

doc.dr.sc. Iris Lončar

Odjel za ekonomiju i poslovnu ekonomiju, Sveučilište u Dubrovniku, RH
iris.loncar@unidu.hr

VAŽNOST RAČUNOVODSTVENIH INFORMACIJA U SUVREMENOM POSLOVNOM ODLUČIVANJU - PRIMJER HRVATSKOG HOTELIJERSTVA

Pregledni rad

Sažetak

Sukladno svojoj definiciji računovodstvo bi trebalo predstavljati glavni izvor financijskih podataka i informacija o poslovnim događajima koji se odvijaju u poslovnim sustavima i njihovom okruženju. Kvalitetnim ustrojem računovodstva kao uslužne aktivnosti, koja opskrbljuje relevantnim informacijama zainteresirane korisnike, ispunjava se jedan od ključnih preduvjeta menadžerskog donošenja odgovarajućih poslovnih odluka. Međutim, inozemna iskustva koja su iskazana u objavljenim znanstvenim istraživanjima ukazuju na izostanak prevladavajuće računovodstvene podrške u procesima donošenja menadžerskih odluka, posebice onih strateških. Stoga je kao cilj ovog rada postavljeno utvrđivanje prisutnosti opisanih procesa u hrvatskom poslovnom okruženju. Za provedbu istraživanja odabrana je djelatnost hotelijerstva, a ovakav odabir nametnuo se zbog neprijeporne važnosti istaknute djelatnosti za afirmaciju nacionalne ekonomije s obzirom na izrazito propulzivan karakter ove grane gospodarstva koji se pozitivno odražava na razinu ukupne zaposlenosti i nacionalnog dohotka.

Kako bi se spoznala zastupljenost računovodstva kao izvora informacija za menadžersko djelovanje i odlučivanje, provedeno je empirijsko istraživanje, a ciljnu populaciju su činili oni ugostiteljski poslovni sustavi koji se, sukladno Zakonu o ugostiteljskoj djelatnosti, svrstavaju u skupinu „Hoteli“. Primjenom odgovarajućih statističkih metoda analizirani su i elaborirani podatci do kojih se došlo anketnim istraživanjem. S obzirom na skupinu ispitanika koji su participirali u istraživanju: menadžere uključene u procese donošenja poslovnih odluka, istraživanje će rezultirati uvidom u stanje računovodstvene prakse u hrvatskom hotelijerstvu. Dobiveni rezultati omogućit će unapređenje kvalitete računovodstvenog izvještavanja i stvorit će platformu za postizanje veće senzibilnosti računovodstva na promjene u okruženju, te poticanje njegove fleksibilnosti u reakcijama. Konačni doprinos ovog rada realizirat će se u mjeri u kojoj se njegovi rezultati budu iskoristili kao smjernica u izradi modela prilagodbe računovodstva potrebama upravljanja u uvjetima turbulentnog i nesigurnog globalnog okruženja, kao i u „proizvodnji“ informacija veće uporabne vrijednosti.

Ključne riječi: računovodstvene informacije, potrebe menadžera, hrvatsko hotelijerstvo, smjernice prilagodbe

JEL: M40, M41

1. UVOD

U suvremenoj poslovnoj praksi evidentna je prisutnost nove koncepcije poslovanja koja se bazira na strateškom promišljanju budućnosti, te sinergiji kvalitativnih i kvantitativnih vrijednosti s ciljem realizacije što boljeg rezultata poslovanja. Strateško promišljanje budućnosti prvenstveno implicira nastojanje poslovnih sustava da opstanu, tj. osiguraju relativno stabilnu poziciju na tržištu, dok se pod zajedničkim usklađenim djelovanjem različitih elemenata sustava podrazumijeva nastojanje da se realizira povećana prodaja, odnosno dobit. Uspješnost u opisanom djelovanju determinirana je podjednako internim snagama i sposobnostima, kao i eksternim čimbenicima: kupcima, konkurencijom, razvojem tehnologije, novim ekološkim zahtjevima, promjenama u makrookruženju i sl. Nužnost kontinuiranog preoblikovanja pristupa, kreiranja novih ideja i prilagođavanja strategija proizlazi iz naglih, sveobuhvatnih, a često i nepredvidivih promjena koje obilježavaju suvremeno poslovno okruženje. Promjene koje se javljaju kako na strani ponude, tako i na strani potražnje, nalažu promišljanja pristupa i fleksibilnost djelovanja prilagođenog novim okolnostima. Logična posljedica ovakve, nove poslovne kulture su i novi zahtjevi menadžera za informacijskom podlogom koja će biti usuglašena sa stohastičkim tokovima na globalnom tržištu.

