

Dr. LAJOŠ ŽAGER, znanstveni suradnik
Ekonomski fakultet Zagreb, Sveučilište u Zagrebu

RAČUNOVODSTVENI IZVJEŠTAJI I OPERATIVNI CONTROLLING

UDK: 657:65.012

Primljeno: 24. 04. 1996.

Pregledni rad

Računovodstvene informacije predstavljaju output računovodstvenog sustava prezentiran u obliku različitih izvještaja. Revizijom se ispituje realnost i objektivnost financijskih izvještaja. Analiza financijskih izvještaja sadrži skup različitih postupaka pomoću kojih se podaci iz financijskih izvještaja pretvaraju u računovodstvene informacije relevantne za upravljanje. "Nosioci" tih informacija najčešće su pokazatelji. U sustavu operativnog controllinga naglašena je potreba za razmatranjem povezanosti računovodstvenih i neračunovodstvenih informacija. Integriranjem računovodstvenog i neračunovodstvenog informacijskog sustava te prilagođavanjem tih sustava zahtjevima korisnika informacija, controlling priprema kvalitetnu i cjelovitu informacijsku podlogu za donošenje poslovnih odluka.

Ključne riječi: računovodstveni sustav, financijski izvještaji, financijski pokazatelji, informacije, controlling, odlučivanje

1. UVOD

U tržišnim uvjetima privređivanja, poslovanje poduzeća izloženo je brojnim promjenama kojima se, zbog osiguranja razvoja i opstanka na tržištu, mora stalo prilagođavati. Taj proces prilagođavanja poduzeća promjenama u okruženju mora biti usmjeravan i kontroliran proces. Stoga privređivanje u takvim uvjetima sve više naglašava značaj upravljanja poslovanjem. Ako se želi promišljati poslovanje nekog poduzeća to nije moguće bez adekvatne informacijske podloge, a to znači da je potrebno raspolagati informacijama o činjeničnom stanju toga poduzeća. Značajan dio takvih informacija nastaje u računovodstvenom sustavu i zapisan je u financijskim izvještajima. Financijski izvještaji predstavljaju završnu fazu računovodstvenog procesiranja podataka. U tom kontekstu vrlo je značajna i uloga revizije kojom se osigurava realnost i objektivnost financijskih izvještaja. Međutim, postavlja se pitanje da li je moguće upravljati samo na temelju informacija iz financijskih izvještaja. Sasvim je sigurno da su te informacije neophodne za proces upravljanja, ali isto tako je sigurno da one nisu dovoljne. Da bi se osiguralo racionalno upravljanje potrebno ih je kombinirati sa čitavim nizom drugih računovodstvenih i neračunovodstvenih informacija. Ovakvim načinom sagledavanja problematike upravljanja ističe se značaj controllinga.

2. POVEZANOST UPRAVLJANJA I CONTROLLINGA

Općenito je prihvaćeno mišljenje, sa stajališta kibernetike, da je upravljanje proces prevođenja složenog sustava iz jednog stanja u drugo, i to pomoću utjecaja na njegove varijable. Pritom je naglašen značaj povratne veze koja ima kontrolnu funkciju i temeljni je instrument upravljanja. Da bi se ostvarila usklađenost sustava s okolinom te da bi se osigurao njegov opstanak, sustav se mora razvijati. Prema tome, promatrano sa stajališta poduzeća, upravljanje je moguće definirati kao proces svjesnog usmjeravanja poduzeća nekim ciljevima koji su u funkciji općeg cilja, a to je razvoj poduzeća kojim se osigurava njegov opstanak u uvjetima tržišnog okruženja. Ciljevi se uobičajeno razmatraju u kontekstu dugoročne orijentacije (strategijsko upravljanje). Međutim, da bi se ciljevi mogli ostvariti, potrebno je definirati i zadatke u kraćem roku te utvrditi koji su to poželjni rezultati koji omogućavaju ostvarivanje dugoročnih ciljeva (taktičko i operativno upravljanje). Proces upravljanja podrazumijeva i stvaranje organizacijskih pretpostavki u smislu efikasne provedbe odluka te kontrolu nad ostvarivanjem. Sukladno ovim odredbama proces upravljanja moguće je rasčlaniti na četiri potprocesa [10;5]: planiranje, odlučivanje, rukovođenje i kontrola.

