

*Predhodno znanstveno priopćenje
Preliminary scientific communication*

JEL Klasifikacija: M41, A22

Sado Puškarević*

NUŽNOST SAVREMENOG DEFINIRANJA RAČUNOVODSTVA NECESSITY OF CONTEMPORARY DEFINITION OF ACCOUNTING

Sažetak

Definiranje računovodstva se može posmatrati kao čisto teorijsko pitanje. Može se locirati u oblast razvijanja teorijskog pristupa spoznajnog određivanja posmatranog pojma. Međutim, pravilno definisanje ovog pojma je od velikog značaja i za praksu. Za praktičare će ispravna definicija ukazati na mogućnosti koje računovodstvo nudi u povećanju efektivnosti i efikasnosti postojanja organizacionih (profitnih i neprofitnih) cjelina. Dinamičan razvoj savremenog okruženja sa sobom, pak, nosi promjene u svim aspektima življenja. One uzrokuju promjene i u segmentu definisanja ekonomskih pojmova. Postojeće definicije zastarjevaju, jer se pojmovi mijenjaju. Rastu i/ili se razvijaju. To stvara potrebu za povremenim preispitivanjem svih, pa i definicija računovodstva. Dakle, istorijski razvoj vodi nužno ka sagledavanju adekvatnosti postojećih definicija u odnosu na sadržaj savremenog računovodstva, njegovu ulogu i značaj. Taj problem čini osnovu ovog rada.

Ključne riječi: *definiranje računovodstva, determinante definisanja, savremena definicija računovodstva.*

Primljeno: 21.01.2015; Prihvaćeno: 11.05.2016

Submitted: 21-01-2015; Accepted: 11-05-2016

* **Dr. sc. Sado Puškarević, vanredni profesor na Ekonomskom fakultetu Univerziteta u Tuzli, e-mail: sado.puskarevic@untz.ba**

Abstract

Definition of accounting can be seen as a purely theoretical question. It may be located in the area of developing a theoretical approach to determining the observed cognitive notion. However, the proper definition of this term is of great significance for practice. For practitioners the correct definition will point out of the possibilities that accounting gives to increase the effectiveness and efficiency of organizational existence (profit and nonprofit) entity. However, the dynamic development of a modern environment brings changes with itself in all aspects of life. They cause changes in the segment of defining economic terms. The existing definitions become outdated because the terms are changing. Growth and/or develop. This creates a need for periodic review of all, including the definition of accounting. Thus, the historical development necessarily leads to the perception of the adequacy of existing definitions in relation to the content of modern accounting, its role and significance. This work is based on this problem.

Keywords: *defining of accounting, determinants of defining, contemporary definition of accounting.*

1. UVOD

Pojam „računovodstvo“ nije jednostavno definisati. Ono što otežava postavljanje adekvatne definicije je intenzivan razvoj koji računovodstvo bilježi u savremeno doba. Posljedica takvog brzog razvoja je povećanje obima i širenje strukture njegove sadržine. Veoma je teško sagledati postojeće i buduće granice ove sadržine. Teško je ograničiti tj. omeđiti sadržinu koja se proteže sve dublje u druge oblasti. To čini te oblasti teško održivim bez računovodstvenog „kostura“ informacionih tokova. Ove tokove računovodstvo ustrojava i utvrđuje, kontinuelino šireći obim i strukturu informacija. Ono što omogućava ovakav pozitivan, ali i „kancerogen“ rast računovodstva, je njegova konkretnost, objektivnost, upotrebljivost i dokazivost koristi koje ono osigurava u drugim oblastima aktivnosti. Tako, ovaj „dobročudni karcinom“, svojim metastazama, povećava integritet organizacije u ostvarivanju misije i misije širih organizacionih cjelina. On učvršćuje organizaciju objektivnim informacijama i usmjeravanjem racionalizacija upotrebe resursa a što podiže efektivnost i efikasnost aktivnosti organizacije.

Razumijevanje računovodstva danas se kreće od laičkog, koje poistovjećuje računovodstvo sa knjigovodstvom, do filozofskog, gdje se računovodstvo posmatra kao jedan od važnih instrumenata na kojima počiva racionalna organizacija društveno-ekonomskih odnosa u uređenim organizacionim cjelinama. Prvo, siromašno pojmanje sadržaja, nameće ograničenja računovodstvu. Njima se ono svodi na: evidenciju, aktivnosti izrade obaveznih izvještaja, te zbirku kvantitativnih tehnika. Vođenje evidencija i podnošenje obaveznih izvještaja jeste dio računovodstva, ali to ne čini sav njegov sadržaj, niti odražava ukupan značaj računovodstva. Naprotiv, vođenje evidencija uz primjenu savremenih informatičkih sredstava se svodi na običan tehnički posao kreiranja baze/a podataka. Podnošenje izvještaja se svodi, pak, na rutinersko sažimanje podataka u formalizovane izvještajne forme, uz poštivanje opšte prihvaćene regulative. U savremenom poslovnom ambijentu sve veći značaj dobijaju aktivnosti koje se i ne

pominju u ovako definisanim sadržajima računovodstva.

Pristupi gdje se računovodstvo definira kao „zbirka“ kvantitativnih tehnika unutar računovodstva uvode isprazne matematičke kvantifikacije. One više maltretiraju moždane vijuge besposlenih, nego što imaju ikakve praktične i naučne koristi. U takvim interpretacijama se matematičke metode pokušavaju „ugurati“ kao glavna sadržina računovodstva. Nažalost, ovi primitivni pristupi bježe od činjenice da su te kvantitativne tehnike samo sredstva kojima se „i računovodstvo koristi“. Ako bi se prihvatila njihova shvatanja, po istoj logici bi se moglo očekivati da se i „slova“ i „gramatička pravila“ jednom proglase dijelom računovodstva ili nekom posebnom računovodstvenom formom.

Ono što računovodstvo odvaja i daje mu prednost nad drugim kvantitativnim disciplinama, Miller opisuje sljedećim riječima: „Iako računovodstvo djeli sa drugim sredstvima kvantifikacije, takvim kao statistika, sposobnost prevođenja kvaliteta u kvantitete, ona je tako velika prevođenjem ovih kvalitativnih razlika u finansijske vrijednosti koje ne trebaju dalja referiranja (1994:2).

Savremena definicija računovodstva bi trebala onemogućiti primitivne i egoistične prodore besplodnih kvantifikacija. Njima se kontaminira sadržina računovodstva u praksi i teoriji. Ona bi trebala da odvoji „*upotrebu sredstava koje razvijaju druga područja i nauke*“ od onoga što određuje računovodstvo. Ona bi takođe trebala da naglasi opštu (tj. i mikro i makro, za profitne i za neprofitne ciljeve) upotrebljivost i korisnost računovodstvenih znanja.

2. METODOLOŠKI PRISTUP ISTRAŽIVANJU

Za istraživanje navedene problematike u uvodnom dijelu postavili smo slijedeće metodološke elemente:

a) Oblast istraživanja: Područje definisanja računovodstva.

b) Problem istraživanja: Dostignuti stepen razvijenosti računovodstva upućuje nas da postojeće definicije ne ukazuju u dovoljnoj mjeri na karakteristike savremenog računovodstva.

c) Hipoteza: Dosadašnji razvoj računovodstva, kao nauke i struke, učinio je postojeće definicije računovodstva nepotpunim i/ili neadekvatnim za savremeni ambijent.

d) Ciljevi istraživanja:

Cilj 1: Utvrditi opšte karakteristike procesa definisanja pojmova.

Cilj 2: Sistematizirati postojeće najznačajnije pristupe u definisanju pojma računovodstva.

Cilj 3: Utvrditi savremene determinante definisanja računovodstva.

Cilj 4: Ocijeniti primjerenost postojećih i ponuditi okvirnu formu savremene definicije računovodstva.

e) Metode istraživanja: deduktivna, induktivna, analize i sinteze.

f) Izvori podataka: domaći i strani udžbenici; naučni radovi i rezultati naučnih istraživanja u relevantnim časopisima računovodstvene literature; izdanja profesionalnih tijela, i dr.

g) Dosadašnja istraživanja: nemamo saznanja da su do sada izvedene sistematizacije postojećih pristupa u definisanju računovodstva, uz kritički pristup iz ugla savremene uloge računovodstva, kako se to planira izvesti u radu.

h) Ograničenja istraživanja: u radu će se analizirati pristupi u definisanju na

osnovu raspoloživih izvora. Što znači da će se analizirati definicije koje se najčešće pojavljuju a postavljene od strane profesionalnih tijela i akademske zajednice u međunarodnim okvirima.

3. POJAM DEFINICIJE I KARAKTERISTIKE PROCESA DEFINISANJA

Šta je to definicija? U teoriji susrećemo više pristupa pojmu definicije. Neki od autora definiciju vide kao:

- „Takav sud kojim se nedvosmisleno određuje sadržaj jednog pojma...“ (Petrović, 1990:137);

- Po Aristotelu to je: „rečenica koja označava suštinu stvari.“ (Anon, 2006)

- „Definicija (lat. definitio) log. određenje (ili: odredba) pojma, objašnjenje jednog pojma drugim pojmovima, svodenje jednog pojma na druge pojmove; to biva naznačenjem najbližeg roda (genus proximum) toga pojma i njegove specifične razlike (differentia specifica), tj. specijalnih oznaka koje pripadaju samo onome pojmu koji treba definisati...“ (Vujaklija; 1980: 211)

Da bi definicija udovoljila gore navedenim osobinama, sam proces definisanja mora biti adekvatan. Šta ta adekvatnost podrazumijeva? Odgovor na ovo pitanje traži sagledavanje relevantnih opštih karakteristika procesa definiranja.

3.1. Opšte karakteristike procesa definiranja kao pretpostavka definiranja računovodstva

Adekvatan proces definiranja je vođen motivom postavljanja definicije i njenom svrhom. Kao psihološki motivi postavljanja definicije najčešće se navode sljedeći: a) želja da se nauči značenje novih riječi, b) potreba da se nađe pogodan kratak izraz za posmatrani pojam i c) želja da se spozna značenje riječi njegovim razlaganjem na sastavne elemente. Logička svrha definicije se, pak, vidi u tome da definicije trebaju da „... izdvoje glavne odlike ili strukturu pojma, delimično da bi ga odredile, da bi ga razgraničile od drugih pojmova, a delimično da bi se omogućilo sistematsko ispitivanje sadržaja na koji se odnose“ (Anon, 2006:6).

Da bi se navedena svrha postigla u procesu definisanja se moraju poštivati sljedeća pravila:

1. Definicija mora da bude adekvatna. Ona mora da izrazi suštinu onoga što se definiše. *Definiens* (tj. pojam pomoću kojeg se u definiciji određuje *definiendum*) mora biti primjenljiv na sve ono čemu se *definiendum* (tj. pojam čiji se sadržaj određuje definicijom) može pripisati, i ne smije biti primjenljiv ni na šta drugo;

2. Definicija ne smije biti ni preširoka ni preuska. Ona mora da sadrži samo bitne oznake;

3. Definicija ne smije biti cirkularna; ona ne smije, direktno ili indirektno, da sadrži subjekat koji treba definisati;

4. Definicija ne smije biti izražena negativnim terminima ako može da se izrazi pozitivnim terminima; i

5. Definicija ne smije da bude izražena nejasnim ili figurativnim jezikom. Dakle, definicija ne bi trebala sadržavati figure tj. slike i metafore. Ona mora da bude jasna. Pojmovi od kojih se sastoji *definiens* moraju biti jasniji od *definienduma*.