Suvremeni koncept poslovanja, promatran s aspekta informacijskog sustava koji mu pruža esencijalnu potporu, implicira intenzivno oslanjanje na informatičku tehnologiju i primjenu koncepta izvještavanja u kojem bi se inkorporirale sve relevantne kvantitativne i kvalitativne informacije povezane s eksternim i internim čimbenicima koji su u prošlosti bili, ili će u budućnosti biti bitni za poslovanje. Međutim, postojeća relevantna znanstvena i stručna literatura ne raspoznaje računovodstvo kao sustav koji je u opisanom smislu u mogućnosti pružiti adekvatnu izvještajnu podršku. Većina autora konstatira da računovodstvo, koje je definirano kao tzv. „jezik poslovanja“ (language of business), ne slijedi realne informacijske zahtjeve menadžera, niti omogućava a priori prepoznavanje potencijalnih mogućnosti i problema s kojima bi se poslovni sustav mogao suočiti u nekoj bližem ili daljem budućem vremenu (forward thinking pristup). Osim toga, tradicionalni računovodstveni informacijski sustavi kroz svoje izvještaje pružaju informacije o performansama poslovnih aktivnosti u vrijednosnim iskazima. Međutim, ti izvještaji ne sadržavaju s vrijednosnim podacima komplementarne nevrijednosne podatke, pa su oni kao takvi nedostatni za donošenje kvalitetnih poslovnih odluka, posebice na duži rok.

U nastavku rada će biti prezentirana teorijska podloga predmetnog istraživanja kroz odabrane, relevantne rezultate dosadašnjih istraživanja o informacijskim zahtjevima menadžmenta, kao i o prisutnosti, odnosno izostanku računovodstvene podrške u procesima menadžerskog donošenja odluka. Potom će biti prikazani rezultati empirijskog istraživanja koje je provedeno u hrvatskom hotelijerstvu s

ciljem spoznavanja stanja, tj. potencijalnih trendova unapređenja kvalitete računovodstvenog izvještavanja u poslovnoj praksi ove djelatnosti. U zaključku će se istaknuti dostignuti stupanj usklađenosti kvalitete računovodstvenih izvještaja sa zahtjevima menadžera, a sve s ciljem kako bi se unaprijedila informacijska osnovica koja može zadovoljiti informacijske zahtjeve koji proizlaze iz potreba suvremenog poslovanja.

2. KORIŠTENJE INFORMACIJSKOM PODLOGOM U MENADŽERSKOM DJELOVANJU

Informacijska podloga osnovica je za identificiranje i analizu stanja, potreba i problema, za procjenu, izbor i implementaciju odabranih (optimalnih) rješenja, te naposljetku za kontrolu provedbe svih poslovnih odluka. Uzme li se u obzir činjenica da sama riječ „informacija“ potječe od latinskog pojma *informare*, koji u prijevodu znači oblikovati, postaje jasno da informacija skup obrađenih i sistematiziranih podataka koji oblikuju sudove, zaključke i ponašanja. Po svojoj definiciji informacija implicira svaku obavijest i/ili izvještaj o činjenicama, odnosno sve poruke u kojima se mogu raspoznati elementi znanja (prema <http://hjp.novi-liber.hr>).

Strukture informacijskih sustava temeljem kojih se upravlja poslovnim procesima su divergentne, a konkretna kompozicija u pojedinom poslovnom sustavu determinirana je u prvom redu samom strukturom poslovnog procesa u odnosnom sustavu. Međutim, ne manje bitan čimbenik izgradnje informacijskog sustava je i iskaz menadžerskih potreba za informacijama. Ackoff (1967.) je, analizirajući menadžment informacijske sustave, uvidio da se oni baziraju na određenim pogrešnim pretpostavkama iz kojih proizlaze nedostaci takvih sustava, kao i visoki izdatci njihove implementacije koji ne rezultiraju optimalnim učincima. Te neispravne polazišne postavke on definira sljedećim redom (Ackoff, 1967., str. B147.):

- 1) većina se menadžera u svome djelovanju suočava s problemom nedostatka relevantnih informacija,
- 2) menadžeri trebaju dobiti upravo one informacije koje žele,
- 3) ako menadžeri dobiju tražene informacije, njihove će se poslovne odluke poboljšati,
- 4) bolja komunikacija među menadžerima implicira povećanje učinkovitosti cjelokupnoga poslovnog sustava,
- 5) menadžeri ne moraju razumjeti kako informacijski sustav funkcionira, oni se samo moraju znati njime koristiti.