Generičke funkcije controllinga obuhvaćaju [9;40]: 1) koordiniranje (identifikacija i koordinacija ciljeva), 2) planiranje (navođenje ulaznih i izlaznih veličina na cilj, postavljanje planskih vrijednosti i granice tolerancije, postupak s tolerantnim prekoračenjima), 3) informiranje/analiza (spoznavanje izlaznih veličina, otkrivanje i analiza odstupanja, informiranje i prognoziranje, pronalaženje i ocjena alternativa) i 4) upravljanje/reguliranje (podržavanje odluka, normativno orijentirano upravljanje). Sagleđavanjem generičkih funkcija controllinga te njihova sadržaja uočava se povezanost između controllinga i procesa upravljanja. U tom kontekstu "controlling se može definirati kao instrument cjelovitog upravljanja svim funkcijama u poduzeću, čiji je zadatak da podrži proces odlučivanja i upravljanja kroz pripremu i pružanje cilju orijentiranih informacija" [6;242]. Pri klasifikaciji informacija koje su potrebne u procesu upravljanja [10;101] ističe se da one mogu biti nekvantitativne (npr. zadovoljstvo potrošača, upravljačke sposobnosti) i kvantitativne. Nadalje, kvantitativne informacije mogu se raščlaniti na nefinancijske (npr. podjela tržišta, kapacitet) i financijske (npr. likvidnost, profitabilnost, struktura kapitala). Financijske informacije, najvećim dijelom, nastaju u računovodstvenom sustavu i zapisane su u financijskim izvještajima. S tim u svezi, "controlling u poduzeću djeluje na povezivanju informacija iz računovodstvenog i neračunovodstvenog informacijskog sustava, a u težnji da udovolji zahtjevima menadžmenta za relevantnim informacijama usmjerenim cilju odlučivanja. To ima povratan utjecaj na unapređenje organizacije i upravljanja te na ostvarenje boljih poslovnih i financijskih rezultata" [6;236].

3. RAČUNOVODSTVENI SUSTAV I FINACIJSKI IZVJEŠTAJI

Računovodstveni sustav, kao značajniji dio informacijskog sustava poduzeća, može se opisati kao proces prikupljanja podataka, njihovog procesiranja tj. obrade, sastavljanja računovodstvenih izvještaja te dostavljanja tih izvještaja zainteresiranim korisnicima. Pri razmatranju računovodstvenih izvještaja, sasvim je sigurno, da najznačajnije mjesto pripada financijskim izvještajima. Pod temeljnim financijskim izvještajima podrazumijeva se bilanca, račun dobiti i gubitka, izvještaj o zadržanim

dobicima, izvještaj o novčanom tijeku te bilješke uz financijske izvještaje. Značaj financijskih izvještaja moguće je sagledati i u kontekstu upravljanja poslovanjem i razvojem poduzeća te u mogućnosti sagledavanja temeljnih kriterija upravljanja, sigurnosti i uspješnosti (efikasnosti). Uobičajeno se ističe kako se putem bilance sagledava financijski položaj tj. sigurnost poslovanja, dok je račun dobiti i gubitka usmjeren na sagledavanje uspješnosti poslovanja. Međutim, pritom se ne smije zanemariti činjenica da svi temeljni financijski izvještaji čine jedinstvenu cjelinu.

