardna pogreška razlike
Godišnji financijski izvještaji pripremljeni za FINA-u	,077	,781	-,308	252	,759	-,03772	,12266
Analitički izvještaji pripremljeni za menadžment	,266	,606	-,342	249	,733	-,03261	,09545
Porezne evidencije	,167	,683	-,232	252	,816	-,02658	,11436
Informacije o novčanim tokovima	,000	,999	,758	246	,449	,09465	,12488
Budžeti/proračuni	2,674	,103	-,079	242	,937	-,01012	,12831
Bankovni izvještaji	3,605	,059	-,104	245	,917	-,01224	,11742
Objavljene informacije o gospodarskim kretanjima industrije	,954	,330	-,202	242	,840	-,02640	,13079

Uvriježeno je mišljenje kako računovođe ne doprinose upravljačkim procesima u malim i srednjim poduzećima. U cilju saznanja uloge i važnosti računovodstva u upravljanju hrvatskih malih i srednjih poduzeća ispitanici su upitani da procijene važnost zadaća i uloga računovođa u njihovu poduzeću. Anketirana poduzeća uglavnom prepoznaju važnost računovođa obzirom da su značajnost njihovih zadaća i uloga ocijenili relativno visokom ocjenom. Računovođe su percipirani kao iznimno značajni ponajprije za potrebe sastavljanja financijskih izvještaja. Od ukupnoga broja anketiranih s navedenime se slaže 66,4 %, njih 29,2 % navedenu ulogu smatra značajnom dok svega 1,8 % istu smatra zanemarivom. Preko 40 % ispitanika percipira računovođe iznimno značajnim i za potrebe troškovno-financijske kontrole te upravljanja likvidnošću. Zanemariva uloga računovođa je prisutna u procesima taktičkoga i strateškoga planiranja/odlučivanja te upravljanja informacijskim sustavima. Od alata i tehnika koje računovođe najčešće primjenjuju značajnim se ističu standardni troškovi te tehnike planiranja/budžetiranja. Zanemariva uloga u najvećoj mjeri pripada uporabi BSC (Balance Scorecard) metode, ABC metode te metode tržišne dodane vrijednosti (MVA). Detaljnije informacije su predočene tablicom 5.