Menadžeri bi, dakle, trebali imati što potpuniju spoznaju o determinantama odluke što je donose kako bi njihovi informacijski zahtjevi biti realni. Svako nepoznavanje komponenata redovito se nastoji nadoknaditi dodatnim (često nebitnim i prekomjernim) informacijama iz čega slijedi zaključak da se iskazu menadžerskih potreba za informacijama pri formuliranju modela izvještavanja treba pristupiti kritički.

Informacijski zahtjevi menadžmenta se razlikuju ovisno o položaju pojedinog menadžera u hijerarhijskoj strukturi upravljanja. U pravilu se menadžeri na nižim hijerarhijskim razinama koriste klasičnim izvještajima (u kontekstu užeg interesa ovog istraživanja oni se mogu poistovjetiti s izvještajima financijskog računovodstva), a s podizanjem razine upravljanja i zahtjevi za sveobuhvatnijim, te prognostičkim informacijama postaju sve izraženiji. Dok su se prije top-menadžeri zadovoljavali uglavnom internim informacijama (o budžetima, prognoziranju prodaje i sl.), danas se sve više okreću prema eksternim izvorima s pomoću kojih formiraju sliku o: željama i preferencijama kupaca, ponašanju konkurencije, općim ekonomskim uvjetima i ostalim bitnim čimbenicima. Međuovisnost pojedine upravljačke razine i zahtijevane karakteristike informacija prikazana je u tablici 1.

Tablica 1. Prikaz međuovisnosti upravljačkih razina i informacijskih zahtjeva

| SVOJSTVA INFORMACIJA | NIŽE RAZINE UPAVLJANJA | VIŠE RAZINE UPRAVLJANJA |
|-----------------------------|-----------------------------------|------------------------------------|
| Izvori informacija | Uglavnom interni | Eksterni |
| Obuhvat informacija | Precizno definiran Ograničen | Vrlo širok |
| Razina agregiranosti | Detaljne | Agregatne |
| Vremenski horizont | Povijesne | Prognostičke |
| Zahtijevana preciznost | Visoka | Niska |
| Učestalost upotrebe | Vrlo intenzivna | Rijetka |

Izvor: Obradila autorica prema Gorry & Morton, 1989., str. 51.

Međutim, dok su prije menadžeri najviše upravljačke razine ostvarivali gotovo ekskluzivno pravo na rijetke kompleksne informacije koje sjedinjavaju interne i eksterne sadržaje, trend današnjeg vremena je da takve informacije postaju sve prisutnije, i da se sve više odluka svih razina upravljanja bazira na njima.

Dosadašnja empirijska istraživanja o upotrebi informacijske podloge u odlučivanju ograničavala su se uglavnom na načine upravljanja svojstvene različitim razinama i tipovima menadžera, te s njima povezane zahtjeve za informacijama. Iz raspoloživog spektra studija, posebno su zanimljivi nalazi istraživanja Riley & Jauncey (1990.) provedenoga u hotelijerstvu na uzorku menadžera velikih hotela

(hotela sa 170 do 800 soba). Cilj je istraživanja, među ostalim, bio spoznati postoji li povezanost između odluka na različitim razinama upravljanja i intenziteta menadžerskog oslanjanja na informacije. Od menadžera se pri tome tražilo da u dva uzastopna dana bilježe svoje odluke po područjima aktivnosti i definiraju kojim su se oblikom podrške pri njihovom donošenju koristili. Zabrinjavajuća je činjenica da su direktori i njihovi pomoćnici tijekom dva dana ispitivanja podjednako broj odluka donijeli temeljem nekog izvora informacija (198 odluka), kao i bez oslanjanja na bilo koji oblik informacija (186 odluka). Uzme li se u obzir da su tijekom istaknutog vremena top menadžeri 21 hotela donijeli 203, a zajedno sa svojim pomoćnicima 384 odluke, može se zaključiti da je riječ o neprihvatljivo visokom stupnju slučajnosti u menadžerskom djelovanju i odlučivanju.

Pri razmišljanju o adekvatnom sustavu informiranja menadžmenta potrebno je poseban naglasak staviti na kvalitetnu sinergiju svih relevantnih izvještajnih segmenata: računovodstva, financija, prodaje, nabave, marketinga i ostalih. Dobivene informacije bi trebale u sebi sjedinjavati svojstva prikazana u tablici 2.

Tablica 2. Elementi kvalitete informacija

| ZAHTJEVANE OSOBINE INFORMACIJA | ELEMENTI INFORMACIJA |
|---------------------------------------|--|
| Važnost | Točnost, objektivnost, pouzdanost, vjerodostojnost |
| Dostupnost | Dostupnost, sigurnost pristupa |
| Kontekstualnost | Relevantnost, korisnost u odlučivanju, cjelovitost, pravovremenost |
| Reprezentativnost | Razumljivost, jednostavnost, konciznost, dosljednost prezentiranja |

Izvor: Obradila autorica prema Strong, Lee & Wang, 1997., str. 104.