Računovodstvo nije samo sebi svrhom već je usmjereno korisnicima. Ista informacija za različite korisnike i razine odlučivanja nema jednaku vrijednost. Stoga je u postupku prikupljanja, obrade i prezentiranja računovodstvenih informacija potrebno voditi brigu o tome kome su one namjenjene. To znači da računovodstvene informacije, pored zahtjeva koji se postavljaju pred njihovu kvalitetu, moraju biti sastavljene i prezentirane na način koji osigurava zadovoljavajuću razinu njihove razumljivosti i upotrebljivosti. U tom kontekstu ističe se značaj revizije koja je temeljna pretpostavka kvalitete financijskih izvještaja te analize koja utječe na poboljšanje razumljivosti i upotrebljivosti financijskih izvještaja.

4. REVIZIJA I ANALIZA FINACIJSKIH IZVJEŠTAJA

Korisnici financijskih izvještaja moraju biti sigurni da su imovina, obveze, kapital, prihodi, rashodi te novčani primici i izdaci prikazani u financijskim izvještajima realne i objektivne veličine, u čemu pomaže revizija. Ona je značajna, između ostalog, i zbog toga što pridonosi kvaliteti informacijske podloge za upravljanje. Predmet revizije financijskih izvještaja je stupanj usklađenosti financijskih izvještaja sa unaprijed definiranim kriterijima [10,156]. Najčešće se pod kriterijima na temelju kojih se prosuđuje realnost i objektivnost financijskih izvještaja podrazumijevaju računovodstvena načela i standardi, zakonski propisi te usvojene računovodstvene politike. Uobičajeno se postupak revizije provodi u skladu s revizijskim standardima, kodeksom profesionalne etike te zakonskim propisima.

Realni i objektivni financijski izvještaji predstavljaju značajan informacijski potencijal. Međutim da bi se povećala njihova upotrebljivost u procesu upravljanja potrebno ih je analizirati. Analiza financijskih izvještaja može se opisati kao proces primjene različitih analitičkih postupaka pomoću kojih se podaci iz financijskih izvještaja pretvaraju u upotrebljive informacije relevantne za upravljanje [10;99-129]. Razlikuje se horizontalna i vertikalna analiza koja se temelji na komparativnim i strukturnim financijskim izvještajima. Međutim, za kompleksnije sagledavanje poslovanja potrebno je formirati i računati pokazatelje. Osim pojedinačnih pokazatelja i skupina pokazatelja u analizi se uobičajeno koriste i sustavi pokazatelja te zbrojni ili sintetički pokazatelji.

5. ULOGA RAČUNOVODSTVA, REVIZIJE I ANALIZE FINACIJSKIH IZVJEŠTAJA U SUSTAVU OPERATIVNOG CONTROLLINGA

Temeljni instrument djelovanja u sustavu operativnog controllinga je budžet [6;244]. Pritom je budžet moguće opisati kao kvantifikaciju tj. vrijednosni iskaz planiranih ciljeva te poželjnih rezultata. U tom kontekstu moguće je govoriti i o

planskim financijskim izvještajima i pokazateljima. Potrebno je istaknuti da postupak budžetiranja [1;309] uobičajeno započinje s količinskim iskazima (prije svega, misli se na plan prodaje). Značaj budžeta ovdje se naročito ističe jer on predstavlja bazu za kontrolu. Međuzavisnot planiranja i kontrole u sustavu operativnog controllinga moguće je naglasiti i slijedećom tvrdnjom [8;13]: "Planiranje bez kontrole je kao brod bez kormilara, kontrola bez planiranja je kao brod bez kompasa." Budžetirani rezultati omogućavaju efikasnu provedbu kontrole, jer kao izraz željenog i mogućeg, predstavljaju bazu za usporedbu i traženje odstupanja između planiranih i ostvarenih rezultata. U slučaju značajnog odstupanja aktivira se povratna veza i slijedi poduzimanje korektivnih akcija. Pri usporedbi planiranog i ostvarenog vrlo značajno mjesto pripada pokazateljima [7;13-17].

