

dr.sc. Mirjana Hladika

Ekonomski fakultet, Sveučilište u Zagrebu, RH
mhladika@efzg.hr

ZASTUPLJENOST RAČUNOVODSTVENE PROFESIJE U MENADŽERSKIM STRUKTURAMA I NJEZINA ULOGA U OSTVARIVANJU CILJEVA PODUZEĆA

Prethodno priopćenje

Sažetak

U dioničkim društvima uobičajeno je razdvojena funkcija vlasništva (dioničari) od funkcije upravljanja (menadžment). U suvremenim uvjetima poslovanja koje karakterizira globalna financijska i gospodarska kriza potrebno je uložiti dodatne napore i pažnju u procesu donošenja odluka kojima se ciljevi poduzeća postavljaju u racionalne i ostvarive okvire. Ostvarivanje ciljeva poduzeća preduvjet je ostvarivanja dodatnih bonusa menadžera poduzeća. Ciljevi poduzeća mogu biti različiti – od maksimiziranja prihoda, minimiziranja troškova ili pak ostvarivanja što veće stope povrata investicija. U svakom slučaju, svi se ciljevi moraju kvantitativno iskazati, a upravo u tom segmentu kvantitativnog iskazivanja ciljeva poduzeća dominantna je uloga računovodstvene profesije. Primjenom odgovarajućih računovodstvenih načela računovođe imaju mogućnost (može se reći i moć) izravno utjecati na veličine iskazane u financijskim izvještajima. Uvođenje i primjena fer vrijednosti dovela je do implementacije procijenjenih vrijednosti imovine i obveza u financijske izvještaje, a posljedica toga je upitna kvaliteta financijskih izvještaja te kao posljedica tih procjena sve veći jaz između rezultata poslovanja kao obračunske kategorije i novčanog toka kao financijske kategorije. Učinci financijske i gospodarske krize su snažni, a negativne efekte krize kroz primjenu dopuštenih računovodstvenih načela ublažava i u prihvatljive okvire svodi računovodstvena profesija. Istraživanja u razvijenim zemljama pokazuju da je sve veći udio računovodstvene profesije u menadžerskim strukturama, odnosno da se povećava broj računovođa koji su predsjednici uprava ili financijski direktori. Zastupljenost računovodstvene profesije u menadžerskim strukturama, kako u profitnom sektoru tako i u neprofitnom sektoru, svakodnevno se povećava. Potreba za uključenosti računovodstvene profesije u menadžerske strukture neupitna je i proizlazi iz znanja i vještina koje posjeduje računovodstvena profesija. S obzirom na značaj računovodstvene profesije i uključenost računovođa u menadžerske strukture, razvidna je njezina aktivna uloga u ostvarivanju ciljeva poduzeća. Cilj ovog rada je istražiti relevantne sekundarne izvore podataka o temeljnim računovodstvenim načelima, o utjecaju primjene fer vrijednosti za vrednovanje ekonomskih kategorija na kvalitetu financijskih izvještaja te značaju računovodstvene profesije i načinima njezina sudjelovanja u ostvarivanju

ciljeva poduzeća, te kroz primarno istraživanje utvrditi zastupljenost računovodstvene profesije u menadžerskim strukturama poduzeća koja posluju u Republici Hrvatskoj.

Ključne riječi: računovodstvena profesija, menadžerske strukture, MRS/MSFI, fer vrijednost, kvaliteta financijskih izvještaja

JEL: M40, M41

1. UVOD

Globalizacija je dovela do razvoja financijskih tržišta i dioničkih društava. U vrijeme globalne recesije i financijske krize značaj računovodstvene profesije postaje sve veći i njezina uloga u ostvarivanju ciljeva poduzeća postaje sve važnija. Razvojem financijskih tržišta računovodstvena profesija sve više se korporatizira i postaje dio menadžerskih struktura (Gulin, 2014a, 1). Dionička društva organizirana su na način da je funkcija vlasništva odvojena od funkcije upravljanja. Time se u definiranju ciljeva poduzeća moraju zadovoljiti interesi vlasnika (dioničara) i interesi menadžera koji su u pravilu suprotstavljeni. Upravo u tom segmentu znanja, tehnike i vještine računovodstvene profesije dolaze do izražaja budući da se u obavljanju svakodnevnih aktivnosti poduzeća mora omogućiti ostvarivanje ciljeva obiju interesnih skupina.

Također, različiti interesi pojedinih skupina korisnika financijskih izvještaja usporedo s razvojem financijskih tržišta dovode do značajnih promjena računovodstvenih standarda i računovodstvenih načela. Cilj takvih promjena je utjecati na financijski položaj i uspješnost poslovanja poduzeća.

Iako se prema nekima računovodstvena profesija i primjena računovodstvenih standarda smatra jednim od uzročnika globalne financijske krize, ipak i danas je interes i podrška ulozi računovodstvene profesije u stvaranju javne vrijednosti i dalje visoka, a način na koji računovođe primjenjuju računovodstvene i revizijske standarde ima snažan utjecaj na stabilnost financijskih tržišta (ACCA, 2011, 3).

Ciljevi ovog rada su višestruki. Prvi cilj rada je analizirati promjene temeljnih računovodstvenih načela koja se primjenjuju u računovodstvenoj praksi i financijskom izvještavanju tijekom vremena. Drugi cilj rada je istražiti utjecaj primjene fer vrijednosti u vrednovanju ekonomskih kategorija na kvalitetu financijskih izvještaja. Nadalje, cilj rada je analizirati i objasniti utjecaj računovodstvene profesije u korporativnom upravljanju te njezinu ulogu u ostvarivanju ciljeva poduzeća i ciljeva korisnika financijskih izvještaja. Posljednji cilj rada je kroz primarno

istraživanje utvrditi zastupljenost računovodstvene profesije u menadžerskim strukturama poduzeća koja posluju u Republici Hrvatskoj.

Rad je strukturiran u četiri poglavlja. U uvodnom dijelu definirani su ciljevi istraživanja, a u drugom poglavlju dan je pregled relevantnih sekundarnih izvora literature za potrebe ispunjenja prethodno definiranih ciljeva. U trećem poglavlju prezentirana je metodologija i rezultati provedenog empirijskog istraživanja o zastupljenosti računovodstvene profesije u menadžerskim strukturama društava koja posluju u Republici Hrvatskoj. U posljednjem, četvrtom poglavlju izneseni su najvažniji zaključci vezano uz provedeno istraživanje.

Ciljevi rada ostvareni su kroz primjenu temeljnih znanstveno-istraživačkih metoda od kojih se kao najvažnije navode metode analize i sinteze, metoda indukcije i dedukcije te metoda komparacije. U cilju generiranja i interpretiranja rezultata provedenog empirijskog istraživanja prvenstveno su korištene metode deskriptivne statistike.

2. PREGLED LITERATURE

2.1. Temeljna računovodstvena načela

Dugi niz godina dva temeljna računovodstvena načela koja su imala dominantnu primjenu u evidentiranju poslovnih događaja na globalnoj razini bila su: 1. načelo povijesnog troška (načelo troška nabave) i 2. novčana osnova. Povijesni trošak dugi niz godina bio je temelj početnog i naknadnog mjerenja elemenata financijskih izvještaja, dok je novčana osnova predstavljala osnovno načelo za priznavanje prihoda do sredine 80-tih godina 20. stoljeća (Gulin, 2014b, 11).