Računovodstvene informacije su, dakle, samo jedan dio „informativnog mozaika“ kako taj informativni set širokog obuhvata nazivaju McKinnon & Bruns (1992.). One bi, s aspekta interne upotrebe, trebale, u interakciji s ostalim informacijama, pridonijeti kvaliteti menadžerskog upravljanja. Njihova snaga ogleda se u mogućnosti agregiranja poslovnih procesa i popratnih pojava koje ih predodređuju, odnosno u njihovom svojstvenom zajedničkom iskazu koji olakšava komunikaciju između menadžera različitih organizacijskih razina i funkcija, kao i iskustava i znanja (Hall, 2010., 12).

Prosudba o kvaliteti i relevantnosti računovodstvenih informacija trebala bi se prvenstveno vezivati uz njihovu korisnost za menadžere. No, intenzitet korištenja računovodstvenim informacijama ne ovisi samo o njihovoj pojedinačnoj realnoj ili percipiranoj kvaliteti, već i o brojnim, u vezi s informativnim sustavom egzogenim čimbenicima: korporacijskoj kulturi, postojećim znanjima i

preferencijama menadžera i drugom. Dokaz ovog zaključka su i spoznaje proiz- išle iz istraživanja Heidhues & Patel (2008.), te Jawabreh & Alrabei (2012.). U prvom istraživanju se, kroz analizu poslovanja u zadrugama koje se bave proi- zvodnjom mlijeka i mliječnih proizvoda, došlo do zaključka da su „tipična“ nje- mačka kultura, točnost i temeljitost ključne komponente koje utječu na ulogu i korištenje računovodstvenih informacija u menadžerskom strateškom djelovanju i odlučivanju (Heidhues & Patel, 2008., 35). Do potpuno suprotnog zaključka su došli Jawabreh & Alrabei konstatirajući da kultura poslovanja u jordanskim Jo- dhpur hotelima utječe na izostanak statistički značajne veze između računovod- stvenog informacijskog sistema i menadžerskih aktivnosti – planiranja, kontrole i donošenja odluka.

3. PREGLED SPOZNAJA O RASPOLOŽIVOSTI I KVALITETI RAČUNOVODSTVENIH INFORMACIJA I IZVJEŠTAJA

Današnji ustroj računovodstvenoga informacijskog sustava u većini je poslovnih sustava orijentiran na zadovoljenje informacijskih potreba eksternih korisnika kroz dominantni sustav financijskog računovodstva. Osnovni izvor računovod- stvenih informacija su financijski izvještaji koji se izrađuju i objavljuju sukladno Zakonu o računovodstvu pojedine zemlje i računovodstvenim standardima koje razvijaju IASB i FASB¹. Unutar oba konceptijska okvira definirana su i kvali- tativna obilježja koja računovodstvene informacije prezentirane u izvještajima moraju zadovoljiti: razumljivost, važnost, pouzdanost i usporedivost. U ishodištu ovih koncepata je, dakle, obilježje korisnosti (Decision usefulness approach), tj. zahtjev da računovodstvene informacije budu koncipirane na način da olakšavaju donošenje poslovnih odluka. Naravno, ovdje se prvenstveno misli na korisnost u procesima odlučivanja eksternih korisnika, no, jednaki zahtjev može se preslikati i kod razmatranja interne upotrebe računovodstvenih informacija.

Računovodstvo u svojstvu kroničara prati, evidentira i izvještava o svim poslov- nim aktivnostima koje su se dogodile u prošlosti, a ispunjavaju pretpostavke da budu predmetom njegovog obuhvata. Stoga je neosporna činjenica da su prezen- tirane računovodstvene informacija i izvještaji nezaobilazni parametri za uprav- ljanje poslovnim procesima. Financijski aspekt računovodstvenih informacija sastavnica je informacijske podloge za proces upravljanja, a prognostička vri- jednost prezentiranih informacija (predictive value) pri tome ima posebnu ulogu, budući upravo to obilježje omogućava predviđanja budućih događaja. Eierle & Schultze (2013.) ističu da bi i financijsko i upravljačko računovodstvo trebali pružati informacije koje će imati retrospektivnu, ali i perspektivnu dimenziju.

¹ IASB (International Accounting Standards Board) propisuje IFRS (International Financial Reporting Standards) koji se upotrebljavaju u većini zemalja, pa tako i u Hrvatskoj, dok FASB (Financial Accounting Standards Board) istu ulogu obavlja u SAD-u.