Tablica 5. Uloga i odgovornost računovođa

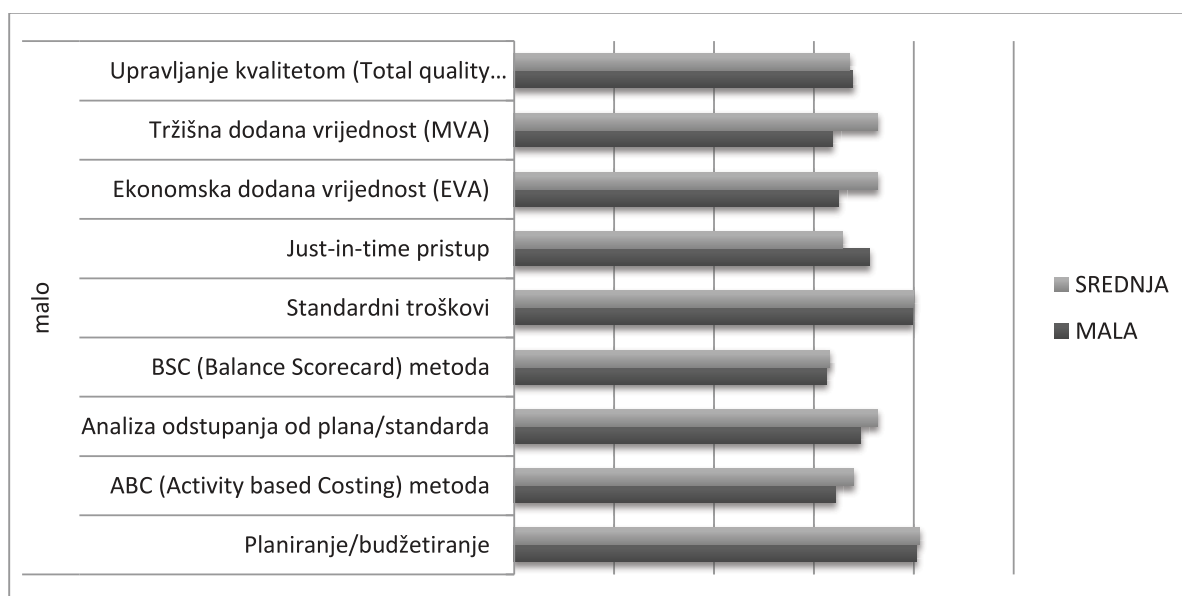
		Zanemariva %	Značajna %	Iznimno značajna %
ZADACA I ULOGA RAČUNOVOĐA	Sastavljanje izvještaja za potrebe zadovoljenja zakonskih zahtjeva	1.8	29.2	66.4
	Sastavljanje internih/ upravljačkih izvještaja	14.4	41.7	40.6
	Savjetodavna/konzultantska potpora menadžmentu	18.1	47.6	29.9
	Operativno planiranje/ odlučivanje	29.2	43.5	22.9
	Taktičko planiranje/ odlučivanje	35.8	41.0	18.8
	Strateško planiranje/ odlučivanje	32.5	42.4	19.0
	Troškovno-financijska kontrola	5.5	45.0	46.1
	Upravljanje likvidnošću	17.7	39.5	40.7
	Upravljanje informacijskim sustavima	35.8	41.0	19.2
	Stvaranje dodane vrijednosti poduzeću	29.9	43.5	22.1
KORIŠTENI ALATI I TEHNIKE	Planiranje/budžetiranje	22.9	42.4	24.4
	ABC (<i>Activity Based Costing</i>) metoda	39.1	36.5	7.7
	Analiza odstupanja od plana/ standarda	35.8	36.5	14.0
	BSC (<i>Balance Scorecard</i>) metoda	41.7	34.7	5.9
	Standardni troškovi	15.9	55.7	15.5
	<i>Just-in-time</i> pristup	33.2	36.9	12.9
	Ekonomska dodana vrijednost (EVA)	36.2	39.5	7.0
	Tržišna dodana vrijednost (MVA)	39.1	36.9	7.7
Upravljanje kvalitetom (<i>total quality management</i>)	38.4	33.2	12.2	

Kada se uzorak podijeli prema veličini poduzeća (slika 2.) vidljivo je kako nema značajnijih razlika u odgovorima glede važnosti predmetnih zadaća i uloga računovođe ovisno o tome radi li se o malom ili srednjem poduzeću.



Slika 2. Zadaće i uloga računovođa – podjela uzorka prema veličini poduzeća

Slikom 3. je prikazan usporedni prikaz važnosti alata i tehnika koje računovođe koriste u provedbi svojih zadataka sukladno veličini poduzeća. Može se uočiti kako srednja poduzeća, za razliku od malih, uglavnom češće koriste sve navedene alate i tehnike izuzev *just-in-time* pristupa vođenju zaliha.



Slika 3. Alati i tehnike koje računovođe koriste u provedbi svojih zadataka – podjela uzorka prema veličini poduzeća

Zanimljivi su odgovori na pitanje koje se odnosi na percepciju računovođa od strane njihova posloводства. Za potrebe analize pristiglih odgovora korištena je podjela odgovora prema funkciji odnosno razmatrana su stajališta menadžera i računovođa zasebno (tablica 6.). Ukupno gledano, ispitanici se u većoj mjeri slažu (korištena je Likertova skala od 1

do 5) s tvrdnjom kako su računovođe zaposlenici koji su neophodni u procesu upravljanja poduzećem (prosječna ocjena 3,9), za razliku od stajališta kako oni predstavljaju knjigovođe koji omogućuju zadovoljenje zakonskih zahtjeva za izvještavanjem (prosječna ocjena 2,6).

Tablica 6. Deskriptivna statistika rezultata odgovora na pitanje o doživljaju računovođa od strane uprave poduzeća - usporedba po funkciji u poduzeću (N = 271)

	Funkcija	N	Aritmetička sredina	Standardna devijacija	Aritmetička sredina – ukupni uzorak
Zaposlenici bez kojih nije moguće upravljati poduzećem	Menadžeri	121	3,9504	1,22373	3,8838
	Računovođe	105	3,8095	1,17747	
Obični knjigovođe koji moraju postojati kako bi se zadovoljili zakonski zahtjevi za izvještavanjem	Menadžeri	110	2,3091	1,39294	2,6207
	Računovođe	106	2,9245	1,54734	

Proveden je t-test razlike aritmetičkih sredina dviju populacija u procjeni doživljaja računovođa u poduzeću od strane uprave (tablica 7.).