Definiranje se po tradicionalnom shvatanju sastoji u analizi nekog pojma pomoću njegovog roda i razlike. Jednom rodu pripadaju pojmovi više vrsta, koje se međusobno razlikuju. Npr. figure u ravni su i četvorouglovi, ali i trouglovi. Rodni pojam je pri tome odlika da se radi o figurama u ravni. On obuhvata i jednu i drugu vrstu navedenih figura. Skup osnovnih atributa, tj. odlika koje su nužne i dovoljne da konkretni pojam bude pojam određene vrste, čini njegovu suštinu. Definiranjem se treba postići jasnost i razgovjetnost pojmova. U vezi s tim, jedan od sporova logičara odnosi se na to šta je zapravo predmet definicije. Da li se definicijom određuje „suština stvari, sadržaj pojma ili značenje riječi?“ (Petrović, 1990:138) Ako imamo u vidu da značenje riječi zavisi o sadržaju pojma koji ona označava, a da je svaki pojam misao o predmetu, to znači da se svakom definicijom određuju sva tri navedena elementa. Međutim, u formalnom dijelu, ako se definicija usmjerava neposredno na *predmet* onda govorimo o realnoj definiciji. Ako je usmjerena na *pojam* radi se o konceptualnoj definiciji, i ako je fokus na *riječi* tada je to nominalna definicija. Eventualne izmjene postojećih definicija mogu biti uzrokovane: nepotpunošću, neodređenošću ili dvosmislenošću postojeće definicije. Te slabosti definicije mogu biti rezultat slabosti u ranije izvedenom procesu definiranja ili izmjene bitnih činjenica u definiranju u odnosu na one koje su postojale u momentu postavljanja definicije.

3.2. Pristup definisanju računovodstva kod profesionalnih tijela

Računovodstvo je nesumnjivo nastalo iz čisto praktičnih potreba. Sva njegova usavršavanja su uvijek vođena potrebama prakse. Otuda, definisanje računovodstva u okviru profesionalnih tijela se do sada uglavnom zasnivalo na opisivanju eksplicitnih praktičnih aktivnosti koje su smatrane sadržinom računovodstva. Da je stanje takvo, to se može vidjeti iz najčešće susretane definicije računovodstva u profesionalnim okvirima, kao i u udžbeničkoj literaturi računovodstva kod većeg broja autora u svijetu, a koju je postavio Komitet Američkog instituta certificiranih javnih računovođa. U definiciji računovodstva postavljenoj od ovog tijela ra1941. godine računovodstvo se definiše kao: „umjetnost zapisivanja, klasifikovanja, i sažimanja na značajan način i u novčanom izrazu, poslova i događaja koji su, dijelom bar, finansijskog karaktera, i interpretiranja njihovih rezultata“ (AICPA, 1953:9).

Fokus u definiciji je na tradicionalnoj funkciji evidentiranja, čuvanja i obrade podataka, te njihovog interpretiranja. Nešto kasnije, 1966-te godine, Američko udruženje računovođa daje napredniju definiciju računovodstva. Računovodstvo je po ovoj definiciji: „proces identifikovanja, mjerenja, i saopštavanja ekonomskih informacija za omogućavanje na informacijama zasnovanih rasuđivanja i odluka od strane korisnika informacija“ (AAA, 1966:1). U ovoj definiciji računovodstvo se posmatra kao jedna vrsta pomoći odlučivanju. Ono što se može primjetiti je da je računovodstvo i ovdje postavljeno kao pasivan posmatrač. Kao zatvoren proces koji rezultira informacijama i gdje se ne vidi da li postoji povratna veza između procesa i upotrebe njegovih učinaka. Definicija polazi od sadržine, a završava u isticanju značaja računovodstva za proces odlučivanja. Taj značaj se prilično siromašno postavlja. Računovodstvo se posmatra poput nekog „opskrbjivača“ različitih korisnika računovodstvenih informacija.

Modemije definicije računovodstva postavljaju se mnogo šire. Tako AICPA, 1970-te godine, iznosi da je funkcija računovodstva „...obezbjediti kvantitativne

informacije, primarno finansijske prirode, o ekonomskim cjelinama koje trebaju biti korisne u donošenju ekonomskih odluka“ (AICPA, 1970: par. 40). Pri tome, ekonomskim cjelinama se smatraju jedinice takve kao što je posao koji neovisno postoji. Računovođe se sada posmatraju kao lica koja se bave „...ne samo evidentiranjem već takođe sa cijelim nizom aktivnosti obuhvatajući planiranje i rješavanje problema; kontrolu i skretanje pažnje, ocjenjivanje, prikazivanje, i reviziju“ (Needls i dr., 1984:5). Njihove informacije omogućavaju izbor između alternativnih upotreba deficitarnih resursa u poslovanju posmatrane cjeline. Međutim, ovdje se i dalje računovodstvo posmatra kao *uslužna aktivnost*. Ona samo povezuje poslovne aktivnosti sa donosiocima odluka.

Intenzivan razvoj područja informisanja internih korisnika dovodi do daljih promjena u pristupu definisanju. Tako udruženje menadžerskih računovođa u definisanju, u savremeno doba već dobro prepoznatljivog, formiranog i propulzivno rastućeg, oblika računovodstva poznatog kao „menadžersko računovodstvo“, 1981. godine, kaže da je to: „...proces identifikovanja, mjerenja, sakupljanja, analize, pripremanja, interpretacije i saopštavanja finansijskih informacija korištenih od menadžementa za planiranje, evaluaciju, i kontrolu organizacije i za osiguranje pravilnog korištenja i obračunavanja za njene resurse“ (IMA, 2008:1). Zatim, sa daljim proticanjem vremena, uviđa se da ono i nije baš tako pasivan učesnik dešavanja. Navedena definicija se unapređuje 2008-me godine, te glasi: „Menadžersko računovodstvo je profesija koja obuhvata partnerstvo u odlučivanju menadžmenta, smišljanje sistema planiranja i upravljanja peroformansama, i obezbjeđivanje ekspertiza u finansijskom izvještavanju i kontroli za pomoć menadžmentu u formulisanju i implementaciji organizacijske strategije“ (IMA, 2008:1).

Šta je to što je dovelo do promjene u stavu prema menadžerskom računovodstvu i računovodstvu uopšte? Do odgovora na ovo pitanje može se doći ako pođemo od svrhe koja je postavljena za donošenje nove definicije, a koja kaže da nova definicija treba služiti „...kao osnova za: učenje spoznajnog aspekta subjekta, evaluaciju karakteristika ponašanja članova profesije, te za pomoć u određivanju mjesta profesije u društvu sada i u budućnosti, njenih granica, i njenog identiteta“ (IMA, 2008:1). Od definicije se takođe tražilo da bude sažeta, globalna, vanvremenska, inkluzivna i napredna. Tri su osnovne komponente savremenog menadžerskog računovodstva od kojih se u definisanju pošlo i to: a) njegovo učešće u formulaciji i implementaciji strategije za pomoć uspjehu organizacije, b) činjenice da menadžerske računovođe rade unutar menadžerskog tima, i c) da se uloga menadžerskog računovođe može opisati kratkim nabranjem globalnih inkluzivnih nadležnosti. Sve navedeno pokazuje da se uloga menadžerskog računovođe transformirala. Tradicionalna uloga snabdjevača informacijama značajno je uzurpirana tehnologijama koje su omogućile primjenu visoko integrisanih ERP sistema. To je omogućilo menadžerskom računovodi da postojeću ulogu zamijeni ulogom „...omogućitelja i strateškog poslovnog partnera duž cijelog informacionog lanca vrijednosti“ (IMA, 2008:2).

Ono što se, takođe, može primjetiti je da su se u daljem razvoju definiranja računovodstva i praksa i teorija okrenule ka definiranju njegovih posebnih oblika. U prvom redu, definišu se dva osnovna oblika: finansijsko i menadžersko računovodstvo. Opšta definicija, za računovodstvo u cjelini, se rjeđe susreće. To je posebno izraženo u praksi. U teoriji se, pak, i kod postavljanja definicija za računovodstvo kao cjelinu, njegova sadržina pretežno vezuje za sadržinu finansijskog računovodstva i dio zadataka troškovnog i menadžerskog računovodstva.

3.3. Pristup definisanju računovodstva u računovodstvenoj teoriji

U ovom dijelu posmatraćemo karakteristike definisanja pojma računovodstva datih u udžbenicima i naučnim radovima kod akademske zajednice. Za potrebe analize uzet ćemo neke od najčešće susretanih definicija, bez pretenzije da smo obuhvatili sve postojeće pristupe. S obzirom na polazište u definisanju, posmatrane definicije ćemo grupisati u sljedeće grupe:

a) Pristupi kod kojih se računovodstvo posmatra kao *informacioni sistem*

Najveći broj definicija koje susrećemo u teoriji računovodstva polazi od toga da se računovodstvo izjednačava sa informacionim sistemom. Neke od njih su sljedeće:

- „Računovodstvo je informacioni sistem koji mjeri poslovne aktivnosti, prerađuje te informacije u izvještaje, i saopštava rezultate donosiocima odluka“ (Harrison i dr., 1998:5);

- „Računovodstveni informacioni sistem obuhvata sve procedure, tehnike, metode, i resurse potrebne za sakupljanje i širenje relevantnih ekonomskih informacija zainteresovanim korisnicima“ (Copeland, i dr., 1980:3);

- „Možemo korisno tretirati računovodstvo kao informacioni sistem. Kao takvom, svrha računovodstva je identifikovati, sakupiti, izmjeriti, i saopštiti informacije o ekonomskim jedinicama (korporacijama, partnerstvima, i jedinstvenim vlasništvima) onima koji imaju interes u finansijskim poslovima jedinice (Dyckman, i dr., 1992:7);

- „Računovodstvo se opisuje kao informacioni sistem koji obezbjeđuje izvještaje o ekonomskim aktivnostima jedne cjeline za različite korisnike. Te informacije pomažu korisnicima u donošenju na informacijama zasnovanih procjena i odluka (Reeve, i dr., 1994:9);

- „Računovodstvo predstavlja informacioni sistem koji se bavi prepoznavanjem, mjerenjem, klasifikovanjem, obuhvatanjem, aranžiranjem i saopštavanjem relevantnih, pouzdanih, konzistentnih i uporedivih informacija o ekonomskim (poslovno-finansijskim) aktivnostima i njihovim ishodima, u cilju obezbjeđenja visokog stepena obaviještenosti i znanja njihovih korisnika u donošenju ekonomskih odluka“ (Stevanović i Petrović, 2010:4);