Kroz retrospekciju računovodstvene informacije bi se trebale koristiti za razumijevanje uzroka koji su doveli do određenih posljedica, tj. za procjenu ostvarenih napredaka u odnosu na očekivanja a s ciljem donošenja odluka o eventualnim korektivnim aktivnostima. Kroz svoju perspektivnu dimenziju one bi trebale predstavljati osnovicu za izvođenje očekivanja. Eierle & Schultze zaključuju da je njihova interna upotrebna vrijednost različita i proizlazi iz specifičnosti skupina korisnika kojima su namijenjene informacije, a koje su odgovorne za odlučivanje i upravljanje.

Mali je broj istraživanja koja se odnose na percepcije menadžera o važnosti i utjecaju računovodstvenih informacija na njihovo djelovanje (Wiersma, 2009.; Hall, 2010.; Cheffi & Beldi, 2012.). Među njima prevladavaju studije i ispitivanja menadžera kojima je ukazano da je u praksi prisutan visok stupanj nezadovoljstva kvalitetom raspoloživih informacija. Dimnik i Kudar (1989., prema istraživanjima Howell at al, 1987.) iznose podatak da je 8–30% ispitanih menadžera nezadovoljno kvalitetom raspoloživih računovodstvenih informacija, dok ih je čak 23% izrazilo želju da se promijeni struktura računovodstvenih sustava.

U Hrvatskoj je provedeno istraživanje o korištenju računovodstvenoga informacijskog sustava na uzorku 59 hrvatskih poduzeća (Meter, 2006.). Njime se ukazalo da su potpunost i pravovremenost računovodstvenih informacija slabe točke računovodstvenih informacijskih sustava u praksi. Iz prikaza rezultata ovog istraživanja (tablica 3.) uočava se da su obilježjima računovodstvenih informacija koja su svojstvena tradicionalnim računovodstvenim izvještajima (izvještajima financijskog računovodstva koji se sastavljaju prema zakonskoj regulativi i prvenstveno su namijenjeni vanjskim korisnicima) uglavnom zadovoljni i interni korisnici – menadžeri, dok se problem potpunosti kao obilježja računovodstvenih informacija može povezati sa slobodom internog računovodstvenog izvještavanja.

Tablica 3. Zahtjevi za poboljšanjem računovodstvenih informacija

| OBILJEŽJA RAČUNOVODSTVENIH INFORMACIJA | POTREBNO /ZNAČAJNO/ POBOLJŠANJE |
|---|--|
| Relevantnost | 3,38 % |
| Pouzdanost | 11,86 % |
| Potpunost | 27,11 % |
| Pravovremenost | 23,73 % |
| Razumljivost | 13,56 % |
| Dokazivost | 11,86 % |

Izvor: Rezultati istraživanja Meter, 2006., str. 524.

Kao interesantan se ističe i podatak da gotovo 63% ispitanika smatra kako je potrebno izvršiti temeljite promjene postojećeg sustava informiranja pri čemu prevladavaju ideje da bi se to moglo realizirati boljom organizacijom poslovnih procesa i većom dostupnošću podataka, ali i boljim obrazovanjem u području korištenja računovodstvenih informacijskih sustava.

Nezadovoljstvo vrijednosnim informacijama što proizlaze iz računovodstvenog sustava utvrđeni je stav velikog broja menadžera. Oni svoje zamjerke postojećem sustavu računovodstvenog izvještavanja obrazlažu činjenicom da su financijski pokazatelji kvalitetna mjera za ostvarenja iz prošlosti, ali istovremeno nisu dostatan kvalitetan pokazatelj mogućih ostvarenja u budućnosti (Eccles, 1991., 132.).

U studiji kojom se prezentiraju rezultati ispitivanja menadžera vodećih nizozemskih tvrtka o izvorima i upotrebi informacija koje im stoje na raspolaganju pri donošenju strateških odluka, kao i o potrebi njihova poboljšanja, menadžeri su istaknuli da bi bilo poželjno (Brouthers & Roozen, 1999.):

- 1) pružati mnogo kvalitetnije informacije od onih koje su im trenutno dostupne,
- 2) osiguravati informacije koje su više orijentirane prema budućnosti od onih što im se trenutno prezentiraju,
- 3) pružati sveobuhvatniji niz informacija od onoga koji im se davao u prošlosti,
- 4) dobivati pravovremene informacije.