Sve intenzivniji razvoj financijskih tržišta, pojava dioničkih društava te financijskih instrumenata postavlja financijske izvještaje i računovodstvene standarde za njihovo sastavljanje u funkciju zadovoljenja interesa različitih korisnika financijskih izvještaja. Različiti korisnici financijskih izvještaja imaju različite interese koji su vrlo često konfliktni što dovodi do značajnih promjena u računovodstvenim standardima. Navedene promjene podrazumijevaju uvođenje novih računovodstvenih politika ili načela priznavanja, mjerenja i objavljivanja koja imaju značajan utjecaj na financijski položaj i uspješnost poslovanja poduzeća. Ključne promjene koje su uvedene tijekom 20. stoljeća u kontekstu načela priznavanja, mjerenja i objavljivanja i koje su uzrokovale značajan utjecaj na financijski položaj i financijsku uspješnost poduzeća su: (Gulin, 2012)

- 1) sredinom 20. stoljeća u računovodstvene standarde uvodi se procjena vrijednosti neto imovine i u bilance se uvodi nova kategorija dugotrajne nematerijalne imovine – goodwill
- 2) osamdesetih godina 20. stoljeća novčana osnova priznavanja prihoda zamjenjuje se načelom nastanka poslovnog događaja i
- 3) krajem 20. stoljeća i početkom 21. stoljeća uvodi se primjena fer vrijednosti kao dominantnog načela za mjerenje imovine i obveza na datum bilance (model naknadnog mjerenja).

Ove promjene najprije su uvedene u američke US GAAP, a nakon toga i u Međunarodne računovodstvene standarde/Međunarodne standarde financijskog izvještavanja (MRS/MSFI) te su svojim uvođenjem predstavljale glavni izazov u primjeni računovodstvenih standarda za korisnike financijskih izvještaja za postizanjem vlastitih ciljeva.

Vežano uz primjenu temeljnih računovodstvenih načela, računovodstvena profesija odavno je epistemološki konzervativna, sudeći po tome što je dugi niz godina pouzdanost računovodstvenih informacija i financijskih izvještaja bila bitno važnija od njihove relevantnosti. Uvođenjem fer vrijednosti dolazi do promjene u prioritetima te relevantnost postaje važnija i značajnija od pouzdanosti (Dixon, Frolova, 2013, 318-319; Power, 2010, 205). Povezano s time, kroz rad se provlači misao i brojna pitanja o tome je li računovodstvena profesija zbog znanja koja ima u mogućnosti kroz primjenu fer vrijednosti omogućiti ostvarivanje ciljeva poduzeća u cjelini i pojedinih korisnika financijskih izvještaja. Na navedeno nadovezuje se izazov menadžerskih struktura da uključivanjem računovodstvene profesije u vlastite strukture omoguće na dopušteni način primjenom računovodstvene regulative ostvarenje zadanih i željenih ciljeva.

Kroz primjenu računovodstvenih standarda koriste se dopuštene računovodstvene politike odnosno načela priznavanja, mjerenja i objavljivanja u funkciji ostvarenja kratkoročnih i dugoročnih ciljeva korisnika financijskih izvještaja. Pri tome, postizanje ciljeva korisnika financijskih izvještaja izaziva sukob s drugim korisnicima financijskih izvještaja te zbog toga računovodstveni standardi postaju važni instrumenti u funkciji ciljeva korisnika financijskih izvještaja (Gulin, 2012). Kroz primjenu alternativnih računovodstvenih politika definiranih i dopuštenih u MRS/MSFI omogućava se povećanje i/ili smanjenje imovine i/ili obveza te povećanje i/ili smanjenje prihoda i/ili rashoda.

Uvođenje prethodno navedenih promjena u kontekstu primjene alternativnih računovodstvenih politika za priznavanje, mjerenje i objavljivanje istovremeno zahtijeva od zainteresiranih korisnika financijskih izvještaja razumijevanje učinaka primjene tih računovodstvenih politika kao i vremenski period u kojem se

odražavaju učinci tih primjena. Ako se zahtijevana znanja o navedenim učincima ograniče na najvažnije skupine korisnika – vlasnike i menadžere, aktualizira se pitanje imaju li navedene skupine korisnika financijskih izvještaja dovoljno znanja za razumijevanje tih informacija. Ili, možda još značajnije pitanje koje se postavlja, koje su to alternativne računovodstvene politike kojima se ostvaruju ciljevi ovih međusobno konfliktnih skupina korisnika financijskih izvještaja.

U tom segmentu ključna je uloga računovodstvene profesije i njezina specifična znanja i vještine. Učinci primijenjenih računovodstvenih politika na ostvarenje ciljeva konfliktnih skupina korisnika financijskih izvještaja neosporno imaju i utjecaj na interese ostalih skupina korisnika financijskih izvještaja. Na primjer, ako menadžment ostvaruje određene bonuse ovisno o ostvarenoj dobiti, cilj mu je primjenom odgovarajućih računovodstvenih politika ostvariti što veću dobit, a što je ostvarena dobit viša to je viši i iznos poreza na dobit kojeg naplaćuje porezna uprava.

Temeljem navedenog, ključno pitanje koje se postavlja: kako kroz primjenu MRS/MSFI omogućiti ostvarivanje ciljeva poduzeća u cjelini te interese svih ili pojedinih korisnika financijskih izvještaja?

2.2. Međunarodni standardi financijskog izvještavanja i primjena fer vrijednosti

Dionička društva čijim dionicama ili dužničkim vrijednosnim papirima se trguje na uređenom financijskom tržištu te ostala društva koja su prema kriterijima iz Zakona o računovodstvu (2007, čl. 3, čl. 12) razvrstana kao veliki poduzetnici te sve financijske institucije obveznici su primjene MRS/MSFI. Izazovi u primjeni MRS/MSFI jesu ciljevi korisnika financijskih izvještaja, odnosno konfliktni interesi između glavnih skupina korisnika financijskih izvještaja (Gulin, 2012). Ovi izazovi u primjeni MRS/MSFI s kojima su suočeni korisnici financijskih izvještaja imaju i svoja ograničenja, a to su: (Gulin, 2012)

- 1) kvaliteta informacija iz financijskih izvještaja značajno se smanjuje, a to smanjenje kvalitete očituje se u nepouzdanosti računovodstvenih informacija (korištenje metode procjene u vrednovanju elemenata financijskih izvještaja) i neusporedivosti računovodstvenih informacija (čestim izmjenama standarda sadržaj informacija u financijskim izvještajima nije usporediv, te financijski izvještaji nisu odgovarajuća podloga za donošenje odluka i za analize) te
- 2) sve je veći jaz između rezultata poslovanja kao obračunske kategorije i novčanog toka kao financijske kategorije; realizacijom ciljeva korisnika financijskih izvještaja (najčešće vlasnika i menadžmenta) sve se više udaljava profitabilnost i likvidnost.

Korisnici financijskih izvještaja primarno se dijele na vanjske i unutarnje korisnike. Najznačajniji vanjski korisnici financijskih izvještaja su investitori (ulagatelji) odnosno dioničari (vlasnici), banke, dobavljači i ostali vjerovnici, kupci, državna tijela i agencije, javnost, dok su najvažniji unutarnji korisnici menadžment na svim razinama odgovornosti i odlučivanja te zaposlenici. Navedeni korisnici imaju različite interese i njihovi se ciljevi razlikuju. Zbog toga su i ciljevi financijskog izvještavanja višestruki. Cilj financijskih izvještaja je prezentirati informacije o financijskom položaju, uspješnosti poslovanja te novčanim primicima i izdacima poduzeća koje su korisne brojnim korisnicima financijskih izvještaja u donošenju ekonomskih odluka (MRS 1, t. 9.) Na temelju informacija prezentiranih u temeljnim financijskim izvještajima ocjenjuje se efikasnost i odgovornost menadžmenta za resurse koji su mu povjereni na upravljanje. Financijski izvještaji trebaju zainteresiranim korisnicima, prvenstveno investitorima i vjerovnicima, pomoći u predviđanju budućih novčanih tokova poduzeća te izvjesnosti njihova nastanka u određenom vremenu.