Kao što možemo primjetiti, kao *rod* pojma koji se definira postavljena je pripadnost skupini informacionih sistema. *Vrsta* pojma je određena konstatacijom da je to sistem koji kreira ekonomske informacije.

b) Pristupi kod kojih se računovodstvo posmatra kao *skup sistema*

Svođenje računovodstva samo na informacioni sistem pokazalo se nedovoljnim u savremenim uslovima. Njegova uloga se značajno izmjenila a sadržina postaje znatno bogatija. Prepoznavajući navedene promjene, jedan broj autora pokušava obogatiti definiciju njenim proširenjem. Uviđa se nezamjenljiv značaj računovodstva za mjerenje svih performansi, tj. izvršenja aktivnosti u organizaciji, pa se definicijom pored informacionog obuhvata i sistem mjerenja izvršenja. Za primjer, navodimo sljedeću definiciju: Računovodstvo je informacioni i sistem mjerenja koji identifikuje, evidentira, i saopštava relevantne, pouzdane, i uporedive informacije o poslovnim aktivnostima

organizacije. Ono pomaže donošenju boljih odluka, uključujući procjenjivanje prilika, proizvoda, investicija, i društvene i zajedničke odgovornosti. (Larson, i dr., 2002:4). Neki od autora definicijom pokušavaju obuhvatiti i više od navedena dva sistema. Npr:

„Računovodstvo je kolekcija sistema i procesa koji se koriste za evidentiranje, izvještavanje i tumačenje o poslovnim transakcijama. Računovodstvo obezbjeđuje račun - objašnjenje ili izvještaj u finansijskim izrazima – o transakcijama organizacije. To omogućava menadžerima da zadovolje *dioničare* organizacije (vlasnike, vladu, finansijere, dobavljače, kupce, zaposlene itd.) da oni rade u najboljim interesima dioničara prije nego u svoju korist“ (Collier, 2003:4).

Proširujući sadržaj pojma mijenja se i njegov rod. On se proširuje, jer sada obuhvata pripadnost široj skupini sistema. Vrsta i dalje ostaje osobena po učinku a to se ekonomske informacije, ali se naglašava njihov finansijski izraz, pouzdanost, uporedivost i dovoljnost za korisnike.

c) Pristupi u kojima se računovodstvo povezuje sa odgovornošću

Pojam računovodstva se usko vezuje za pojam odgovornosti. Ta veza vidljiva je i u shvatanju pojma odgovornosti kod Munro-a. Za njega je ona odslikana u sposobnosti i spremnosti pojedinca za pružanje izvještaja, objašnjenja i pružanje razloga za ispoljeno ponašanje u aktivnosti (1996).

Neki istraživači pojam računovodstva smatraju širim od pojma odgovornosti. Pretvarajući aktivnosti posmatranog objekta u brojeve, računovodstvo ih „prepričava“, te ih objašnjava putem izvještaja. Računovođa je odgovorno lice za podnošenje izvještaja. I ne samo to, Jones i Dugdale smatraju računovođe odgovornim za računovodstvo, ali i za događaje koji su vodili tom računovodstvu (1995:322). Postoje i oni koji misle suprotno. Willmot, recimo, vidi računovodstvo kao podsistem sistema odgovornosti. Po njemu, računovodstveni sistemi su „ugrađeni u već ustanovljene okvire odgovornosti koji čine takve sisteme relevantnim i značajnim,“ (1996:23).

Prema Roberts-u (1996), sam potencijal računovodstva čini mogućim i održivim sistem odgovornosti. Međutim, kako to Jones i Dugdale primjećuju, ta veza ne znači da će računovodstvene informacije biti obavezno i korištene na pravi način. To u mnogome zavisi o tome da li se prave dovoljno dobre informacije i da li se računovodstvu daje dovoljno prostora za takvu ulogu. Otuda, „računovodstveni režimi su povezani, ali se ne podudaraju sa sistemima odgovornosti“ (Jones i Dugdale; 2001:39).

d) Pristupi kod kojih se računovodstvo posmatra kao umjetnost

Neke od savremenijih definicija pojam računovodstva slikovito vezuju za *umjetnost*. One su rezultat opčinjenosti autora vještinom kojom se u računovodstvu prikazuje imovina posmatrane organizacione cjeline, njene aktivnosti i rezultati. Za primjer, navodimo sljedeće definicije:

- „Računovodstvo je umjetnost interpretacije, mjerenja i povezivanja rezultata ekonomskih aktivnosti“ (Meigs & Meigs, 1993: 4);

- „Računovodstvo je umjetnost saopštavanja finansijskih informacija o poslovnoj cjelini korisnicima kao što su dioničari i menadžeri. Saopštavanje je uopšte u formi finansijskih izvještaja koji pokazuju u novčanim pojmovima ekonomske resurse koje

kontroliraju menadžment. Umjetnost leži u odabiru informacija koje su bitne korisnicima i pouzdane“ (Elliott & Elliot, 1999:3);

- Navedeni pristupi nisu u skladu sa ranije navedenim pravilima definisanja. U prvom redu, sa onim pravilom koje ne dozvoljava da se pojam definiše slikovito i figurativno, koristeći metafore i sl. Računovodstvo nije grana umjetnosti. To je činjenica, bez obzira na to što ga krase ljepota i jednostavnost obuhvata predmeta posmatranja i izraza u informacijama koje kreira za korisnike.

e) Pristupi kod kojih se računovodstvo posmatra kao jezik poslovanja

U literaturi susrećemo i one pristupe koji mu, slično prethodnim autorima ushićenim računovodstvom, daju funkciju *jezika u poslovanju*. Nedvojbeno je da računovodstvo svojim informacijama omogućava učesnicima u aktivnostima da se sporazumijevaju na profesiji svojstven način. Polazeći od toga, mi se zaista možemo zapitati da li je to poseban jezik, univerzalni za funkcionisanje posmatranih organizacionih cijelina. To važi posebno ima li se u vidu da su mnoge metodologije istraživanja u društvenim naukama zavisne od različitih pristupa filozofskom proučavanju jezika, kao što su npr. semiotika, lingistička analiza, retorika, hermeneutika i dekonstrukcija (Gaffikin; 2006:18). Međutim, ako posmatramo i druge discipline (poput npr. tehničkih nauka), možemo konstatovati da i one imaju svoj vokabular. Da i razgovor pripadnika ovih profesija traži poznavanje određenih pojmova, da bi se moglo uspješno komunicirati. Dakle, osobenosti skupa pojmova i njihovog korištenja nalazimo i drugdje i tamo se to ne uzima kao posebnost u definiranju pojmova tih područja. Otuda, ni ove definicije nisu u skladu sa pravilima definiranja i možemo ih posmatrati tek kao afirmaciju pojma lijepim izražavanjem. Za primjer, navodimo sljedeće formulacije:

- „Računovodstvo se često naziva „jezik poslovanja“ jer obezbjeđuje sredstvo evidentiranja i informisanja o poslovnim aktivnostima i rezultatima ovih aktivnosti“ (Albrecht, i dr., 2008:6);

- „Računovodstvo se često naziva jezik poslovanja jer koristi jedinstven riječnik za saopštavanje informacija donosiocima odluka,“ (Dauderis i Annand, 2014: 2);

f) Pristupi kod kojih se računovodstvo posmatra kao skup postupaka, aktivnosti, koncepata, teorija, metoda, i sl....

Nije rijetkost da se u teoriji susretnemo sa definicijama koje računovodstvo posmatraju kao skup različitih komponenti. Tako npr. možemo izdvojiti sljedeća viđenja:

- „Mnogi autori pod pojmom računovodstva obuhvataju sve postupke čiji je zadatak količinsko i vrednosno, obuhvatanje i kontrola svih tokova novca i učinaka koji nastanu u preduzeću – koji su pre svega – ali ne isključivo – izazvani proizvodnjom i prodajom učinaka“ (Wohle, 1976:3, preuzeto iz: Škarić-Jovanović, 2009:5);

- „Računovodstvo se može predstaviti tako da obuhvata sve aktivnosti koje pokušavaju izmjeriti izvršenja organizacije, ili planirati buduća izvršenja jedne organizacije“ (Coombs, i dr., 2005:2);

- “Računovodstvo je skup teorija, koncepata i tehnika pomoću kojih se finansijski podaci obrađuju u informacije u svrhu izvještavanja, planiranja, nadzora i donošenja odluka” (Solomon, dr., 1986:3);

- „Računovodstvo predstavlja skup međusobno povezanih i sinhronizovanih – usklađenih naučnih metoda putem kojih se obezbjeđuje evidentiranje određenih

poslovnih događaja, analiza i kontrola tih događaja, planiranje ekonomskih događaja i njihovih budućih efekata, kao i informisanje upravljačkih i rukovodećih struktura o ekonomskim tokovima u domenu računovodstvenih informacija“ (Klobučar, 2003:5);

- Računovodstvo je skup „...poslova uslužnog tipa čija je zadaća da osiguraju kvantitativne informacije, prvenstveno financijske prirode, o poslovnim događajima poduzeća koji se koriste za donošenje poslovnih odluka i izbor primjerenog tijeka akcije“ (Zgombić, 2001:8).

Posmatranje računovodstva kao skupa različitih komponenti pokazuje da je vremenom njegov sadržaj značajno obogaćen. To se manifestuje i u pogledu obima i u pogledu strukture sadržine. Raznovrsnost navedenih elemenata ovog skupa pokazuje da je i značaj pojedinačnih komponenti takođe veliki. On se upravo njihovim navođenjem pokušava naglasiti. S pravom se možemo zapitati: da li se kroz naglašavanje značaja pojedinačnih komponenti (koje se teško mogu obuhvatiti u cjelini) može adekvatno definisati savremeno računovodstvo?

g) Ostali pristupi

Lutanja u određivanju sada već teško obuhvatljive sadržine računovodstva pokušavaju se razriješiti na različite načine. Takođe, sa povećanjem obima i strukture aktivnosti, došlo je i do porasta njegove uloge. Sve je veći broj samostalnih izdvojenih agencija koje pružaju usluge izvršenja zadatka računovodstva svim organizacionim cjelinama. Pored outsourcing-a (putem kojeg se ova funkcija stavlja izvan organizacione cjeline za koju daje svoje učinke), sve intenzivnije se uvećava i opšte društveni značaj računovodstva (npr. javlja se ekološko računovodstvo i sl.). U takvim uslovima, definicije se pokušavaju postaviti kroz kombinaciju različitih pristupa računovodstvu. Primjer nekih od takvih definicija je i sljedeći pristup:

- „Da li je računovodstvo uslužna aktivnost, opisna/analitička disciplina, ili informacioni sistem? Sve troje je. *Kao uslužna aktivnost*, računovodstvo osigurava zainteresirane strane sa kvantitativnim finansijskim informacijama koji im pomažu u odlučivanju o raspoređivanju i upotrebi resursa u poslovnim i u neposlovnim cjelinama. *Kao opisna/analitička disciplina*, ono identifikuje veliku masu događaja i transakcija koje karakterišu ekonomsku aktivnost. Kroz mjerenje, klasifikaciju i sažimanje, ono reducira ove podatke na relativno mali broj veoma značajnih i međusobno povezanih stavki koje, kada su podesno skupljeni i saopšteni, opisuju finansijsko stanje, koje je rezultat poslovanja i novčanih tokova posebne ekonomske cjeline. *Kao informacioni sistem*, ono sakuplja i saopštava ekonomske informacije o poslovnom preduzeću ili drugoj cjelini širokom krugu osoba čije odluke ili akcije su vezane za aktivnost (Kieso i Weygandt, 1992:3).