U nemogućnosti da se premosti jaz između informacijskih potreba i internih mogućnosti, menadžeri se okreću eksternim izvorima, pa osmišljavaju i provode aktivnosti kojima se samostalno opskrbljuju informacijama. Ti „osobni informacijski sustavi“ (personal information systems) kreiraju se uglavnom osobnim kontaktima koji se ostvaruju unutar i izvan poslovnog sustava, izravnim zapazanjima, stvaranjem vlastitih bilježaka i prisustvovanjem sastancima (Preston, 1986., str. 521.).

Međutim, ne smije se izgubiti iz vida činjenica da su u praksi česti slučajevi u kojima neadekvatno korištenje računovodstvenih informacija nije posljedica isključivo nedostatka ili nezadovoljavajuće kvalitete tih informacija, već je razlog ovakvog stanja nesposobnost menadžera da na kvalitetan način interpretiraju računovodstvene podatke, pa ih stoga svjesno ili nesvjesno odbijaju koristiti (Okoli, 2012.).

4. EMPIRIJSKO ISTRAŽIVANJE O ZASTUPLJENOSTI RAČUNOVODSTVA U UPRAVLJANJU NA PRIMJERU HRVATSKOG HOTELIJERSTVA

Temeljem svega istaknutoga, razvidna je postala potreba utvrđivanja razine zastupljenosti računovodstva kao izvora informacija za menadžersko djelovanje u hrvatskom poslovnom okruženju. Stoga je provedeno empirijsko istraživanje u djelatnosti hotelijerstva, a ova je djelatnost odabrana s obzirom na njezinu propulzivnost i relevantnost za afirmaciju cjelokupnog hrvatskog gospodarstva.

U eksplikaciji informacijskih zahtjeva menadžmenta u hotelijerstvu potrebno je poći od identifikacije osnovnih obilježja ove djelatnosti. Premda u jednome svojem dijelu hotelijerstvo ima karakter materijalne proizvodnje (hrana i piće), hotelske usluge determinirane su obilježjima usluga. One su: fizički neopipljive, neusklađene, heterogene i realiziraju se kroz istovremene procese proizvodnje i potrošnje. Radi se o radno intenzivnoj djelatnosti koja je u hrvatskim okvirima izrazito sezonskog karaktera poslovanja (posebno hoteli na obali). Potražnja za hotelskim uslugama je raznovrsna i elastična, dok je ponuda, premda na svjetskoj razini raznolika, u lokalnim razmjerima neelastična i nedostatno brzo reagira na promjene u potražnji (prilagodbe su uglavnom praćene potrebnim visokim ulaganjima i zahtijevaju znatno vrijeme).

Ciljna populacija u ovom istraživanju samo su oni ugostiteljski objekti² koji su sastavnica skupine „Hoteli“. S obzirom da se željela utvrditi realna potreba za informacijama, te zadovoljstvo dostignutom razinom kvalitete računovodstvene informacijske osnove, za instrument istraživanja odabran je anketni upitnik koji je bio usmjeren na menadžere kao ciljnu skupinu ispitanika. Anketni upitnik poslan je na adrese 185 menadžera, te se vratilo 60 pravilno ispunjenih upitnika. Stopa odaziva od 32,4% čini ovo anketno istraživanje reprezentativnim.

Anketni upitnik su ispunjavali hotelski direktori (80%) ili osobe na poslovima voditelja pojedinih odjela, najčešće onih smještaja. Najveći broj ispitanika je u dobi između 31 i 45 godina (43%), ima visokoškolsko obrazovanje (45%) i prosječan radni staž od 10 do 20 godina (34%), a na sadašnjoj su poziciji prosječno do 5 godina (34%). Dakle, riječ je o menadžerima koji bi trebali biti dobri poznavatelji svih specifičnosti u hotelskom poslovanju.

Jedan od preduvjeta za prilagodbu računovodstva stvarnim potrebama poslovanja i zahtjevima menadžera kvalitetan je organizacijski ustroj računovodstvenoga informacijskog sustava. Istraživanjem je utvrđeno je da je u 72% hotela računovodstvo centralizirano i da primjenjuje jednake procedure za sve hotele. Od

² Naziv i klasifikacija temelje se na odredbama „Pravilnika o razvrstavanju, kategorizaciji i posebnim standardima ugostiteljskih objekata iz skupine hoteli“ (NN br. 88/07; 58/08 i 62/09).