Uvažavajući ciljeve ovog rada i korisnike koji su važni za ovu analizu, ciljevi najvažnijih skupina korisnika financijskih izvještaja – vlasnika (dioničara) i menadžmenta, mogu se sažeti u sljedeće: (Sutton, 2004, 677-683)

- 1) vlasnici (dioničari) zahtijevaju smanjenje fiskalnih i regulatornih opterećenja, poboljšanje financijskog položaja kroz povećanje rezultata poslovanja s ciljem postizanja što povoljnijih uvjeta zaduživanja te izbjegavanje kršenja ugovora s vjerovnicima
- 2) menadžment je zainteresiran za ostvarivanje što veće dobiti što mu doprinosi, ukoliko mu postojeći ugovor omogućava sudjelovanje i participaciju u raspodjeli dobiti, povećanju bogatstva.

Primjenom MRS/MSFI, odnosno dopuštenih računovodstvenih politika za mjerenje i vrednovanje pojedinih ekonomskih kategorija moguće je zadovoljiti interese određene skupine korisnika financijskih izvještaja, dok istovremeno interesi ostalih skupina zainteresiranih korisnika financijskih izvještaja ostaju neispunjeni.

Suprotnost (konfliktnost) interesa navedenih skupina korisnika financijskih izvještaja posebno dolazi do izražaja u vrijeme krize, a navedena suprotnost interesa ogleda se u načelima priznavanja i mjerenja ekonomskih kategorija čime se utječe na financijski položaj i uspješnost poslovanja poduzeća.

Brojni MRS/MSFI zahtijevaju ili dopuštaju poduzećima da određene kategorije imovine, obveza ili vlastite vlasničke instrumente mjere po fer vrijednosti. Tako je primjena fer vrijednosti kao računovodstvene politike za vrednovanje ekonomskih kategorija dopuštena za: (MSFI, 2008)

- 1) nematerijalnu imovinu,
- 2) nekretnine, postrojenja i opremu,
- 3) ulaganja u nekretnine,
- 4) biološku imovinu,
- 5) financijsku imovinu,
- 6) potraživanja,
- 7) obveze,
- 8) ostalo.

S obzirom da su smjernice za primjenu fer vrijednosti za potrebe mjerenja i objavljivanja raspršene po različitim standardima te upute za mjerenje fer vrijednosti nisu konzistentne između različitih standarda što dovodi do različite prakse i neujednačenosti, a samim time i neusporedivosti informacija prezentiranih u financijskim izvještajima, Odbor za međunarodne standarde (engl. International Accounting Standards Board) 2011. godine donio je MSFI 13 Mjerenje fer vrijednosti kojim se postavlja jedinstveni okvir za mjerenje fer vrijednosti te koji pruža sveobuhvatne smjernice o tome kako mjeriti fer vrijednost. MSFI 13 Mjerenje fer vrijednosti definira fer vrijednost kao „cijenu koja bi bila ostvarena prodajom neke stavke imovine ili plaćena za prijenos neke obveze u urednoj transakciji među tržišnim sudionicima na datum mjerenja“ (MSFI 13, t. 9) čime se izjednačava definicija u MRS/MSFI i US GAAP (FAS 157).

Europska komisija nedavno je potvrdila MSFI 13 Mjerenje fer vrijednosti, a razmatra se i potvrda i prihvaćanje MSFI 9 Financijski instrumenti kroz koji se proteže primjena fer vrijednosti za financijske instrumente. Primjena ovih standarda u fokusu ima primjenu računovodstva fer vrijednosti. Upravo korisnost računovodstva fer vrijednosti predstavlja ključno pitanje za donositelje standarda, a među donositeljima računovodstvenih standarda vrlo važnu ulogu ima računovodstvena profesija koja putem odbora i računovodstvenih tijela ima značajnu ulogu u izmjeni postojećih te razvoju novih MRS/MSFI.

Zagovornici primjene fer vrijednosti navode da primjena fer vrijednosti korisnicima financijskih izvještaja pruža najrelevantnije informacije (Barth, Beaver, Landsman, 2001); izvještavanje na temelju fer vrijednosti treba osigurati veći stupanj transparentnosti financijskih izvještaja što bi posljedično trebalo dovesti do veće vrijednosti i važnosti računovodstvenih informacija u iskazivanju stvarne vrijednosti poduzeća što dovodi do bolje sposobnosti financijskog tržišta (Palea, 2014, 102). Sažeto, svi zagovornici primjene fer vrijednosti tvrde da fer vrijednost odražava trenutne tržišne uvjete čime omogućava pružanje pravovremenih informacija što utječe na povećanje transparentnosti.

Unatoč sve većem trendu primjene fer vrijednosti u vrednovanju ekonomskih kategorija, mjere fer vrijednosti također imaju i nekoliko potencijalnih nedostataka: (Warren, Reeve, Duchac, 2014, 600)

- 1) Za pojedine kategorije imovine i obveza nije lako utvrditi fer vrijednost. Kao posljedica toga, financijski izvještaji zbog primjene metode procjene postaju više ili manje subjektivni, a posljedično i manje pouzdani.
- 2) Za poduzeća koja koriste različite metode i tehnike određivanja (mjerenja) fer vrijednosti onemogućava se uspoređivanje podataka iz financijskih izvještaja.
- 3) Korištenje fer vrijednosti može rezultirati većim fluktuacijama u financijskim izvještajima, budući da se fer vrijednost obično mijenja iz godine u godinu, a takva volatilnost prezentiranih podataka može zbuniti korisnike financijskih izvještaja. Također, uslijed navedenih fluktuacija korisnicima je otežano odrediti aktualno stanje i procijeniti buduće trendove.

S obzirom na hijerarhiju fer vrijednosti koja se sastoji od tri razine, nedostaci i negativni učinci na kvalitetu financijskih izvještaja se povećavaju, a što posebno dolazi do izražaja ukoliko se za procjenu fer vrijednosti koriste ulazni podaci 2. razine i 3. razine (Penman, 2007, 38-41).

Uvođenje i primjena fer vrijednosti u vrednovanju dovela je do implementacije procijenjenih vrijednosti za veliki dio imovine i obveza u financijske izvještaje, a svaka procjena predstavlja izvor manipulacija s financijskim izvještajima te je posljedica toga upitna kvaliteta financijskih izvještaja. Kao posljedica tih procjena dolazi do sve većeg jaza između rezultata poslovanja kao obračunske kategorije i novčanog toka kao financijske kategorije. Odnosno, dolazi do sve već razlike između kategorije dobiti i novčanog toka, a to su ključne informacije za korisnike financijskih izvještaja pri donošenju odluka.

Evidentno je da su učinci financijske i gospodarske krize veoma snažni, a negativne efekte krize kroz primjenu dopuštenih računovodstvenih načela i politika ublažava i u prihvatljive okvire svodi računovodstvena profesija.