Neki od autora, pokušavajući razriješiti problem definisanja obuhvatom njegovog sadržaja, definisanju pristupaju kroz pokušaj opisivanja najvažnijih zadataka koji se ostvaruju u računovodstvu. Takav je npr. sljedeći pristup: „Praktično gledano računovodstvo podrazumijeva opisivanje, mjerenje i tumačenje ekonomskih aktivnosti određenih subjekata...Računovodstvo u širem smislu, pored obuhvata povijesnih događaja i njihove analize, podrazumijeva i prognoziranje i planiranje budućih ekonomskih aktivnosti te procjenu mogućih rezultata tih aktivnosti“ (Belak, 2006:3).

Drugi autori, pak, u računovodstvu vide tijelo ekspertize sa jakim uticajem u

privredi i van nje (Armstrong, 1987; Anderson i dr., 1997; McSweeney, 1994).

Imajući u vidu da u uslovima postojanja korporacija računovodstvo omogućava formiranje izvještaja o dalekom prostoru i vremenu, za Munro-a računovodstvo „redefiniše, razdvaja, i rekombinuje vrijeme i prostor u apstraktnom obliku. Računovodstvena informacija, jednom stvorena kao izvještaj, može se kretati kroz vrijeme i prostor – dugotrajna je i mobilna“ (Munro, 1997, prema Jones i Dugdale, 2001:42). Zajedničke karakteristike svih navedenih pristupa, ako se pođe od onoga što je računovodstvo u savremeno doba, a što je parcijalno odslikavno sa razvojem definisanja računovodstva, su: a) nepotpunost u izražavanju sadržaja pojma računovodstva, i b) nepotpuno isticanje suštine, uloge i značaja računovodstva za pojedinu organizacionu cjelinu i društvo u cjelini.

Da bi se približili cjelovitijoj definiciji računovodstva neophodno je imati u vidu dosadašnje rezultate našeg istraživanja, ali i druge aspekte koji će biti predmetom razmatranja u nastavku ovog rada.

4. SAVREMENE DETERMINANTE PROCESA DEFINIRANJA RAČUNOVODSTVA

U definiranju računovodstva u savremeno doba, prema našem mišljenju, nužno je imati u vidu neke od perspektiva koje imaju poseban značaj za adekvatnost pristupa. To su aspekti: izvornog značenja riječi računovodstvo; rasta i razvoja sadržaja pojma; statusa naučne i nastavne discipline; uticaja komponenti strukture na definisanje računovodstva; odnosa računovodstva sa kvantitativnim naučnim disciplinama; odnosa sa procesima odlučivanja i upravljanja; interakcije računovodstva sa društvom; odnosa prema sistemu vrijednosti; te mjesta računovodstva prema savremenom shvatanju organizacije. U daljem radu ćemo svaki od njih ukratko sagledati.

4.1. Izvorno značenje riječi računovodstvo

Da li riječ „računovodstvo“ na pravi način odražava fenomen za koji se koristi? Sama riječ upućuje na „vođenje računa“. To „vođenje računa“ može značiti:

- bilježenje efekata aktivnosti na računima tj. kontima kao tehničkom instrumentu knjigovodstva, ili, pak,
- vođenje brige o nečemu, tj. staranje o nečemu.

Oba određenja ne mogu korijenski pokrivati sadržinu računovodstva, koja je daleko šira. Drugo određenje nas upućuje na to da pojam pripada porodici pojmova „nadziranja nečega“. Dakle, računovodstvo se može, u najširem značenju riječi *nadzor*, shvatiti kao svojevrsan sistem nadzora. U tom smislu, ono bi obuhvatalo i osmišljavanje instrumentarija praćenja tokova aktivnosti i neposredno učešće u njihovom usmjeravanju kroz utemeljenje koordinacije i integracije aktivnosti organizacione cjeline.

4.2. Rast i razvoj sadržaja pojma

Kod definiranja pojma računovodstva dominiraju pristupu u kojima se pretpostavlja njegova trenutna sadržina. Šta se dešava sa ovim definicijama kada se pojam koji se definiše odnosi na sadržinu koja raste, razvija se, obogaćuje novim

kvalitetima i kvantitativnim određenjima. Po pravilu, kao staru, preraslu košulju, pojam bi trebao da odbaci raniju definiciju. Ako je to tako, koji je to momenat kada se treba desiti to odbacivanje? U odgovoru na ovo pitanje možemo krenuti i od osnove Marksovog dijalektičkog materijalizma¹. Posebno onog dijela koji govori o tome kako kvantitativno narastanje pojave vodi ka mijenjanju njenog kvaliteta. Za ekonomske pojmove ovaj je proces osoben. On uključuje davanje odgovora na niz pitanja, kao što su: Gdje je ta granica? U kojoj tači pojmu treba pristupiti kao „ponovo rođenom“, u drugoj formi i/ili sadržini? Da li se odbacuje definicija posmatranog pojma ili se samo koriguje? Da li je i dalje riječ o istom pojmu ili se i on sam mijenja (npr. dijete – čovjek)? Kakva je sadržina razvijenog pojma – njena forma i kako je organizovana? Da li je došlo do promjene u značaju pojma (ako se na značaju bazira definisanje pojma)?

Kod ranije navođenih definicija računovodstva vidjeli smo da se ono u velikoj mjeri vezuje za sadržine informacionih sistema, da se proširuje na sisteme mjerenja performansi i sl. Da li se takvom evolucijom računovodstvo transformiše u specifičan sistem praćenja vrijednosti? Ako je to tako, osvjetljavajući tokove vrijednosti računovodstvo daje ključne informacije za ocjenu stanja i trasiranje budućih tokova vrijednosti. U vezi s tim bi se trebala generirati važna pitanja, kao što su: Da li je vrijednost temeljni pojam računovodstva? Koji je to oblik vrijednosti? Da li je to neka opšta ili poslovno angažovana vrijednost? Kako se riješava iskazivanje vrijednosti i usklađivanje zabilježenih mjera ili izraza vrijednosti? I sl.

Danas prisutne definicije računovodstva uglavnom ispuštaju iz vida „razvojnu komponentu“. To je veliki nedostatak, jer se uz pomoć nje ovo „biće“ neprestano obogaćuje, upotpunjuje, sazrijeva i prelazi u nove forme i sadržaje. Ne uzimajući u obzir historijski put razvoja, zanemaruje se važna komponenta za razumijevanje računovodstva. Ono kao pojava raste i razvija se od nastojanja za organiziranjem i osiguravanjem zadovoljenja potreba društva i pojedinaca u njemu. Njenim ugrađivanjem u definiciju pokušaji definiranja bi se odmakli od čvrstog omeđivanja ove oblasti. Razumijevanje računovodstva bi se udaljilo od tradicionalnog fiksiranja za njegovu osnovnu komponentu, tj. knjigovodstvo. Takođe, koeficijent značajnosti bi za ostale dijelove računovodstva, kao i za one koji će se tek razvijati u budućnosti, značajno porastao. Nedostatak navedenih definicija ogleda se i u zanemarivanju činjenice da je računovodstvo „organski“ vezana cjelina. Podaci o prošlim, sadašnjim i budućim aktivnostima organizacione jedinice u kojoj je ono ustrojeno grade neraskidivo tkivo njenog računovodstva. Ova odlika, zajedno sa osobinom rasta i razvoja, upravo nas navodi na organski pristup pojmu računovodstva. U okviru njega, računovodstvo bi se moglo poistovjetiti sa „bićem“ koje postoji, raste i razvija se. Isto tako i „umire“, tamo gdje mu se ne posvećuje adekvatna pažnja. Njegovo „odumiranje“ za sobom u ambis vuče i organizacionu cjelinu čiji je sastavni dio.

4.3. Status naučne i nastavne discipline

Računovodstvo je nauka. Pripada društvenim, i u okviru njih ekonomskim, naukama. Osnovni kriterij za razmatranje računovodstva društvenom naukom je njegova

¹ Dijalektički materijalizam je naziv za marksistički koncept koji sintetizira Hegelovu dijalektiku s materijalističkom filozofijom Ludwiga von Feuerbacha. Dostupno na: https://sh.wikipedia.org/wiki/Dijalekti%C4%8Dki_materijalizam (Pristupljeno: 21.06.2015)

korisnost za društvo u cjelini. „Iako pojedinci mogu imati koristi od dostupnosti računovodstvenih informacija, računovodstveni sistem izrađuje informacije za društveno dobro. Ono služi društvenim svrhama, doprinosi društvenom napretku; isto tako se prilagođava da drži korak sa društvenim napretkom“ (ICAI; 8). Ekonomska je nauka, jer se bavi ekonomskim fenomenom. Ali to radi iz različite tačke gledišta u odnosu na druge ekonomske nauke.

Kao nauka, računovodstvo se može posmatrati kao skup svih stečenih znanja, metoda i tehnika, sistema mišljenja i pojedinih pravaca istraživanja u ovoj specifičnoj oblasti društvenog života. Međutim, definisanje računovodstva kao naučne discipline je i stvar neslaganja. Tako npr. Fellingham (2006) na godišnjem skupu Američkog udruženja računovođa aktuelizira problematiku u vezi određivanja da li je računovodstvo akademska disciplina. On podsjeća da je još 80-tih ovo pitanje postavljao Hatfield i da je ponudio elokventnu odbranu računovodstva kao akademske discipline. U odgovoru na ovo pitanje Fellingham navodi da je računovodstvo dinamična akademska disciplina koja omogućava računovodstvenoj profesiji pristup inovativnom razmišljanju i kreativnim idejama koje će većinom biti usmjerene ka rješavanju trenutnih problema. Kovács i Deák (2012) su opisivali naučnu zasnovanost računovodstva analizirajući sistem Međunarodnih standarda finansijskog izvještavanja. Upoređujući T. S. Kuhn-ovu teoriju naučne filozofije sa regulisanjem i evolucijom odabranih sistema izvještavanja oni su utvrdili da su elementi disciplinarnе matrice računovodstva propisani.

Okvirom i specifičnim metodama rješavanja problema u vezi sa standardima. Takođe, elastičnost svakog računovodstvenog sistema je po njima tokom vremena testirana fundamentalnim promjenama ekonomije. „Ovi izazovi za paradigmu su pokrenuli seriju promjena na polju međunarodnog računovodstva, koje su odgovarale koracima naučne revolucije opisane od strane Kuhn-a. Sada, postavljajući standarda su fokusirani na obnavljanje paradigme izvještavanja i formulisanje opšte prihvaćenih standarda“ (Kovács i Deák; 2012: 426).