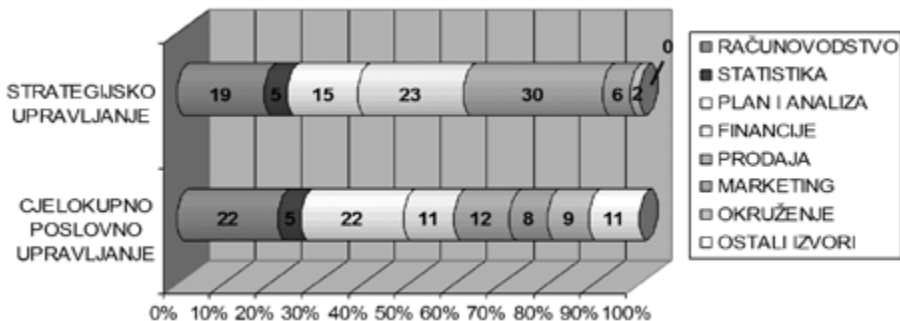
ukupnog broja ispitanika čak 93% konstatira da se jednakom dinamikom dostavljaju identični interni izvještaji svim hotelskim menadžerima koji posluju u sklopu korporacije.

Uz uređeni kontinuirani sustav izvještavanja, povremeno se pojavljuje i potreba za određenim informacijama izvan dosega informacijskog sadržaja stalnih izvještaja. U takvim se okolnostima informacije pripremaju i pružaju na zahtjev pojedinih menadžera. Zbog toga se od menadžera zatražilo da donesu sud o tome koliko su zadovoljni uspostavljenim sustavom (sadržajem i dinamikom) izvještavanja. Istraživanje pokazuje da $\frac{3}{4}$ menadžera zadovoljava 75% svojih informacijskih zahtjeva iz kontinuirano uređenoga računovodstvenog sustava izvještaja, dok se svega 25% informacija priprema na poseban zahtjev.

Menadžeri su izrazili svoje zadovoljstvo sustavom računovodstvenog izvještavanja i kvalitetom informacija. Oni procjenjuju da su im računovodstvene procedure u cijelosti jasne, a izvještaji lako razumljivi. Odgovor samo jednoga od njih bio je suprotan, uz obrazloženje da je „cjelokupan računovodstveni sustav usporen i ima nedosljedan tok informacija“.

Slijedom logičkog razmišljanja postavilo se pitanje o zastupljenosti računovodstva kao izvora informacija pri menadžerskom djelovanju i odlučivanju, pa se od menadžera tražilo da rangiraju ponuđene izvore informacija prema važnosti za procese strateškog i tekućeg upravljanja. Njihovi odgovori su prikazani grafikonom 1.

Grafikon 1. Struktura izvora informacija prema rangiranju menadžera



Izvor: Autoričino empirijsko istraživanje

Hotelski su menadžeri kao najvažniji izvor strateških informacija istaknuli prodaju (30% ih je odabralo taj izvor kao najvažniji), zatim financije (23%), dok je računovodstvo bilo na trećemu mjestu (19% ga drži primarnim izvorom informacija). Za razliku od tekućega poslovnog odlučivanja, u kojemu su računovodstvene

informacije dominantne, u fokusiranju menadžmenta na dugoročne ciljeve računovodstvo gubi svoje vodeće mjesto. Istaknuto vodi do konstatacije da računovodstveni izvještaji za interne korisnike ne sadržavaju sve potrebne informacije i ne sjedinjuju sve elemente potrebne da se provodi strateško upravljanje, pa se menadžeri u ovom procesu više orijentiraju na druge izvore informacija.

Kako bi se dodatnu rasvijetlio problem slabijeg intenziteta uporabe računovodstvenih informacija i izvještaja, od menadžera se zatražilo da rangiraju važnost pojedinih podataka, informacija i pokazatelja za donošenje strateških poslovnih odluka koristeći se ocjenama od 1 do 7, pri čemu je ocjena 1 značila stanje u kojemu informacije nemaju nikakva značenja, dok se ocjenom 7 označavala njihova izuzetna važnost.

Iz podataka u tablici 4. daje se zaključiti kako su svi ispitani menadžeri prvenstveno usmjereni na uporabu financijskih podataka i informacija, te na njima temeljenih pokazatelja, pri svojem strategijskom promišljanju i djelovanju. Nitko od ispitanih menadžera nije rangirao važnost financijskih pokazatelja ocjenama 1–4, već ih čak 59% ocjenjuje izuzetno bitnima. Tome nasuprot, za nešto manje od 17% ispitanika nefinancijski pokazatelji i prognostičke informacije manje su važne, dok su eksterne informacije za njih 23% irelevantne kad se donose strateške poslovne odluke.

Premda bi se na prvi pogled moglo zaključiti da su eksterne informacije nebitne za strateško upravljanje, ta tvrdnja nipošto nije u suglasju s menadžerskim teorijama. Zbog toga je vjerojatnije da je ovakav stav menadžera izravna

posljedica izostanka obuhvata ove vrste podataka i informacija u interne računovodstvene izvještaje, pa budući da im nisu na raspolaganju, menadžeri nisu ni svjesni svih mogućnosti što bi se njihovom uporabom mogle polučiti.