Bez računovodstvenih informacija koje moraju biti realne i objektivne te zapisane u obliku koji je prihvatljiv za menadžment nije moguće racionalno upravljati. Planiranje i kontrola utemeljeni su upravo u računovodstvenom sustavu poduzeća. Značajan dio tog sustava usmjeren je upravo na financijske izvještaje. Uobičajeno se ističe kako analiza financijskih izvještaja olakšava "čitanje financijskih izvještaja". Da bi financijski izvještaji bili realni i objektivni potrebna je revizija. Dakle, problematiku računovodstvenog sustava, revizije i analize financijskih izvještaja potrebno je razmatrati kao dijelove jedinstvene cjeline. U sustavu operativnog controllinga ova cjelina predstavlja dio jedne veće cjeline u kojoj su integrirane sve računovodstvene i neračunovodstvene informacije relevantne za upravljanje i koja je koordinirana sa zahtjevima menadžmenta. Upravo zbog toga ističe se kako controlling predstavlja "pojačanu inteligenciju menadžmenta" [5;262].

5. ZAKLJUČAK

Značaj controllinga razmatra se u kontekstu procesa upravljanja i pritom se uobičajeno ističe strategijsko upravljanje i strategijski controlling. Međutim, ponekad se zaboravlja da je za razvoj i opstanak poduzeća vrlo značajno i operativno djelovanje. Nezaobilazna pretpostavka operativnog upravljanja su i računovodstvene informacije, često puta prezentirane u obliku financijskih izvještaja. Da bi te informacije bile valjana podloga za upravljanje one moraju biti kombinirane sa ostalim računovodstvenih i neračunovodstvenim informacijama. Putem integracije svih relevantnih informacija te koordinacije sa zahtjevima menadžmenta operativni controlling osigurava podršku operativnom upravljanju.

LITERATURA

1. Engler, C.: Managerial Accounting, Irwin, Homewood, Illinois, 1988.
2. Hofmann, R.: Bilanzkennzahlen, Industrielle Bilanzanalyse und Bilanzkritik, Gabler Verlag - Wiesbaden, 1977.
3. Osmanagić - Bedenik, N.: Povezanost interne revizije i kontroling, Revija Hrvatskog udruženja revizora br. 2-3, HUR, Zagreb, 1995.
4. Peršić, M.: Planiranje i obračun troškova u hotelijerstvu, XXIX simpozij HZRFD, Računovodstvo, revizija i poslovne financije u funkciji poslovne politike poduzeća, Pula 1994.

5. Peršić, M.: Računovodstveno planiranje i management u hotelijerstvu, Međunarodni kongres Hotelska kuća '94, Hotelijerski fakultet Opatija, 1994.
6. Peršić, M.: Interni obračun u sustavu controllinga hotelskog poduzeća, XXX simpozij HZRFD, Računovodstvo, poslovne financije i revizija, Pula, 1995.
7. Rathmann, K. - Bush, F.: Besser finanzieren durch Controlling, ASB Management Seminare Heidelberg, Expert Verlag, Wien, 1988.
8. Smith, J. L. - Keith, R. M. - Stephens, W. L.: Managerial Accounting, McGraw-Hill Book Company, New York, 1988.
9. Tintor, J. Pojam, geneza i predmet ekonomske analize poslovanja poduzeća (2), Ekonomski analitičar br. 12., TEB, Zagreb, 1992.
10. Žager, K. - Žager, L.: Računovodstveni standardi, financijski izvještaji i revizija, Progres, Zagreb, 1993.

Summary

ACCOUNTING STATEMENTS AND OPERATIONAL CONTROLLERSHIP

Accountancy information is the output of accounting system, presented in the form of different statements. Auditing examines true and fair view of financial statements. Financial statements analysis contains a series of various procedures by which financial statements data are processed into accounting information relevant to management. It is financial ratios which communicate the information. Operational controllership requires connecting accounting and non-accounting information. Controllership provides quality and comprehensive information for business decision making proces through integrating accounting and non-accounting information systems and through adjusting these systems to requirements of information users.

Key words: accounting system, financial statements, financial ratios, information, controllership, decision making