Schiehl i dr. (2007) prvi korak u razumijevanja računovodstva kao naučne discipline vide u istraživanju razlika i povezanosti između računovodstvene teorije i računovodstvene prakse. Oni su zatim istraživali svrhu, istorijsku evoluciju i naučne metode istraživanja računovodstva, te pojašnjavali sociološke i diskurzivne kontekste finansijskog računovodstva u nastojanju da daju doprinos spoznaji ovih pojmova.

Lowe i Tinker (1989) računovodstvo i računovodstvenu praksu, takođe, posmatraju kao integralne dijelove društvene nauke i društvenog ponašanja“. Od drugih autora koji to zagovaraju možemo pomenuti Hopwood-a (1989), Mautz-a (1963), Ladd-a (1963), Morgan-a (1983) i dr.

Računovodstvo je i nastavna disciplina, koja se izučava u školama i na fakultetima. Značajan status koji računovođe uživaju u društvu najčešće fokusira nastavu iz ove discipline na ovladavanje praktičnom primjenom računovodstvenih metoda. To značajno guši naučni razvoj računovodstva kao akademske discipline. Takođe, pravila za napredovanje akademskih radnika najčešće ih tjeraju ka formalnom stjecanju neophodnih referenci za napredovanja na Univerzitetima. To smanjuje broj stvarnih naučnika i u ovoj oblasti. Stvarni naučnici, za razliku od „formalista“, svoj doprinos nauci i akademskoj zajednici vide, kako to Fellingham (2006) ističe, u podjeli ideja sa zajednicom naučnika. Dijelimo njegov stav da prave ideje će preživjeti čak i ako nisu publikovane u „vrhunskim“ časopisima i ako njihov stvaralac nije promovisan. Takav altruizam bi

sigurno daleko više doprinosio razvoju svih nauka. Ne bi nam se dešavalo da se godišnje objavljuje na milione tzv. „naučnih radova“, u tzv. „vrhunskim časopisima“. Istovremeno je njihov doprinos životu društva, pa i razvoju teorije, najvećim dijelom marginalan i simboličan.

Polazeći od svrhe računovodstva, po nama bi ova naučno-nastavna disciplina u savremeno doba trebala osigurati:

- Pravi ugao (tj. aspekt, perspektivu) za posmatranje organizacione cjeline i njene aktivnosti. Organizaciona cjelina se ovdje posmatra u najširem značenju, kao povezivanje lica radi ostvarivanja zajedničkih ciljeva ograničenim resursima;

- Razvijanje uvjerenja da računovodstvo ne postoji isključivo radi „snabdjevanja informacijama“. Informacije jesu output aktivnosti računovodstva, ali za njihovo ispravno razumjevanje korisnici moraju biti obučeni. Ta obuka podrazumijeva njihovu sposobnost da ispravno pristupaju organizacionoj cjelini, te da usvoje specifičan pogled računovodstva na ono što ta cjelina od resursa, izvora resursa, te performansi ima i postiže. Neispravan pristup i dobre informacije neće učiniti dovoljno upotrebljivim za optimalne rezultate. Osim toga, informacija je ta koja potiče menadžment na akciju. Od njenog kvaliteta zavisice u velikoj mjeri kvalitet i ažurnost odluka na različitim nivoima odlučivanja u organizaciji. Dakle, domet računovodstvene aktivnosti ne staje sa kreiranjem i dostavljanjem informacije. Proaktivna uloga računovodstvene informacije utiče na to da se područje računovodstvenog promišljanja širi i na segment odlučivanja, ali i na ukupno upravljanje. Ono obuhvata i nadzor nad provođenjem odluke, prikupljanje povratnih informacija o realizaciji, te poticanje donošenja nužnih korekcija koje će voditi djelovanje ka unaprijed postavljenim dugoročnim ciljevima organizacije. Ostvarenjem ovih ciljeva uvećavat će se vrijednost sa kojom raspolaže organizacija ili koju stvara za eksterne korisnike u ostvarivanju društvene uloge i ciljeva koje kao jedinka društva prihvata. Otuda, računovodstvo se javlja kao „most“ između prošlosti, sadašnjosti i budućnosti djelovanja organizacije. Pri tome, ispod svakog luka ovog mosta teče snažna struja „rijeka okruženja“ u kojoj je organizacija djelovala, u kojoj djeluje i u kojoj će djelovati. Efekti ta tri elementa se stalno prepliću i u interakciji podižu ili potapaju aktivnosti organizacije;

- Spoznaju da se računovodstvo u praksi i teorijskoj razradi ne može posmatrati samo kao organizaciona forma izvršenja zadataka u okviru organizacione cjeline. Najobimniji zadaci mogu imati svoju prepoznatljivu organizacionu formu, dok su najsuptilniji zadaci uglavnom raspršeni po raznim nivoima odlučivanja. Tamo se vrši finalna obrada podataka u primjerene informacije i tek se one koriste u procesu odlučivanja i uopšte u procesu upravljanja;

- Potrebu da se računovodstvo mora posmatrati kao izuzetno dinamična cjelina sa propulzivnim rastom i razvojem. Fokusiranost samo na knjigovodstvo, i izradu obaveznih računovodstvenih izvještaja, odvlači pažnju od ove dimenzije koja svakim danom dobija sve više na značaju;

- Ispravan stav da se u odnosu na druge oblasti računovodstvo javlja kao „interdisciplinarni lijepak“ koji snagom svojih teorijskih i praktičnih rješenja uvezuje dostignuća drugih nauka u misiji podizanja efektivnosti i efikasnosti aktivnosti organizacione cjeline. Za primjer možemo posmatrati forenzičko računovodstvo. „Forenzičko“ znači „pogodno za upotrebu na sudu koji provodi zakone“ (Crumbley i dr. 2005). Ono koristi računovodstvene, revizijske i istraživačke vještine za vođenje istrage

o krađama i prevarama i time povezuje primjenu računovodstvenih znanja sa područjem prava kao nauke. Takođe, ono ukazuje i na sva potencijalna angažovanja oko stvarnih ili očekivanih parnica i sporova. Otuda npr., osiguravajuća društva zapošljavaju forenzičke računovođe za otkrivanje prevara u osiguranju, advokatske kancelarije za utvrđivanje bračne imovine u slučajevima razvoda a korporacije za drastično poboljšanje infrastrukture njihove interne kontrole i računovodstvenih sistema i time vraćanje povjerenja javnosti u računovodstvene izvještaje. Takva povezivanja donose nove dimenzije u razvoju i definisanju računovodstva; i

- Pristup širenja spoznaje o doprinosu računovodstva društvenom životu. Ono omogućava efikasno sagledavanje ekonomskih tokova za čitavu nacionalnu ekonomiju i šire, podjednako dobro kao za jednu užu organizacionu jedinicu. Takođe, omogućava sagledavanje, pored ekonomskih, i drugih aspekata efekata djelovanja neke organizacije na društvo (npr. ekološke štete i sl.).

Računovodstvo je naučna disciplina koja izučava kako posmatrati organizacionu cjelinu (u profitnim i neprofitnim djelatnostima), ono sa čime ona raspolaže, te njene aktivnosti i rezultate koje postiže. Isto tako, proučava i načine za oblikovanje računovodstva u uključivanju u organizacionu formu posmatranih cjelina. To treba omogućiti da ono, u sinergiji sa drugim funkcijama cjeline, vodi ka optimizaciji rezultata i uloge organizacione cjeline u društvu. Navedene odlike računovodstva bi morale imati svoje mjesto i u njegovom definiranju.

Status naučne i nastavne discipline bi nas mogao voditi zaključku da se računovodstvo može definisati: a) iz ugla prakse tj. praktičnih aktivnosti koje obuhvata ili b) iz ugla njegovog pozicioniranja kao akademske discipline. To nas uvodi u razmišljanje o sljedećem: Da li se računovodstvo posebno definiše kao nauka, kao nastavna disciplina, i posebno kao praksa? Da li definicija računovodstva kao nauke treba samo da upućuje na to da je riječ o nauci ili, pak, treba da obuhvati i elemente koji objašnjavaju njegov status naučne discipline? Da li ona treba da obuhvati definisanje predmeta proučavanja, metodologije i svrhe istraživanja računovodstva kao nauke?

4.4. Komponente strukture i definisanje računovodstva

Jedna od najčešćih grešaka u definisanju računovodstva je da, u isticanju njegovog sadržaja kroz definiciju, uglavnom dominira sadržaj jedne od njegovih najvidljivijih komponenti. Kao posljedica toga, sam pojam se u korištenju zna vezivati dominantno za tu komponentu. Tako se pojam računovodstva npr. veže za knjigovodstvo, ili samo za informisanje i sl., gotovo do te mjere da se počinju koristiti kao sinonimi.

Ako se posmatra praksa računovodstva, generalna ocjena upotrebe ovog pojma je da se njegova sadržina drastično reducira na najvidljivije pojavne oblike zadataka. Gotovo da se izjednačava sa pojmom knjigovodstva. Čak se i u teoriji često mogu osjetiti nerazumjevanja istorijskog razvoja same definicije pojma računovodstva. Preovlađuju pristupi „veličanja“ prvobitne i univerzalno primarne skupine zadataka odslikane u „knjigovodstvu“, kao temeljnom dijelu računovodstva. Iako je logično da je knjigovodstvo temelj za druge dijelove računovodstva, ipak istorijski razvoj doveo je do toga da se ono od prvobitnog gotovo 100% učešća u računovodstvu, svelo se na prilično nisko učešće. Razvoj informacionih tehnologija (tj. upotreba računara) učinio je ustroj i vođenje evidencija tehničkim poslom koji se veoma brzo ostvaruje i otuda uzima daleko

manje radnog vremena. Radno vrijeme računovođa se sada više ispunjava osmišljavanjem korisnih načina upotrebe tako formiranih baza podataka.

U nauci, iako se navode i drugi dijelovi koji ovaj pojam čine širim od knjigovodstva, ne pravi se jasno prikazivanje širokog obima zadataka i aktivnosti koje je ono dobijalo i dobilo, gledano istorijski, od prvih začetaka pa do savremenih dana. Posebno se kroz udžbenike, koji popularno imaju naziv „Računovodstvo“, „Osnove računovodstva“, i sl., ono najvećim dijelom ostavlja u tehnikama knjigovodstvene evidencije, što ovu oblast dodatno osiromašuje ovakvim površnim pristupima. Otuda, javlja se potreba da se na ovo pitanje daju savremeniji i konkretniji odgovori. Osim toga, da bi se gradio savremeni pristup računovodstvu mora se jasno identifikovati šta to računovodstvo prati u poslovanju organizacione cjeline. To što se obuhvata kroz računovodstvene aktivnosti, unazad – kao detaljna i sistematična retrospektiva, te unaprijed - kao detaljna, sistematična i pouzdana karta za vremensko putovanje, jeste temelj računovodstva na kojem je izgrađena jedna moćna ekonomska nauka u operativnom, taktičkom i strateškom usmjeravanju organizacionih cjelina.