2.3. Uloga računovodstvene profesije u upravljanju poduzećem

U uvjetima globalne gospodarske i financijske krize zahtijeva se posebna pozornost i pažnja pri donošenju odluka i postavljanju ciljeva. Pri definiranju ciljeva poduzeća važno je uskladiti ciljeve vlasnika i menadžmenta. Za ispunjenje navedenih ciljeva odgovoran je menadžment koji, ovisno o postojećem ugovoru, temeljem ostvarenih rezultata i ovisno o ispunjenju definiranih ciljeva ostvaruje dodatne bonuse. Ciljevi poduzeća mogu biti različiti – maksimiziranje prihoda, minimiziranje troškova, ostvarivanje što veće stope povrata investicija, a ciljevi korisnika financijskih izvještaja – smanjenje fiskalnih davanja poduzeća,

povećanje vrijednosti dionica, povećanje zarada menadžerskih struktura i ostalo. Svi ciljevi moraju se kvantitativno iskazati, a pri tome je vrlo važna uloga računovodstvene profesije. Računovodstvena profesija kroz primjenu odgovarajućih dopuštenih računovodstvenih politika ima mogućnost i moć izravnog utjecaja na veličine iskazane u financijskim izvještajima (imovina, obveze, kapital, prihodi i rashodi). S obzirom na stečena znanja i primjenu odgovarajućih računovodstvenih politika u mjeranju ekonomskih kategorija i prezentiranju financijskih izvještaja, računovodstvena profesija postaje sve interesantnija i potrebnija u menadžerskim strukturama jer upravo primjena MRS/MSFI je sve više u funkciji ostvarenja ciljeva vlasnika i menadžmenta, odnosno MRS/MSFI postaju važan instrument menadžerskih struktura. Računovodstvena profesija kroz odbore za računovodstvene standarde sve intenzivnije razvija računovodstvene standarde, odnosno putem njih razvija računovodstvena načela, različite instrumente i metode čijom primjenom se izravno može utjecati na vrednovanje imovine i obveza, a što posljedično dovodi do zadovoljenja interesa vlasnika, vjerovnika, menadžmenta i ostalih zainteresiranih korisnika.

U procesu upravljanja poduzećem važan je odnos vlasnika i menadžmenta, odnosno pri definiranju ciljeva poduzeća važno je utjeloviti i zadovoljiti interese vlasnika i menadžmenta. Odnos poduzeća prema vlasnicima, investitorima, ali i društvu u cjelini mora biti jasno definiran te prava i odgovornosti svih moraju biti regulirana. Između ostalog, kao posljedica razdvajanja funkcije vlasništva (dioničari) od funkcije upravljanja (menadžment), a u cilju očuvanja interesa vlasnika, investitora i vjerovnika te jačanjem njihova povjerenja u financijske izvještaje, u cilju očuvanja i daljnjeg razvoja financijskog tržišta, ali i društva u cjelini, te sa svrhom poboljšanja institucionalnog i regulatornog okvira OECD je 2004. godine donio i usvojio revidirana Načela korporativnog upravljanja. Međunarodna federacija računovođa (engl. International Federation of Accountants) prihvatila je revidirana Načela korporativnog upravljanja, te je u Međunarodnim smjernicama za dobro upravljanje jasno naznačena uloga i aktivnosti računovodstvene profesije u cilju poboljšanja i unaprjeđenja kvalitete upravljanja u poduzećima (IFAC, 2009).

Temeljem navedenog, korporativno upravljanje ima sljedeće ciljeve: (Gulin, Perčević, 2013, 65)

- 1) zaštita investitora, a na prvom mjestu dioničara,
- 2) stabilizacija i razvoj financijskih tržišta i tržišta kapitala,
- 3) stabilan razvoj gospodarstva i društva u cjelini.

Među najvažnije aktere za uspjeh pojedinog poduzeća svakako se ubrajaju predsjednici i članovi uprava te njihovi najbliži i najvažniji suradnici, financijski direktori i direktori računovodstva. U uvjetima financijske krize znanja i vještine

računovođa posebno su značajna i dolaze do izražaja u upravljačkim aktivnostima poduzeća. Posjedovanje računovodstvenih znanja i vještina doprinosi poboljšanju financijskih vještina i učinkovitim upravljanju poduzećem te stoga posredno dovodi i do smanjenja troškova i učinkovitog upravljanja resursima poduzeća (Gould, 2014, 1). Profesionalni računovođa objedinjuje temeljne etičke, tehničke i komercijalne vještine što uz preduvjet potrebnih organizacijskih znanja, poslovne sposobnosti i uvažavanje perspektive drugih disciplina treba postići kroz osobno iskustvo i razvoj. Upravo kombinacija tehničkih vještina sa širim međuljudskim i poslovnim vještinama računovodstvene profesije smatra se odličnom platformom za dodavanje vrijednosti u poduzećima kao potpora njegovom održivom uspjehu (Gould, 2014, 1).

Značajna potpora menadžmentu u svakodnevnom poslovanju u vidu savjetodavne uloge, a s ciljem poboljšanja profitabilnosti danas je financijski direktor. Temeljna znanja i vještine financijskog direktora kao osobe odgovorne za kreiranje poslovnih politika i upravljanje dnevnim aktivnostima, planiranje korištenja materijalnih i ljudskih resursa poduzeća, sukladno Međunarodnoj federaciji računovođa mogu se sažeti u sljedeće: (IFAC, 2013, 4)

- 1) financijski direktor treba biti učinkoviti vođa poduzeća i ključni član višeg menadžmenta,
- 2) financijski direktor treba uravnotežiti odgovornosti uprave s poslovnim partnerima,
- 3) financijski direktor treba djelovati kao kreator i izvoditelj aktivnosti za poduzeće,
- 4) financijski direktor treba biti efikasan voditelj funkcije financija i računovodstva,
- 5) financijski direktor treba posjedovati brojne profesionalne kvalitete potrebne za vođenje poduzeća.

Ovih pet načela obilježava i objedinjava karakteristike osobe koja obnaša funkciju financijskog direktora u poduzeću. Također, ova načela predstavljaju kriterije kojima moraju udovoljiti profesionalni računovođe koji se pripremaju za funkciju financijskog direktora, a ujedno i prednosti profesionalnog računovođe kod pripreme za preuzimanje funkcije financijskog direktora. Načelo prema kojem se zahtijeva da financijski direktor treba biti efikasan voditelj funkcije financija i računovodstva, između ostalog, zahtijeva da financijski direktor stečenim znanjem i vještinama osigura prezentiranje relevantnih, pouzdanih i usporedivih računovodstvenih informacija o financijskom položaju i uspješnosti poslovanja poduzeća. Zbog toga, uključenost profesionalnih računovođa u ključne financijske funkcije među kojima je i funkcija financijskog direktora važan je dio osiguranja dobrog upravljanja poduzećem (IFAC, 2013, 5). Da bi se navedeno i osiguralo,

potrebna je odgovornost svakog poduzeća da se na navedene funkcije bira kvalificirano i stručno osoblje s odgovarajućim znanjima, vještinama i kompetencijama te osoba koje dobro razumiju zahtjeve za financijskim izvještavanjem (IFAC, 2011).