Tablica 7. T-test razlika među rezultatima odgovora na pitanje o doživljaju računovođa od strane uprave poduzeća - usporedba po funkciji u poduzeću (N = 271)

	Leveneov test jednakosti varijanci		T-test				
	F	P	t	df	P	Razlika između aritmetičkih sredina	Standardna pogreška razlike
Zaposlenici bez kojih nije moguće upravljati poduzećem	1,232	,268	,878	224	,381	,14089	,16038
Obični knjigovođe koji moraju postojati kako bi se zadovoljili zakonski zahtjevi za izvještavanjem	1,382	,241	-3,075	214	,002	-,61544	,20017

Rezultati pokazuju kako nema statistički značajne razlike u slaganju s ponuđenom tvrdnjom da su, za upravu, računovođe “zaposlenici bez kojih nije moguće upravljati poduzećem” između voditelja (vlasnika/menadžera) i računovođa ($t = 0,878$; $df = 224$, $p = 0,381$). U slaganju s ponuđenom tvrdnjom da su, za upravu poduzeća, računovođe „obični

knjigovođe koji moraju postojati kako bi se zadovoljili zakonski zahtjevi za izvještavanjem“, pokazala se statistički značajna razlika između voditelja i računovođa ($t = -3,075$; $df = 214$, $p = 0,002$). Računovođe češće smatraju da ih uprava doživljava kao obične knjigovođe koji su tu radi zadovoljenja zakonske forme za izvještavanjem, u odnosu na upravu.

5. ZAKLJUČAK

Kvalitativna analiza dosadašnjih istraživanja ukazuje na činjenicu kako svega neko-licina vlasnika malih i srednjih poduzeća razumije sadržaj obveznih financijskih izvještaja dok se većina oslanja na informacije pružene od strane računovodstvenih servisa. Ne čudi tada činjenica kako su računovođe privilegirani u pružanju savjetodavnih usluga glede poslovnoga planiranja i odlučivanja te provedbi kontrole s obzirom da oni zaista i sastavljaju navedene izvještaje. Prepoznate su usluge koje su najčešće pružane od strane eksternaliziranih računovođa, a to su prije svega sastavljanje financijskih izvještaja, internih izvještaja i poreznih prijava. No, uz predstavljanje obveznih godišnjih financijskih izvještaja računovođe često ne preuzimaju ulogu savjetnika koji osigurava relevantne informacije za potrebe kvalitetnoga upravljanja zainteresiranim vlasnicima malih i srednjih poduzeća, već sve ostaje na pukom vođenju poslovnih evidencija. Slični rezultati su potvrđeni rezultatima provedenoga empirijskoga istraživanja u Republici Hrvatskoj. Anketirana poduzeća prepoznaju važnost računovodstvene profesije s obzirom da su značajnost njihovih zadaća ocijenili relativno visokom ocjenom. Računovođe u malim i srednjim poduzećima u Republici Hrvatskoj najviše participiraju u sastavljanju izvještaja za potrebe zadovoljenja zakonskih zahtjeva te provedbi troškovno-financijske kontrole. S druge strane, uloga računovođa u procesima taktičkoga i strateškoga planiranja te odlučivanja manje je značajna. Navedeno upućuje na još uvijek tradicionalno poimanje funkcije računovodstva. Zanimljivi su odgovori na pitanje o percepciji računovođa od strane njihova posloводства (uprave). Rezultati pokazuju kako se ispitanici u većoj mjeri slažu s tvrdnjom kako su računovođe neophodni resurs u procesu upravljanja malim i srednjim poduzećem. Međutim, usporedbom razlika među odgovorima izvršne i vlasničko-upravljačke strukture prepoznaje se određeni „jaz“ u percepciji uloge računovođa obzirom da računovođe češće smatraju da ih uprava doživljava običnim knjigovođama koji primarno služe zadovoljenju zakonskih zahtjeva za izvještavanjem. Budući da su rezultati testirani na ograničenome ciljnome uzorku populacije malih i srednjih poduzeća koja se bave trgovačkom odnosno proizvodnom djelatnošću, preporuka za daljnja istraživanja jest proširiti ciljnu populaciju i na uslužna poduzeća čime bi se unaprijedila kvaliteta istraživačke tematike. Zaključno treba istaknuti kako rezultati istraživanja upućuju na činjenicu kako je u malim i srednjim poduzećima potrebno razviti kulturu komunikacije između vlasnika/menadžera i računovođa. I to onu koja neće biti jednostrana već usredotočena na obostrano zadovoljstvo koje se očituje kroz kvalitetnu informacijsku podlogu za donošenje racionalnih odluka koje vode ka povećanju poslovnoga uspjeha malih i srednjih poduzeća.