Snaga računovodstvene informacije razvijala se bliskim temeljenjem drugih aspekata (pravnih, upravljačkih, tehnološko-tehničkih i sl.) na snazi računovodstvene logike, metodološkoj uređenosti, svrshodnoj usmjerenosti, vremenskoj neograničenosti i težnji za objektivnosti izraza ukupne posmatrane vrijednosti i njenih tokova u sadržini „računovodstva“. I danas, stepen razvijenosti računovodstva u okviru nacionalnih ekonomija upravo možemo mjeriti razumjevanjem samog „računovodstva“. Primitivniji i elementarniji oblici razvijenosti zadržavaju se na najvidljivijim i prvobitnim zadacima računovodstva. Savremeniji oblici se uzdižu do organskog tretiranja posmatrane pojave koja postaje bit i okosnica racionalne organizacije bilo koje uređene cjeline.

4.5. Računovodstvo i kvantitativne naučne discipline

Ono što računovodstvo odvajava od drugih čisto kvantitativnih naučnih disciplina je to što sobom predstavlja jednu, primjerenu dostignutom stepenu razvoja društva, simbiozu kvantitativnih tehnika, metoda i sistema sa kvalitativnim pojmanjem (tj. razumijevanjem) materije koju obuhvata. Ova simbioza daje ovoj naučnoj disciplini dodatni kvalitet. On, pak, u novije vrijeme (propulzivno) raste i razvija se, uvodeći ovu disciplinu sve šire i dublje u razne segmente organizacije društvenog života. Takav tok vodi ka rastu i razvoju računovodstva kao cjeline. I po formi i po sadržini. Navedena simbioza isključuje dominaciju ispraznih kvantifikacija, gdje se po svaku cijenu traži objektivistički pristup. Ona je brana iracionalnosti formalizacije u primjeni objektivističkog pristupa u razvoju računovodstva kao nauke.

Insistiranje na metodologiji prirodnih nauka i objektivističkom pristupu traži za naučnost rada da se osigura ponovljivost dobijenih rezultata. Značaj takvih rezultata za razvoj je upitan, s obzirom da: *Društveni procesi su gotovo neponovljivi na isti način*. Jer, ako su ponovljivi, postavlja se pitanje „učenja“. Valjda se kroz spoznajni proces i oni sami razvijaju. Ako se ponavljaju na isti način, onda nema razvoja i „tavorimo“ u srednjem vijeku. Je li takvo „tavorenje“ nauka? Objektivnost očito ne znači samo „ponovljivost“. Snaga „učenja“ ne dozvoljava istraživačima u društvenim naukama da se ponavljaju. Sam protok vremena nosi promjene i u posmatranju istraživača i u onome što se posmatra. Da li je cilj nauke da se istraživanje zadrži u granicama u kojima se na istom

uzroku dobijaju isti rezultati, a bez da se zapitamo: da li se taj uzorak već promjenio i da li se sam istraživač promjenio? Pa bi možda primjenio drugu metodologiju, koju bi sada u drugom vremenskom momentu vidio adekvatnijom? Da li je obična ponovljivost istraživanih rezultata dovoljan i dobar uslov za naučnost? Posebno u duhu korisnosti takvih znanja za razvijanje adekvatnog odlučivanja. Ovdje se subjektivističkim pristupom opisivanja može dati puno više relevantnih informacija, u odnosu na kvantifikacijske igrarije sa tačnošću uzorka i primjenu matematičkih, na upitnim pretpostavkama zasnovanih, aparatura. Ta kvantitativno tražena „objektivnost“, očito, u društvenim naukama postaje najvećim dijelom sama sebi svrha. Njeni rezultati odvlače društvene nauke od svoje prirode u utvrđivanju značajnih spoznaja odvijanja za procese koji kvalitativno sigurno nisu ponovljivi. Tako se dobija puno „preciznih“ (?) rezultata u priznatim publikacijama. Kada pogledate broj takvih radova i broj takvih publikacija čini vam se da smo učinili ogromne pomake. Stvarnost govori da takva znanja gotovo da nemaju praktičnih koristi, ili ih, pak, jako malo može da se implementira ili će se implementirati. Dakle, sve ostaje na poštivanju forme „tražene naučnosti“.

Sa prepoznavanjem društvene prirode računovodstva u računovodstvenoj teoriji dolazi do odustajanja od pozitivističkog pristupa. S obzirom da se istovremeno u najvećem broju društvenih nauka odbacuje metodologija prirodnih nauka u istraživanju (Gaffikin, 2006), i računovodstvo je u istoj poziciji. Podaci sa kojima operiraju računovođe uključuju brojne vrijednosne sudove. Ako tu činjenicu ne bi imali u vidu to bi značilo „ignorisanje važnih aspekata njegovih podataka“ (Mautz, 1963:319). Otuda, u računovodstvenoj teoriji se razvija uvjerenje da objektivnost nije moguća. Prihvata se subjektivistički pristup koji podrazumijeva: konstrukcionističku ontologiju, anti-pozitivističku epistemologiju, te primjenu kvalitativnih metoda istraživanja.

Istina je, po nama, obično *na sredini puta*. Problemi istraživanja bi trebali da određuju metode koje treba primjenjivati. To, pak, s druge strane ostavlja dovoljan prostor i za subjektivistički i za objektivistički pristup istraživanju istog problema. Udvajajući metodološki različita istraživanja, sudovi o istraživanom problemu bi se po nama nadopunjavali.

4.6. Odnos računovodstva sa procesima odlučivanja i upravljanja

Najveći dio definicija polazi od usko definirane uloge računovodstva, tj. da je to samo informacioni sistem koji ima za zadatak da proizvede informacije od koristi za proces donošenja odluka. To, s jedne strane, odvaja sam proces odlučivanja od računovodstva. Ono ostaje izvan procesa odlučivanja u svijetlu takvih definicija. Da li zbilja računovodstvo nije prisutno u procesu odlučivanja? Da li su samo njegove informacije jedna od prostih osnova za donošenje odluka (koja treba da menadžmentu pokaže poslovanje iz određenog ugla ovisno o odluci koja se donosi)? Zar nije sama mogućnost ili, pak, nemogućnost dobijanja informacije minimalnog rizika u pogledu njene sadržine već determinanta ponašanja onoga koji odlučuje? Da li i sami donosioci odluka u procesu odlučivanja ne izvršavaju dio zadataka koji izvorno pripada računovodstvu a ugrađeni su u sam tok procesa odlučivanja? Ako je to tako, zar se računovodstvo može krutom granicom odvojiti od procesa odlučivanja. Njegova objektivnost u informisanju postignuta distanciranjem od onoga o čemu izvještava tj. sužavanjem polja subjektivnih ocjena, ne zaustavlja njegov prodor i u sam proces

odlučivanja. Taj proces ne može započeti bez računovodstvenih informacija, ne može teći bez kontinuelnih računovodstvenih obrada problema o kojem se odlučuje i završava se obrisima računovodstvenih obračuna, proračuna i obrada informacija koje su okosnica finalne građe odluka onih koji odlučuju. Ti elementi su onda input sistema nadzora, u kojem opet računovodstvo igra jednu od glavnih uloga.

Tako Miller i O'Leary za računovodstvo kažu da kreira „upravljiva lica“ (1987). To nas upućuje na nezamjenljiv značaj računovodstva za stvaranje pretpostavki za proces upravljanja i odlučivanje kao dio ovog procesa, te za njihovu realizaciju. Ono se često posmatra i kao centralni element u upravljanju (Burchell i dr., 1980).

4.7. Interakcija računovodstva sa društvom

Računovodstvo ima i svoje sociološko značenje. Snažan je instrument organizacije funkcionisanja društva u dijelu aktivnosti koje traže podršku smislenoj i racionalnoj upotrebi ograničenih resursa u ostvarivanju postavljenih ciljeva društva, njegovih širih i užih dijelova i individua. Na mikro i makro nivou omogućava posmatranom subjektu vlastitu racionalnu aktivnost unutar društvene aktivnosti, ali i racionalnu aktivnost u interakciji sa širim cjelinama i okruženjem u cjelini. Otuda, ono se može posmatrati i „*javnim dobrom*“ koje pomaže poboljšati alokaciju ograničenih resursa za dobrobit društva u cjelini (Ireland, 2005:12).

Obim i intenzitet interakcije računovodstvene nauke sa društvom određuju njegove sociološke i diskurzivne perspektive. Otuda se u radu autora Schiehlla i dr. navodi da se računovodstvo može posmatrati kao „sociološko-sistemska struktura, sa ulazom, procesom, i izlazom“ (2007:88). Inputi takvog sistema su faktori kao što su: tržišni pritisak, institucionalni uticaji, potrebe upravljačkih odluka, inflacija i dr. Njihov utjecaj je polazna tačka računovodstvenog procesa. Pri tome, „...diskurzivni rezultat je stvaranje ili poboljšanje računovodstvenih praksi, dok je sociološki doprinos korektna inkorporacija ovih aspekata u računovodstveni okvir za usmjeravanje potreba korisnika i služenje kao modeli tumačenja. Dakle, računovodstveni društveni-output je predstavljen boljim pretpostavkama za finansijsko zdravlje firme za investitore i dioničare i poboljšanim odlučivanjem menadžera.“ (Schiehll i dr.; 2007:88) Iz navedenog, autori izvlače zaključak da je odabir sistema izvještavanja u stvari društveni izbor. Snaga pregovaranja zainteresiranih grupa odlučuje kakav će taj sistem biti. Tako on može biti podvrgnut potrebama oporezivanja (tamo gdje je jak utjecaj državnih struktura), ili investitora i povjerilaca, i sl. Dakle, snage okruženja u kojem funkcioniše računovodstvo značajno utiču na njegovo oblikovanje, a ono je, kako smo to do sada konstatovali, usko vezano za definisanje ovog pojma.

Prema Milleru računovodstveno informisanje utiče na društveni život i to:

- u političkoj dimenziji: „kao tehnologija, način intervenisanja, uređaj za pokretanje aktivnosti, pojedinaca i objekata na takav način da svijet može biti transformisan“;
- u ideološkoj dimenziji: može biti posmatrano kao posebno naučno tijelo koje obezbjeđuje „diskurzivna predstavljanja i riječnike“; i
- u ekonomskoj dimenziji: doprinosi „načinu na koji „ekonomsko“ područje konstituisano i rekonstituisano promjenama praksi izračunavanja koje obezbjeđuju znanje o tome“ (1994:2-4).

Računovodstvo se dakle posmatra kao društvena i institucionalna praksa koja služi pojedincima, entitetima i procesima, i transformiše ih u pokušajima da postiču specifične ciljeve. Međutim, računovodstvo je i mreža međusobno povezanih praksi. Ono funkcionira šire i dublje od pojedinačnih praksi i „snaga računovodstva nije samo u kreiranim informacijama, već i u prožimanju društvenih odnosa i oblikovanju načina razmišljanja“ (Jones i Dugdale, 2001:36). I prema Lughlin-u prva karakteristika tzv. *kritičkog računovodstva* je da ono ima društvene, političke i ekonomske posljedice (Lughlin, 1999, prema: Gaffikin, 2006:10).