Računovodstvena profesija ima vrlo važnu ulogu u ispunjavanju ciljeva korporativnog upravljanja, odnosno računovođe sudjeluju u svim najvažnijim fazama korporativnog upravljanja. Računovođe kao članovi uprave sudjeluju u definiranju strategije poduzeća te definiranju ciljeva poduzeća prilikom izrade poslovnih planova, sudjeluju u definiranju računovodstvenih politika, imaju savjetodavnu ulogu u kontekstu pružanja pomoći poduzećima da smanje troškove i kvalitetnije upravljaju rizicima. Računovođe kao financijski direktori imaju nadzor nad svim pitanjima vezanim uz financijsko stanje („zdravlje“) poduzeća, pružaju smjernice za strateško poslovanje poduzeća, provode analizu te pružaju informacije o poslovanju kroz temeljne financijske izvještaje – sudjeluju u izradi financijskih izvještaja. Računovođe kao interni revizori pružaju jamstva menadžmentu da je sustav upravljanja rizicima i sustav internih kontrola poduzeća efikasan. Računovođe kao eksterni revizori obavljaju reviziju financijskih izvještaja koja treba štiti interese vlasnika (Gulin, 2014b, 12; Jui, Wong, 2013).

Budući da sukladno zahtjevima IFAC-a, a koji se temelje na OECD-ovim Načelima korporativnog upravljanja, računovodstvena profesija treba biti odgovorna dioničarima, a ne menadžmentu, a menadžment (uprava) mora kroz osiguranje odgovarajućeg sustava kontrola nadzirati sastavljanje financijskih izvještaja, ključno pitanje koje se postavlja glasi: je li uključivanje računovodstvene profesije u menadžerske strukture utjecalo na smanjenje kvalitete financijskih izvještaja te je li računovodstvena profesija putem primijenjenih računovodstvenih politika doprinijela sve većem jaz između rezultata poslovanja kao obračunske kategorije i novčanog toka kao financijske kategorije.

Finalno se može zaključiti da su računovodstvena znanja i vještine koje utjevljuje računovodstvena profesija neophodna za obavljanje funkcije direktora računovodstva kao i za obavljanje funkcije financijskog direktora. Uz navedene funkcije, računovodstvena znanja omogućuju računovođama obavljanje velikog broja različitih funkcija u poduzećima u privatnom i u javnom sektoru. Nadalje, obavljanje funkcije financijskog direktora poželjna je pretpostavka za buduću upravljačku funkciju, odnosno za uključivanje u menadžerske strukture poduzeća.

Usporedno s razvojem korporativnog upravljanja povećavala se važnost i uloga računovodstvene profesije u ostvarivanju ciljeva poduzeća, a samim time niknula je potreba i želja za uključivanjem računovodstvene profesije u upravljačke

strukture poduzeća što izravno ukazuje na stjecanje moći. Upravo zbog znanja što ih ima računovodstvena profesija, ona kroz primjenu računovodstvenih standarda i dopuštenih računovodstvenih politika ima izravan utjecaj na vrednovanje ekonomskih kategorija, a time i na kvalitetu financijskih izvještaja. Uvođenje fer vrijednosti za vrednovanje ekonomskih kategorija dovodi do korištenja modela procjene u vrednovanju, a samim time i unošenje procijenjenih veličina u financijske izvještaje, a svaka procjena dovodi u sumnju kvalitetu financijskih izvještaja.

Na početku financijske krize 2008. godine među računovodstvenom profesijom u ključnim strukovnim tijelima i organizacijama smatralo se i ocjenjivalo da primjena fer vrijednosti dovodi do pada kvalitete financijskih izvještaja i smanjenja vrijednosti informacija prezentiranih u financijskim izvještajima za donošenje poslovnih odluka. Ipak, kroz brojne rasprave, diskusije i okrugle stolove koje su uslijedile u to vrijeme i do danas su aktualne, većina računovodstvene profesije i dalje zagovara te se zalaže za primjenu fer vrijednosti. Na to ukazuje i sve veći broj MRS/MSFI koji bilo kao obveznu ili kao dopuštenu računovodstvenu politiku ostavljaju mogućnost primjene fer vrijednosti u vrednovanju određenih ekonomskih kategorija. Razlog za to sigurno postoji: procjena po fer vrijednosti uvijek može zatrebati menadžerskim strukturama u kojima je danas sveprisutna upravo računovodstvena profesija (Gulin, 2014a, 6).

Upravo zbog svih tih funkcija, koje računovođe zahvaljujući svojim znanjima mogu obavljati i čime pridonose napretku poduzeća, društva i gospodarstva u cjelini, ACCA je u siječnju 2011. godine proveo međunarodnu anketu među financijskim direktorima u 20 zemalja tražeći njihovo mišljenje o javnoj vrijednosti koju donosi računovodstvena profesija. U istraživanju je sudjelovalo 1.384 financijskih direktora iz Afrike, Amerike, Azije, Azijsko-pacifičkog područja, Australazijskog područja te Istočne i Zapadne Europe. Rezultati istraživanja pokazuju kako računovodstvena profesija za čak 88% ispitanika ima ključnu ulogu u pružanju javne vrijednosti. Kako bi pridonijeli javnoj vrijednosti, računovodstvena profesija putem globalnih računovodstvenih tijela mora imati sljedeće karakteristike: etičko ponašanje, pouzdanost, otvorenost i transparentnost te da uz navedene karakteristike računovodstvena profesija doprinosi razvoju društva i razvoju gospodarstva, te promiče dobro korporativno upravljanje (ACCA, 2011, 4). Također, doprinos računovodstvene profesije javnoj vrijednosti sadržan je i u ulozi računovodstvenih tijela u donošenju računovodstvenih standarda.

U različitim državama zastupljenost računovodstvene profesije na rukovodećim financijskim pozicijama (na poziciji financijskog direktora) daleko je od univerzalne. Rezultati istraživanja u kojem je sudjelovalo 669 financijskih direktora iz zemalja Europe, Srednjeg Istoka, Indije i Afrike i koje je proveo Ernst & Young

2010. godine na inicijativu *The Economist Intelligence Unit* pokazuju da je najčešći stupanj obrazovanja za financijskog direktora (CFO) diploma iz područja financija (29%), nakon čega slijedi profesija ovlaštenog računovođe (27%) i MBA (27%) (Ernst & Young, 2010, 26). Tijekom posljednjih godina broj računovođa koji obavljaju funkciju financijskog direktora se je mijenjao: u pojedinim zemljama njihov je broj smanjen, dok je u drugim zemljama njihov broj povećan. Na primjer, u SAD-u broj ovlaštenih javnih računovođa koji obavljaju funkciju financijskog direktora je povećan na 38% u 2013. godini u odnosu na 25% u 2006. godini (Murphy, 2013). Prema istraživanju koje je provedeno na Londonskoj burzi 81% kotirajućih poduzeća među FTSE 100 ima računovođu kao člana uprave, a od toga u 57% poduzeća računovođe su predsjednici uprava (CEO) ili financijski direktori (CFO) (Simms, 2014, 80 prema Gulin, 2014b, 13).

3. UKLJUČENOST RAČUNOVODSTVENE PROFESIJE U MENADŽERSKE STRUKTURE DRUŠTAVA U REPUBLICI HRVATSKOJ

3.1. Metodologija istraživanja

U skladu s prethodnim pregledom sekundarnih izvora literature i definiranim ciljevima rada primjenom metoda indukcije i dedukcije, metoda analize i sinteze te metode komparacije, pripremljen je anketni upitnik kojim je istražena uključenost računovodstvene profesije u menadžerske strukture poduzeća koja posluju u Republici Hrvatskoj. Istraživanje je provedeno putem anketnog upitnika tijekom lipnja 2015. godine. Istraživanjem su obuhvaćena poduzeća koja su sukladno klasifikaciji poduzetnika temeljem čl. 3. Zakona o računovodstvu (Nar. nov. 109/2007) razvrstana u velike poduzetnike te financijske institucije (banke, stambene štedionice, društva za osiguranje i leasing društva). Ispitanici su bili predsjednici uprave, članovi uprave, financijski direktori i direktori računovodstva poduzeća iz realnog sektora i financijskog sektora koja su obveznici primjene MRS/MSFI. Ukupno je prikupljeno 68 odgovora što čini stopu povrata od 17,89%. Primarni podaci koji su prikupljeni putem anketnog upitnika analizirani su metodama deskriptivne statistike.