LITERATURA:

1. Berry, A. J., Sweeting, R., Goto, J. (2006) The effect of business advisers on performance of SMEs. *Journal of Small Business and Enterprise Development*, 13(1), str. 33. - 47.

2. Bisman, J. E. (2007) Educating Accountants to Act as Small Business Advisors: A Ten-year Perspective. U: Mošnja-Škare, L., ur. *Accounting for SMEs: Multidimensional Aspects and Global Challenges*. Pula: Juraj Dobrila University of Pula, Department of Economics and Tourism „Dr. Mijo Mikrović“, str. 57. - 84.
3. Gobeli, D., Seville, M. A. (1991) Small Business: Problems and Opportunities for Accounting Firms. *The Woman CPA*, 53(4), str. 17. - 21.
4. IFAC (2008) *The Crucial Roles of Professional Accountants in Business in Mid-Sized Enterprises*. IFAC: Professional Accountants in Business Committee.
5. IFAC (2010) *The Role of Small and Medium Practices in Providing Business Support to Small and Medium-Sized Enterprises*. IFAC: Small and Medium Practices Committee.
6. IFAC (2011) *How Professional Accountants in Business Drive Sustainable Organizational Success*. IFAC: Professional Accountants in Business Committee.
7. Kopun, D. (2011.) Pogled u budućnost računovodstvene profesije. U: Gulin, D., ur., *Zbornika radova 46. simpozija: Financijske i računovodstvene mjere izlaska iz recesije*. Zagreb - Dubrovnik: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, str. 255. - 266.
8. Marriott, N., Collis, J., Marriott, P. (2006) *Qualitative review of the accounting and auditing needs of small and medium-sized companies and their stakeholders*. Dostupno na: <http://frc.org.uk/FRC-Documents/POB/Qualitative-review-of-the-accounting-and-auditing.aspx> (8. 5. 2013.).
9. Nandan, R. (2010) Management Accounting Needs of SMEs and the Role of Professional Accountants: A Renewed Research Agenda. *JAMAR*, 8(1), str. 65. - 78.

BILJEŠKE

- ¹ U nastavku je predočena sinteza dokumenta na temu „Kako računovođe doprinose i pokreću održivi uspjeh organizacije?“ Izvor: IFAC (2011) *How Professional Accountants in Business Drive Sustainable Organizational Success*. IFAC: Professional Accountants in Business Committee.
- ² Slične rezultate pokazuju i istraživanja sljedećih autora: Marriott, N., Collis, J., Marriott, P. (2006) *Qualitative review of the accounting and auditing needs of small and medium-sized companies and their stakeholders*. Dostupno na: <http://frc.org.uk/FRC-Documents/POB/Qualitative-review-of-the-accounting-and-auditing.aspx> (8. 5. 2013.); Nandan, R. (2010) Management Accounting Needs of SMEs and the Role of Professional Accountants: A Renewed Research Agenda. *JAMAR*, 8(1), str. 65. - 78; Berry, A. J., Sweeting, R., Goto, J. (2006) The effect of business advisers on performance of SMEs. *Journal of Small Business and Enterprise Development*, 13(1), str. 33. - 47.
- ³ Usporedbe se trebaju vršiti pažljivo jer su u istraživanjima primjenjivane različite metodologije, ali i pitanja su različito postavljena. Npr., neki su osim financijskih usluga ispitali i uporabu ostalih usluga.