Sa druge strane, navedeno ima za posljedicu da je naučno istraživanje u oblasti računovodstva pod snažnim uticajem kretanja u razvoju drugih društvenih praksi i nauka. Otuda, postoje dva toka istraživanja u računovodstvu: Sjeverno-Američki i Evropski. Sjeverno-Američki je zasnovan na pozitivističkom metodu, i polazi od: razvoja hipoteza, ekonomskih teorija koje podržavaju hipotezu, empirijskog testiranja korištenih ekonometrijskih tehnika, i izvlačenja zaključaka kojima se teži izgraditi teorija koja omogućava objašnjenje i predviđanje prakse. Evropski je zasnovan na disciplinama kao što su sociologija, psihologija, istorija i politička ekonomija. Ovdje se ne polazi od normativnog pristupa, niti se postavljaju hipoteze koje će se testirati. Nasuprot tome, predlaže se detaljna razrada snaga koje uobličavaju računovodstvo. To bi se trebalo ostvarivati u sklopu „seta društvenih interakcija“ (Lopes i Martins; 2005) koje postoje pri njihovom odmjerenju snaga u oblikovanju računovodstva i njegovog output-a.

4.8. Računovodstvo i sistem vrijednosti

Računovodstvo stvara ambijent koji osigurava učesnicima poslovanja sigurnost u odlučivanju o angažovanju resursa u ekonomskim aktivnostima cjeline kojoj pripadaju. Polazeći od ove *stečene* uloge, računovodstvo mora da ima razvijen sistem vrijednosti koji će mu omogućiti da takvu funkciju izvršava na adekvatan način. Međutim, ovaj sistem vrijednosti ne može a da ne bude dio ukupnog sistema vrijednosti jednog društva. Otuda, sve ono što negativno djeluje na sistem vrijednosti jednog društva, djelovaće negativno i na sistem vrijednosti računovodstva. Jači potresi ove vrste čine osnovu računovodstvene aktivnosti nestabilnom ili, pak, ona prividno postoji u najvažnijim elementima. Ako je osnova nestabilna, za posljedicu imamo jako izražene aktivnosti tzv. kreativnog računovodstva. Ako je, pak, prividno konstituisana, za posljedicu imamo pojavu „formalnog“ računovodstva. Formalizacija računovodstvenih aktivnosti za rezultat ima i formalno ispravne rezultate tih aktivnosti. Međutim, oni nemaju ozbiljnu sadržinsku tj. materijalnu vrijednost, te računovodstvo nema materijalne pretpostavke da suštinski ostvaruje temeljnu svrhu svoga postojanja.

Na kreiranje sistema vrijednosti djeluje i povezivanje računovodstva sa religijama, iako je moderno računovodstvo smatrano primjerom racionalnosti (npr. kod Weber-a). Veze sa religijom se vide još od monaha Pačiolija, gdje su za njega načini dvojnog knjigovodstva dio „velikog projekta za ponovno naglašavanje vjere u redu posvećenja od Boga“ (Thompson, 1994: 51). U arapskim zemljama se razvija čak i „islamsko računovodstvo“. Ono odražava uticaj sistema vrijednosti Islamskog svijeta. Može se definisati kao „proces identifikovanja, mjerenja i saopštavanja ekonomskih i drugih relevantnih informacija, inspirisan Islamskim svjetonazorom i etikom, u skladu sa Islamskim pravom (Šerijatom) – kako bi se omogućilo na informacijama zasnovana

mišljenja i odluke potencijalnih i očekivanih korisnika informacija – za poboljšanje socijalne zaštite i traženje mardhatillah-a (blagoslova Allaha)“ (Rahim, n.d.:22).

Veza sa religijama neke od autora poput Jones-a i Dugdale-a vodi ka isticanju potrebe za sekularizacijom računovodstva. Po njima, „razvoj modernog računovodstva kao racionalne kalkulacije obuhvata proces sekularizacije – pročišćenje (li najmanje zamračenje) uvjerenja i vrijednosti.“ (Jones i Dugdale, 2001:45)

4.9. Računovodstvo iz ugla teorije organizacije

Savremena shvatanja često vezuju pojam organizacije i njenog funkcionisanja za set ugovora različitih učesnika. Tako npr. poslovna organizacija se posmatra kao set ugovora između radnika, dioničara, menadžera, povjerilaca, državnih institucija, dužnika i sl. koji zajedno čine da organizacija postoji i funkcionise. Računovodstvo je, pri tome, potrebno za sklapanje ugovora, nadzor nad izvršavanjem, podsticanje za izvršavanje ugovorom preuzetih obaveza, prilagođavanje ugovornih odnosa, i održavanje ugovornog seta organizacije. Ono obezbjeđuje adekvatan sistem mjerenja doprinosa koji daje svaki učesnik, pomaže u određivanju iznosa podsticaja kojeg oni očekuju, nagleda raspodjelu podsticaja, pomaže poređenju datih doprinosa i primljenih podsticaja i raspodjeljuje ove informacije i raspodjeljuje informacije različitim tržištima faktora za njihovo održavanje likvidnim i pronalazjenje zamjene za učesnike koji odlaze. Ono, takođe, čini „neke informacije dostupnim u obliku opšteg znanja ili javno objelodanjivanje za pomoć smanjenju sukoba između učesnika u vrijeme kada oni ponovno ugovaraju njihove ugovore“ (Sunder, 2001:2). Imajući u vidu navedeno, Sunder izvodi zaključak da „računovodstvo igra ključnu ulogu u kreiranju i održavanju moderne industrijske ekonomije“ i da je računovodstvo „ono što čini organizacije mogućim“ (2001:10).

5. ZAKLJUČNA RAZMATRANJA I PRIJEDLOG DEFINICIJE

Provedeno istraživanje adekvatnosti postojećih definicija računovodstva potvrdilo je postavljenu hipotezu da postojeće definicije ne ukazuju u dovoljnoj mjeri na karakteristike savremenog računovodstva. Možemo zaključiti da je zbog dinamičnog razvoja računovodstva neophodno osavremeniti njegovu definiciju, jer ono: sve više se *proteže* u druge oblasti; povećava integrisanost organizacije u ostvarivanju misije i misije širih organizacionih cjelina; učvršćuje organizaciju objektivnim informacijama i usmjeravanjem racionalizacija upotrebe resursa a što podiže efektivnost i efikasnost aktivnosti organizacije; jedan je od važnih instrumenata na kojima počiva racionalna organizacija društveno-ekonomskih odnosa u uređenim organizacionim cjelinama; ima sposobnost prevođenja kvaliteta u kvantitete u finansijskom izrazu koja ne trebaju dalja referiranja; ima veliku primjenljivost na mikro i makro nivou, za profitne i za neprofitne ciljeve; podržava strateško upravljanje, itd. Tradicionalnu ulogu „snabdjevača informacijama“, kao i pasivnu ulogu koja mu je nametnuta, je kao što vidimo davno prerاسlo. To stvara potrebu da se unesu novi elementi u definiciju računovodstva, da se ona pomjeri od nabiranja elemenata sadržine, ka naglašavanju suštine, značaja i uloge.

Na osnovu dosadašnjih spoznaja o slabostima postojećih definicija, te o savremenim determinantama definisanja računovodstva, predlažemo pristup koji glasi:

Računovodstvo je profesija i naučno-nastavna disciplina koja na specifičan način

uobličava ostvarenje aktivnosti područja organizacije koje u praksi egzistira, raste i razvija se u nezamjenljivi dio sistema praćenja i usmjeravanja ukupnog života organizacione cjeline i njenih dijelova i njihovog adekvatnog integrisanja u okruženje, a koji je zasnovan na informacijama o tokovima vrijednosti.

Osnovni elementi koje definicija ističe su sljedeći:

(1) Računovodstvo je profesija i naučno-nastavna disciplina - na prvom mjestu se u predloženoj definiciji stavlja određenje da je to profesija, iz želje da se naglasi da ono nastaje iz potreba prakse. To dokazuje i postojanje danas velikog broja međunarodnih i nacionalnih profesionalnih tijela. Status naučne discipline ukazuje da posjeduje naučni metod u istraživanju i razvoju saznanja koja čine teorijsku osnovu računovodstva. Isticanje pozicije nastavne discipline je nužno, jer danas ne postoji ekonomska škola ili fakultet bez računovodstva kao nastavne discipline;

(2) Računovodstvo na specifičan način uobličava ostvarenje aktivnosti dijela sistema praćenja i usmjeravanja ukupnog života organizacije i njenih dijelova - ovim se naglašava posebnost načina kreiranja informacija koje nastaju na osnovama računovodstvene jednačine, upotrebe konta, te brojnih tehnika i metoda razvijenih u okvirima računovodstva za smisleno praćenje i usmjeravanje aktivnosti bilo koje organizacije i njenih dijelova. Ta posebnost ga odvaja od kvantitativnih disciplina i njihove metodologije, koju i ono može da koristi po potrebi. Takođe, izvorno značenje riječi nas vodi ka pripadnosti sistemima nadzora a koji su opet dio sistema praćenja i usmjeravanja aktivnosti. Time je obuhvaćen i aspekt izvornog značenja riječi računovodstvo. U ovom elementu se može prepoznati i aspekt odnosa prema procesima odlučivanja i upravljanja;

(3) Računovodstvo uobličava napore integrisanja organizacione cjeline u okruženje – ovaj element naglašava aktivnu ulogu računovodstva u ostvarivanju veze organizacije sa okruženjem i njenim adekvatnim pozicioniranjem u okruženju. Ta integracija podrazumijeva i izgrađivanje sistema vrijednosti adekvatnog vrijednostima okruženja, kao i adekvatno pozicioniranje u sistemu odgovornosti;

(4) Računovodstvo se odnosi na dio sistema praćenja i usmjeravanja koji je zasnovan na informacijama o tokovima vrijednosti – tokovi vrijednosti su osnova za sve ono što se u računovodstvu kreira i nudi za usmjeravanje aktivnosti organizacije;

(5) Računovodstvo je područje organizacije koje u praksi egzistira, raste i razvija se - ovaj element naglašava dinamičan rast i razvoj sadržine računovodstva, koji je vezan usko sa rastom uloge i značaja ovog fenomena;

(6) Objekat posmatranja računovodstva su organizaciona cjelina i njeni dijelovi – što nas upućuje na značaj računovodstva za organizaciju kao cjelinu, ali i za njene dijelove koji mogu biti shvaćeni na različite načine. Tako se dijelovi organizacije mogu posmatrati kao npr. različiti centri odgovornosti, pravne cijeline unutar složene organizacije, ili, pak, u duhu savremenog shvatanja organizacije kao seta ugovora – kao učesnici ugovaranja. Računovodstvo pomaže u usklađivanju interesa i uloge različitih dijelova organizacije, te razvija sistem mjerenja performansi za ove potrebe;

(7) Predložena definicija ne pobraja sve elemente sadržine računovodstva. To bi bilo teško izvodljivo iz najmanje dva razloga: Prvog, jer je njihov broj već previše veliki za posebno isticanje u definiciji, i, drugog, jer se pokazuje trend stalnog rasta njihovog broja sa proticanjem vremena. Oni se i kvalitativno mijenjaju. Tako se postavlja pitanje i

promjena njihove značajnosti u ukupnoj sadržini računovodstva (npr. značaj knjigovodstva sa većom upotrebom savremenih informacionih tehnologija i tehnika se drastično smanjuje u odnosu na ostale komponente); i

(8) Predložena definicija omogućava: spoznaju pojma računovodstva; sagledavanje mjesta profesije u društvu, njenih granica i identiteta; korisna je kao osnova za evaluaciju rada članova profesije; i dovoljno je široka da je dinamičan razvoj neće učiniti brzo zastarjelom. Ovo posljednje naročito, ima li se u vidu nastojanje akademskih radnika da se unesu nove metodologije u računovodstvo, takve kao npr. trojno knjigovodstvo, multiplo knjigovodstvo i sl.