3.2. Rezultati istraživanja

Istraživanjem su obuhvaćena poduzeća iz realnog sektora i financijskog sektora stoga se u uvodnom dijelu anketnog upitnika od ispitanika zahtijevalo da navedu primarnu djelatnost poduzeća u kojem su zaposleni.

Tablica 1. Struktura ispitanika prema primarnoj djelatnosti poduzeća

Djelatnost	Broj odgovora	Postotak
Proizvodnja	19	27,94%
Trgovina	15	22,06%
Uslužna djelatnost	13	19,12%
Financijska institucija	18	26,47%
Ostalo	3	4,41%
Ukupno	68	100%

Izvor: Obrada autora

U skladu s ispitanicima kojima je anketni upitnik namijenjen (predsjednici i članovi uprava, financijski direktori i direktori računovodstva), distribucija prikupljenih anketnih upitnika prema funkciji koju ispitanici obavljaju u poduzeću dana je u sljedećoj tablici.

Tablica 2. Struktura ispitanika prema funkciji koju obavljaju u poduzeću

Funkcija	Broj odgovora	Postotak
Predsjednik uprave	9	13,24%
Zamjenik predsjednika uprave	6	8,82%
Član uprave	12	17,65%
Financijski direktor	14	20,59%
Direktor računovodstva	17	25,00%
Direktor/voditelj računovodstva i financija	8	11,76%
Ostalo	2	2,94%
Ukupno	68	100%

Izvor: Obrada autora

Rezultati provedenog istraživanja pokazuju ujednačenu zastupljenost u istraživanju poduzeća u realnom sektoru (poduzeća koja obavljaju djelatnost proizvodnje, trgovine ili uslužnu djelatnost) i financijskih institucija što omogućava donošenje relevantnih zaključaka za sva promatrana poduzeća. Analiza ispitanika prema funkciji koju obavljaju u poduzeću upućuje na zaključak da su anketni upitnik popunjavali ispitanici koji obavljaju menadžerske poslove u poduzeću.

Navedene funkcije u poduzeću 33,82% ispitanika obavlja 0 do 5 godina, njih 32,35% navedene funkcije obavlja 6 do 10 godina, dok ostalih 33,82% navedene funkcije obavlja više od 10 godina. S druge strane, ako se promatra ukupno radno iskustvo ispitanika, najveći udio ispitanika (61,76%) ima dosadašnje radno iskustvo između 16 i 20 godina ili više od 20 godina, 22,06% ispitanika ima ukupno radno iskustvo između 11 i 15 godina, dok 16,18% ispitanika ima dosadašnje radno iskustvo 0 do 5 godina ili 6 do 10 godina.

U fokusu istraživanja ovog rada je računovodstvena profesija, te je provedenim istraživanjem analiziran najprije broj članova uprave pojedinog poduzeća pri čemu je razmatran njihov broj prema spolu, a u sljedećem pitanju analizirana je stručna sprema, odnosno završeni fakultet predsjednika i članova uprave.

Tablica 3. Članovi uprave prema spolu

Broj članova uprave	Svi članovi uprave		Članovi uprave muškog spola		Članovi uprave ženskog spola	
	Broj	%	Broj	%	Broj	%
0	0	0,00%	2	2,94%	23	33,82%
1	3	4,41%	23	33,82%	30	44,12%
2	29	42,65%	24	35,30%	12	17,65%
3	19	27,94%	14	20,59%	2	2,94%
4	9	13,24%	3	4,41%	1	1,47%
5	6	8,82%	1	1,47%	0	0,00%
6 ili više	2	2,94%	1	1,47%	0	0,00%
Ukupno	68	100%	68	100%	68	100%

Izvor: Obrada autora

S obzirom na broj članova uprave, najveći udio poduzeća koja su sudjelovala u istraživanju (njih 70,59%) imaju dva ili tri člana uprave, dok je znatno manji udio poduzeća (njih 25%) koja imaju četiri ili više članova uprave. Razmotri li se broj članova uprave prema spolu, može se zaključiti da u gotovo svakoj upravi ima muških članova, dok u 33,82% uprava promatranih poduzeća među članovima uprave nema ženskih članova. Pri tome je važno istaknuti da u više od 90% financijskih institucija koje su sudjelovale u istraživanju ima ženskih članova uprave, dok s druge strane u više od 90% poduzeća koja obavljaju djelatnost trgovine svi članovi uprave su muškog spola.

Tablica 4. Članovi uprave prema završenom fakultetu

Broj članova Fakultet	0	1	2	3	4	5	6 ili više	Ukupno
Ekonomski fakultet – smjer Računovodstvo	45 66,18%	23 33,82%	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%	68 100,00%
Ekonomski fakultet – smjer Financije	29 42,65%	34 50,00%	5 7,35%	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%	68 100,00%
Ekonomski fakultet – ostali smjerovi	20 29,41%	39 57,35%	9 13,24%	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%	68 100,00%
Pravni fakultet	52 76,47%	16 23,53%	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%	68 100,00%

Fakultet koji je izravno povezan s djelatnošću koju društvo obavlja	37 54,41%	21 30,88%	8 11,76%	1 1,47%	00 0,00%	1 1,47%	00 0,00%	68 100,00%
Ostalo	56 82,35%	10 14,71%	2 2,94%	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%	0 0,00%	68 100,00%

Izvor: Obrada autora

Analizom članova uprave prema završenom fakultetu na razini pojedinačnih odgovora zaključuje se da u menadžerskim strukturama, odnosno u upravi promatranih poduzeća i financijskih institucija koje su sudjelovale u istraživanju ima diplomiranih ekonomista u više od 90% poduzeća i/ili financijskih institucija. Pri tome, u 33,82% poduzeća jedan član uprave ima završen Ekonomski fakultet – smjer računovodstvo, u 57,35% poduzeća najmanje jedan ili dva člana uprave imaju završen Ekonomski fakultet – smjer financije, dok u 70,59% poduzeća najmanje jedan ili dva člana uprave imaju završen neki od ostalih smjerova na Ekonomskom fakultetu. Članovi uprave koji su završili Pravni fakultet su članovi uprave financijskih institucija. U više od 60% poduzeća koja se bave bilo kojom vrstom proizvodnje članovi uprave završili su fakultet koji je izravno povezan s djelatnošću koju poduzeće obavlja.

Tablica 5. Menadžerske strukture prema završenom fakultetu

Fakultet	Predsjednik uprave		Financijski direktor		Direktor računovodstva	
	Broj	%	Broj	%	Broj	%
Ekonomski fakultet – smjer Računovodstvo	7	10,29%	30	44,12%	35	51,47%
Ekonomski fakultet – smjer Financije	20	29,41%	23	33,82%	23	33,82%
Ekonomski fakultet – ostali smjerovi	20	29,41%	8	11,76%	7	10,29%
Pravni fakultet	4	5,88%	2	2,94%	0	0,00%
Fakultet koji je izravno povezan s djelatnošću koju društvo obavlja	10	14,72%	1	1,47%	0	0,00%
Ostalo	7	10,29%	4	5,88%	3	4,41%
Ukupno	68	100,00%	68	100,00%	68	100,00%

Izvor: Obrada autora

Razmatrajući obrazovanje predsjednika i članova uprave, financijskih direktora i direktora računovodstva, rezultati istraživanja pokazuju da je u 10,29%

promatranih poduzeća predsjednik uprave računovodstvene profesije, a u još 58,82% poduzeća članovi uprave su završili ekonomski fakultet. Funkciju financijskog direktora u 44,12% poduzeća obavlja računovodstvena profesija, a u 33,82% poduzeća ovu funkciju obavlja osoba koja je završila Ekonomski fakultet – smjer financije. Funkciju direktora računovodstva u 51,47% promatranih poduzeća obavlja računovodstvena profesija, dok u 33,82% promatranih poduzeća ovu funkciju obavlja osoba koja je završila Ekonomski fakultet – smjer financije.

Kroz anketni upitnik istražena je i prethodna funkcija predsjednika i ostalih članova uprave. U 14,70% promatranih poduzeća predsjednik uprave društva prije preuzimanje ove funkcije bio je član odjela za računovodstvene poslove i/ili direktor računovodstva te je navedene funkcije u prosjeku obavljao 0 do 5 godina. U 45,58% promatranih poduzeća predsjednik uprave društva prije preuzimanja ove funkcije obavljao je poslove u okviru odjela za financije, bilo kao član odjela za financije i/ili kao financijski direktor te je navedene poslove obavljao u prosjeku 0 do 5 godina, a rjeđe 6 do 10 godina. U 9 promatranih poduzeća (13,24%) predsjednik uprave je prije obavljanja ove funkcije najprije obavljao funkciju direktora računovodstva, a potom funkciju financijskog direktora.

Razmatrajući mobilnost predsjednika uprave koji su prethodno obavljali bilo funkciju financijskog direktora i/ili direktora računovodstva, 32,26% predsjednika uprave te je funkcije obavljalo samo u poduzeću u kojem su sada predsjednici uprave, njih 16,13% te je funkcije obavljalo samo u drugim poduzećima koja obavljaju istu djelatnost kao i poduzeće u kojem su sada predsjednici uprave, njih 12,90% te je funkcije obavljalo samo u drugim poduzećima koja obavljaju različitu djelatnost od poduzeća u kojem su sada predsjednici uprava, a ostalih 38,71% te je funkcije obavljalo u poduzeću u kojem su sada predsjednici uprave te u više drugih poduzeća koja obavljaju istu i/ili različitu djelatnost od poduzeća u kojem su sada predsjednici uprava.

Razmatrajući prethodne funkcije koje su obavljali ostali članovi uprave poduzeća, njih 25% prethodno je obavljalo funkciju direktora računovodstva, a njih 26,47% prethodno je obavljalo funkciju financijskog direktora te su oni ove funkcije prosječno obavljali 6 do 10 godina.

S obzirom na specifična znanja i vještine koje posjeduje računovodstvena profesija, 88,24% ispitanika smatra da je potrebno računovodstvenu profesiju uključiti u menadžerske strukture te da je njihova uloga značajna u upravljanju društvom, dok 11,76% ispitanika smatra da nije potrebno uključivati računovodstvenu profesiju u menadžerske strukture i da njihova uloga nije važna u upravljanju poduzećem.

Ispitanici koji smatraju da je potrebno i važno uključivanje računovodstvene profesije u menadžerske strukture, rangirali su ocjenama od 1 do 5 (pri čemu 1 znači da uopće nije važno, a 5 znači jako važno) razloge zbog kojih je potrebno računovodstvenu profesiju uključiti u menadžerske strukture te zbog čega je potrebno aktivno sudjelovanje računovodstvene profesije u upravljanju poduzećem.

Tablica 6. Razlozi za uključivanje računovodstvene profesije u upravu poduzeća

Razlog	Prosječna ocjena	Rang
računovođe imaju znanja potrebna za razumijevanje poreznih propisa	4,73	1
računovođe imaju znanja koja su potrebna za učinkovito upravljanje imovinom i obvezama poduzeća	4,62	2
računovodstvena profesija putem menadžerskih struktura sudjeluje u definiranju računovodstvenih politika koje su važan instrument menadžerskih struktura	4,41	3
računovođe kao dio menadžerskih struktura primjenjuju računovodstvene standarde kod priznavanja i mjerenja ekonomskih kategorija te pri sastavljanju financijskih izvještaja	4,40	4
računovođe imaju znanja koja su potrebna za učinkovito upravljanje rizicima poduzeća	4,37	5
računovođe sudjeluju u definiranju ciljeva poduzeća prilikom izrade poslovnih planova	3,97	6
računovođe kao dio menadžerskih struktura imaju važnu ulogu u donošenju odluka o raspodjeli dobiti, investicijama i financiranju	3,60	7
računovođe sudjeluju u sustavima internih kontrola te obavljaju internu reviziju poduzeća	3,57	8
računovođe kao revizori obavljaju eksternu reviziju	3,15	9

Izvor: Obrada autora

Najvažnija znanja računovođa obuhvaćaju znanja koja su potrebna za razumijevanje poreznih propisa što je ocijenjeno prosječnom ocjenom 4,73. Znanja koja kvalificiraju računovodstvenu profesiju za uključivanje u menadžerske strukture obuhvaćaju i ona znanja koja su potrebna za učinkovito upravljanje imovinom i obvezama poduzeća koja su ocijenjena prosječnom ocjenom 4,62, dok je uloga računovodstvene profesije u definiranju računovodstvenih politika ocijenjena prosječnom ocjenom 4,41. Također, vrlo su značajna znanja MRS/MSFI koja se primjenjuju u priznavanju i mjerenju ekonomskih kategorija i sastavljanju financijskih izvještaja te znanja računovođa koja su potrebna za učinkovito upravljanje rizicima poduzeća. Ispitanici su najmanje značajnima ocijenili ulogu revizora

u obavljanju eksterne revizije te sudjelovanje računovođa u sustavima internih kontrola i obavljanju interne revizije poduzeća.

4. ZAKLJUČAK

Ostvarivanje ciljeva poduzeća i njihova uspješnost određeni su kvalitetnim poslovnim odlukama o korištenju ljudskih i materijalnih resursa poduzeća. U donošenju poslovnih odluka najvažniju ulogu ima menadžment, a svaka se odluka temelji na relevantnim informacijama. Relevantne informacije za donošenje poslovnih odluka priprema računovodstvena profesija. Okvir za djelovanje računovodstvene profesije predstavljaju računovodstvena načela i računovodstveni standardi, a stalne izmjene i dopune postojećih MRS/MSFI sve više postaju instrument kojim računovodstvena profesija putem menadžerskih struktura ostvaruje ciljeve poduzeća te korisnika financijskih izvještaja.

Kroz primjenu računovodstvenih načela i računovodstvenih politika računovodstvena profesija ima mogućnost i moć izravnog utjecaja na veličine iskazane u financijskim izvještajima. Budući da se na temelju informacija koje su prezentirane u financijskim izvještajima ocjenjuje efikasnost menadžmenta, te se donose različite poslovne odluke, računovodstvena profesija zbog svojih specifičnih znanja i vještina postaje sve interesantnija za članstvo u menadžerskim strukturama poduzeća, jer se kroz primjenu MRS/MSFI ostvaruju ciljevi vlasnika i menadžmenta.