Postavljena hipoteza u radu dokazana je kroz realizaciju ciljeva istraživanja. Prvi cilj je realiziran u okviru dijela pod brojem 2.1., drugi u dijelovima rada pod 2.2 i 2.3., treći u dijelu rada pod brojem 3, i četvrti (posljednji) cilj je realiziran dijelom kroz tačke 2.2 i 2.3. i dijelom (prijedlog definicije sa njenim elementima) u dijelu „zaključna razmatranja sa prijedlogom definicije.“

LITERATURA

1) Abdul Rahim Abdul Rahman (n.d.). An Introduction to Islamic Accounting, theory and practice. Dostupno na: <http://www.kantakji.com/media/9260/introduction-to-islamic-accounting-practice-and-theory.pdf> (pristupljeno: 10.11.2015).

2) Accounting Principles Board (1970). Statement of the Accounting Principles Board, No. 4, „*Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises*“. New York: American Institute of Certified Public Accountants.

3) Albrecht, S. W., Stice, K.E., Stice, D.J. and Swain, R.M. (2008). *Accounting: Concepts and Applications*.10-e. Thomson South-Western.

4) American Accounting Association (1966). *A statement of Basic Accounting Theory*. Evanston, Ill.

5) Anderson, M., Edwards, J. R. & Mathews, D. (1997). *The Priesthood of Industry: The Rise of the Professional Accountant in British Management*. Oxford: Oxford University Press.

6) Anon (2006). Klasifikacija i definicija. Dostupno na: <http://dzs.ffzg.hr/text/> . (Pristupljeno: 12.07.2015.).

7) Armstrong, P. (1987). The Rise of Accounting Controls in British Capitalist Enterprises. *Accounting Organisation and Society*. Vol. 12.

8) Belak, V. (2006). *Profesionalno računovodstvo: prema MSFI i hrvatskim poreznim propisima*, Zagreb: Zgombić & Partneri.

9) Burchell, S., Clubb, C., Hopwood, A., Hughes, J. & Nahapiet, J. (1980). The Roles of Accounting in Organizations and Society. *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 5. No. 1.

10) Committee on Accounting Terminology (1953). *Accounting Terminology Bulletin Number 2*. New York: American Institute of Certified Public Accountants.

11) Coombs, H., Hobbs, D. and Jenkins, E. (2005). *Management Accounting: Principles and Applications*. London: SAGE Publications Ltd.

12) Copeland, M.R., Dascher, E.P. and Davison, L.D. (1980). *Financial*

Accounting. Joh Wiley&Sons, Inc.

13) Crumbley, D.L., Heitger L.E., Smith G.S. (2005) *Forensic and investigative accounting*. CCH Group, Chicago, IL. 13).

14) Dauderis, H. and Annand, D. (2014). *Introduction to Financial Accounting*, second edition, Valley Educational Services Ltd.

15) Donald Kieso, E.D. and Weygandt, J.J. (1992). *Intermediate Accounting*. seventh ed.

16) Dyckman, R.T., Dukes,E.R. and J. Davis, J.C. (1992). *Intermediate Accounting*. Revised Edition, Homewood: Irwin, Inc.

17) Elliott, B. and Elliot, J. (1999). *Financial Accounting and Reporting*, Third Edition, England: Pretince Hall Europe.

18) Fellingham J. (Avgust 9, 2006). Is Accounting an Academic Discipline?. *American Accounting Association Annual Meeting Plenary Session*. Washington, D. C. Dostupno na: <http://fisher.osu.edu/~fellingham.1/Review/johnplenary.pdf> (pristupljeno: 10.09.2015).

19) Gaffikin, M. (2006). The Critique of Accounting Theory. *Accounting & Finance Working Paper*. 06/25, School of Accounting & Finance, University of Wollongong, Research.

20) Harrison, Jr., T.W. and Horngren, T.C. (1998). *Financial Accounting*. Third Edition. New Jersey: Pretince-Hall.

21) Hopwood, A. (1989). Accounting and the Pursuit of Social Interests, in Chua et al.

22) Ireland, J. (2005) *Principles of Accounting* .University of London Press. Dostupno na: http://202.79.21.40/lms/admin/uploaded_file/Principles%20of%20accounting.pdf (pristupljeno: 21.02.2015).

23) Jones C.T. and Dugdale, D. (2001). The Concept of an Accounting Regime. *Critical Perspectives on Accounting*. 12.

24) Jones, T. C. & Dugdale, D. (1995). Manufacturing Accountability. In Berry, A., Broadbent, J. & Otley, D. (eds), *Management Control: Theories, Issues and Practices*. London: Macmillan.

25) Kieso, E.D. and Weygandt, J.J. (1992). *Intermediate Accounting*. Seventh ed.

26) Klobučar J. (2003). *Računovodstvo*, 3.izd. Sarajevo: Ekonomski fakultet u Sarajevu.

27) Kovács, I.Z. and Deák, I. (2012). Accounting – Profession vs. Science. *Focus on Accounting*.

28) Larson, D. K., Wild, J.J. and Chiappetta, B. (2002). *Fundamental Accounting Principles*. Volume 1. 16-th edition. McGraw-Hill Irwin. Ch.

29) Lopes, A. and Martins, E. (2005). *Teoria da Contabilidade: uma nova abordagem*. Editora Atlas.

30) Lowe, T. and Tinker, T.(1989) „*Accounting as Social Science*” *Abstract Versus Concrete Sources of Accounting Change*”, in Chua et al (eds) (1989), *Critical Perspectives in Management Control*, Basingstoke: The Macmillan Press Ltd.

31) Matuz, R. K. (1963), *Accounting as a Social Science*, The Accounting Review.

32) McSweeney, B. (1994). Management by Accounting. In Hopwood A.G. & Miller P. (eds). *Accounting as Social and Institutional Practice*. Cambridge: Cambridge

University Press.

33) Meigs, F.R. and Meigs, B.W. (1993) *Accounting : The Basis for Business Decisions*. Ninth Edition, New York: McGraw-Hill, Inc.

34) Miller, P. & O'Leary, T. (1987). Accounting and the Construction of the Governable Person. *Accounting, Organizations and Society*. Vol. 12. No. 3.

35) Miller, P. (1994). Accounting as Social and Institutional Practice: An Introduction. In Hopwood A.G. & Miller P. (eds), *Accounting as Social and Institutional Practice*. Cambridge: Cambridge University Press.

36) Miller, P. (1994). Accounting as Social and Institutional Practice: An Introduction. In Hopwood, A.G. & Miller, P. (eds). *Accounting as Social and Institutional Practice*. Cambridge: Cambridge University Press.

37) Morgan, G. (1983). Social Science and Accounting Research: A Commentary on Tomkins and Groves. *Accounting, Organizations and Society*. v 8.

38) Munro, R. (1996). Alignment and Identity Work: The Study of Accounts and Accountability. In Munro R. & Mouritsen J. (eds). *Accountability: Power, Ethos and the Technologies of Managing*. London: International Thompson Business Press.

39) Needles, E.B., Anderson, R.H. and Caldwell, C.J. (1984) *Principles of Accounting*. Second Edition, Boston: Houghton Mifflin Company.

40) Paul M. Collier, M.C. (2003). *Accounting for Managers: Interpreting accounting information for decision making*. England: John Wiley&Sons, Ltd.

41) Petrović, G. (1990). *Logika*. 20.izd. Zagreb: Školska knjiga.

42) Reeve, M.J. and Waren, S.C. (1994). *Managerial Accounting*. Third Edition. Couth-Western Publishing Co.

43) Roberts, J. (1996), From Discipline to Dialogue: Individualizing and Socializing Forms of Accountability. In Munro R. & Mouritsen J. (eds), *Accountability: Power, Ethos and the Technologies of Managing*. London: International Thompson Business Press.

44) Schiehl, E., Borba, A.J. and Murcia D.F. (2007) Financial Accounting: An Epistemological Research Note. *R. Cont. Fin. USP São Paulo*. v. 18.

45) Solomon, Z., Vergo, R. and Walter, L. (1986). *Accounting principles*, New York: Harpers Row, Publishers, INC.

46) Stevanović N. i Petrović T. (2010). *Upravljačko računovodstvo*, Brčko: Ekonomski fakultet u Brčkom.

47) Sunder, S. (2001). *Accounting: Continuity and Transition*. Published in Gary J. Previts, ed. *Research in Accounting Regulation*, Vol. 14: 229-243. Elsevier Inc. Dostupno na: <http://www.som.yale.edu/faculty/sunder/research.html> (ristupljeno: 10.10.2015).

48) The Institute of Chartered Accountants of India - ICAI (n.d.). Accounting: An Introduction, Common Proficiency Test. Ch. 1. Dostupno na: <http://www.icaiknowledgegateway.org/littledms/folder1/chapter-1-accounting-an-introduction.pdf> (pristupljeno: 09.11.2015).

49) Thompson, G. (1994). Early Double-Entry Bookkeeping and Rhetoric of Accounting Calculation. In Hopwood, A.G. & Miller, P. (eds). *Accounting as social and Institutional Practice*. Cambridge: Cambridge University Press.

50) Vujaklija, M. (1980). *Leksikon stranih reči i izraza*. Beograd: Prosveta.

51) Willmott, H. (1996). *Thinking Accountability: Accounting for the Disciplined*

Production of the Self". In Munro R. & Mouritsen J. (eds). *Accountability: Power, Ethos and the Technologies of Managing*. London: International Thompson Business Press.

51) Wohle, G. (1976). *Bilanzierung und Bilanzpolitik*, 4. Auflage. Verlag Vahlen. Munchen. Preuzeto iz: Škarić-Jovanović, K. (2009). *Finansijsko računovodstvo*. Beograd: Ekonomski fakultet u Beogradu.

52) Wohle, G. (1976). *Bilanzierung und Bilanzpolitik*. 4. Auflage. Munchen. Verlag Vahlen, preuzeto iz: Škarić-Jovanović, K. (2009). *Finansijsko računovodstvo*, Beograd: Ekonomski fakultet u Beogradu.

53) Zgombić, H. (2001). *Business Dictionary: English – Croatian – englesko – hrvatski*. 3. izd. Sarajevo: Revicon.