Rezultati istraživanja pokazuju da su računovodstvena znanja važna za učinkovito i efikasno upravljanje poduzećem i za ostvarivanje ciljeva poduzeća, stoga je i računovodstvena profesija u posljednje vrijeme sve traženija i zastupljenija u menadžerskim strukturama te sve više računovođa obavlja funkciju financijskog direktora. Ključni razlozi zbog kojih se računovodstvena profesija uključuje u menadžerske strukture sadržani su u specifičnim znanjima računovođa i to posebno iz poreznih propisa i MRS/MSFI koja su neophodna za učinkovito upravljanje imovinom i obvezama poduzeća te rizicima poduzeća. Udio poduzeća u kojima računovođe obavljaju menadžerske funkcije nije zanemariv te se može zaključiti da u određenoj mjeri slijede trendove na međunarodnoj razini.

Finalno se može zaključiti kako je računovodstvena profesija sve značajnija karika u ostvarivanju ciljeva vlasnika i menadžmenta te poduzeća u cjelini, te da se u budućnosti sigurno može očekivati još veći uspon računovodstvene profesije i snažnije uključivanje računovodstvene profesije u sustave moći, odnosno menadžerske strukture.

LITERATURA

1. ACCA (2011): *The accountancy profession's role in creating public value*, <http://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/pdf/public-value-report.pdf> (pristupljeno 22. 6. 2015.)
2. Barth, M.E., Beaver, W.H., Landsman, W.R. (2001), The relevance of the value relevance literature for financial accounting standard setting: another view, *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 31, No. 1, str. 77-104.
3. Dixon, J., Frolova, Y. (2013), Accounting for good governance: the fair value challenge, *Corporate Governance: The international journal of business in society*, Vol. 13, Issue 3, str. 318-331.
4. Ernst & Young (2010): *The DNA of the CFO: A study of what makes a chief financial officer*, [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Estudio_DNA_CFOs_2010/\\$FILE/DNA_CFOs_2.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/Estudio_DNA_CFOs_2010/$FILE/DNA_CFOs_2.pdf) (pristupljeno 24. 6. 2015.)
5. Gould, S. (2014): *Should a CFO be a Professional Accountant?* <https://www.ifac.org/global-knowledge-gateway/finance-leadership-development/discussion/should-cfo-be-professional-accountant> (pristupljeno 23. 6. 2015.)
6. Gulin, D. (2012), Aktualni izazovi i ograničenja MRS/MSFI, Zbornik radova XIII. Međunarodni simpozij „Fiskalni okvir i održivi razvoj“, Revicon d.o.o., Neum, Sarajevo, Bosna i Hercegovina.
7. Gulin, D. (2014a), Aktualnosti iz računovodstva, računovodstvenih standarda i računovodstvene profesije, Zbornik radova XLIX. Tradicionalno jesensko savjetovanje – jesen 2014 „Računovodstvo, financije i porezi u praksi“, Udruga računovođa i financijskih djelatnika Split, Hrvatska, str. 1-14.
8. Gulin, D. (2014b), Sve veća korporatizacija računovodstvene profesije dovodi u pitanje njenu neovisnost i kvalitetu izvještavanja, *Računovodstvo i financije*, Vol. LX, broj 9, str. 11-13.
9. Gulin, D., Perčević, H. (2013), *Financijsko računovodstvo – izabrane teme*, Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika, Zagreb.
10. IFAC (2009): *Evaluating and Improving Governance in Organizations – International Good Practice Guidance*, <https://www.ifac.org/publications-resources/evaluating-and-improving-governance-organizations> (pristupljeno 23. 6. 2015.)
11. IFAC (2011): *Integrating the Business Reporting Supply Chain*, <http://www.ifac.org/publications-resources/integrating-business-reporting-supply-chain> (pristupljeno 24. 6. 2015.)
12. IFAC (2013): *The Role and Expectations of a CFO: A Global Debate on Preparing Accountants for Finance Leadership*, <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Role%20of%20the%20CFO.pdf> (pristupljeno 24. 6. 2015.)

13. Jui, L., Wong, J. (2013): *Roles and Importance of Professional Accountants in Business*, in: China Accounting Journal, <http://www.ifac.org/news-events/2013-10/roles-and-importance-professional-accountants-business> (pristupljeno 24. 6. 2015.)
14. Murphy, M. (2013), CFOs Serving Longer Terms, Wall Street Journal, August.
15. Palea, V. (2014), Fair value accounting and its usefulness to financial statement users, Journal of Financial Reporting and Accounting, Vol. 12, Issue 2, str. 102-116.
16. Penman, S.H. (2007), Financial reporting quality: is fair value a plus or a minus?, Accounting and Business Research, 37:sup1, str. 33-44.
17. Power, M. (2010), Fair value accounting, financial economics and the transformation of reliability, Accounting and Business Review, Vol. 40, No. 3, str. 197-210.
18. Službeni list Europske unije (2008) Međunarodni standardi financijskog izvještavanja, Uredba Komisije br. 1126/2008.
19. Sutton, T. (2004), Corporate Financial Accounting and Reporting, Prentice Hall, Edinburgh.
20. Zakon o računovodstvu, Narodne novine 109/2007 – 54/2013.
21. Warren, C.S., Reeve, J.M., Duchac, J.E. (2014), Corporate Financial Accounting, Cengage Learning, Mason.

Mirjana Hladika, Ph.D.

Faculty of Economics and Business, University of Zagreb, Croatia
mhladika@efzg.hr

ENGAGEMENT OF ACCOUNTING PROFESSION IN MANAGEMENT STRUCTURE AND ITS ROLE IN ACHIEVEMENT OF COMPANY'S OBJECTIVES

Preliminary communication

Abstract

In joint-stock companies the function of ownership (shareholders) and management is usually separated. In modern business conditions which are characterized by the global financial and economic crisis it is necessary to make further efforts and attention in decision-making in order to set companies goals in rationale and achievable framework. The realization of company's goals is a prerequisite to company's managers additional achievement. Business objectives can be different – from revenue maximization, cost minimization or achievement of the highest possible rate of return on investments. In any case, all objectives should be quantitatively expressed. In that segment of quantitative expression of the company's goals the role of accounting profession is dominant. By the application of appropriate accounting principles accountants have the possibility (it can be said that accountants have also a power) to influence directly on the sizes presented in financial statements. The adoption and application of fair value has led to implementation of the estimated values of assets and liabilities in the financial statements. The result of fair value implementation is questionable quality of financial statements. Also, the result of these estimations is increasing gap between the business results as accrual category and cash flow as financial category. The effects of the financial and economic crisis are robust. Accounting profession reduce the negative effects of the crisis through the application of the accepted accounting principles. Studies in developed countries are showing that there is an increasing proportion of the accounting profession in the management structures and an increasing number of accountants who are chief of executive or chief of finance respectively. The representation of the accounting profession in management structures is increasing every day, both in profit sector and in non-profit sector. The need for involvement of the accounting profession in management structures is unquestionable and it arises from the knowledge and skills of the accountants. Regarding the importance of the accounting profession and the involvement of the accountants in management structures, its active role in achieving company's objectives is evident. The aim of this paper is to examine the relevant secondary literature sources relating to basic accounting principles, about the impact of fair value for the evaluation of economic categories on the

quality of financial statements, and the importance of the accounting profession and the ways of its participation in achieving the company's goals. The goal of this paper is through primary research establish the participation of the accounting profession in management structures of companies in Croatia.

Keywords: *accounting profession, management structure, IAS/IFRS, fair value, the quality of financial statements*

JEL: M40, M41