Tablica 4. Rangiranje važnosti korištenja informacijama u strateškom upravljanju

| Vrste pokazatelja/informacija | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | Σ | Vagana aritmetička sredina |
|-------------------------------|---|---|---|----|----|----|----|----|----------------------------|
| Financijski pokazatelji | 0 | 0 | 0 | 0 | 2 | 23 | 35 | 60 | 6,55 |
| Nefinancijski pokazatelji | 0 | 0 | 2 | 8 | 16 | 22 | 12 | 60 | 5,57 |
| Eksterne informacije | 1 | 0 | 1 | 12 | 25 | 14 | 7 | 60 | 5,17 |
| Prognostičke informacije | 1 | 0 | 1 | 8 | 26 | 17 | 7 | 60 | 5,28 |

Izvor: Autoričino empirijsko istraživanje.

Iz istaknutoga se može zaključiti da se u pozadini neadekvatne informacijske podrške menadžmentu mogu pojaviti dvije vrste problema:

- 1) ili postojeći računovodstveni sustav ne može osigurati dostatno kvalitetnu informacijsku podlogu za poslovno odlučivanje,
- 2) ili menadžeri nisu svjesni mogućnosti što im ih postojeći računovodstveni sustav pruža, pa ih je potrebno osposobiti za njegovu aktivnu uporabu u djelovanju.

Prema rezultatima ovog, kao i prethodnih istraživanja, u hrvatskim poduzećima prevladava tradicionalni računovodstveno informacijski sustav, „koji zbog svojih obilježja neintegriranog sustava ne može osigurati dovoljno kvalitetnu informacijsku podlogu za poslovno odlučivanje“ (Meter, 2006., 532.)

5. ZAKLJUČAK

Tradicionalni računovodstveni informacijski sustavi, prije svega usmjereni su na pripremu i prezentiranje vrijednosno izraženih informacija, dok je uporaba nevrjednosno izraženih informacija prilično zanemarena. Temeljni output računovodstvene funkcije su informacije o već nastalim poslovnim događajima i rezultatima poslovanja u proteklom razdoblju. No, kako istaknuti izvještaji ne sadržavaju i komplementarne nefinancijske podatke i informacije, oni postaju nedostatni menadžerima u procesu donošenja poslovnih odluka, posebice onih strateških.

Slijedom prikupljenih i obrađenih podataka, empirijsko istraživanje rezultiralo je sljedećim zaključcima:

- 1) informacije menadžerskog računovodstva u hotelskim poslovnim sustavima u Hrvatskoj nisu ni kvantitativno, ni kvalitativno usklađene sa stvarnim informacijskim zahtjevima menadžera,
- 2) u hotelskim poslovnim sustavima prevladava uporaba vrijednosno izraženim informacijama, a izostaje njihovo adekvatno povezivanje s onima nevrjednosno izraženima, što uzrokuje lošiju kvalitetu internih računovodstvenih izvještaja,
- 3) centralizirano organizirani računovodstveni sustavi predstavljaju osnovno ograničenje procesa internog izvještavanja u hotelijerstvu, s obzirom da su u takvim sustavima u pravilu zanemareni pojedinačni, specifični zahtjevi menadžera.

Za praksu uslužnih djelatnosti specifična je znatna zastupljenost praćenja kvalitativnih podataka, ali oni se ipak ne uključuju u računovodstvene izvještaje. Istovremeno se može zamijetiti da broj i struktura nefinancijskih podataka i informacija zaostaju za brojnošću i izražajnom snagom financijskih podataka i informacija. U hotelijerstvu se, primjerice, redovito ispituju gosti o njihovoj percepciji kvalitativnih elemenata ponuđene usluge, redovite su kontrole kvantitete i

kvalitete pruženih obroka, poštovanja hotelskih standarda i slično. Međutim, iako raspoloživi, rezultati tih ispitivanja rijetko se povezuju s financijskim performansama u jedinstvenu informacijsku bazu.

Generalizirajući utvrđene spoznaje može se zaključiti da bi se unošenjem nefinancijskih informacija u okvire računovodstvenih izvještaja otvorila mogućnost za preciznije obrazloženje nastanka konkretnih financijskih performansa, čime bi cjelokupni izvještaji povećali razinu usklađenosti s informacijskim zahtjevima menadžera koji se raspoznaju u procesima donošenja taktičkih i strateških poslovnih odluka.

Osnovno ograničenje istraživanja, kojeg su rezultati prezentirani u radu, njegova je orijentacija isključivo na jednu djelatnost. Stoga bi, za dobivanje cjelovite slike o upotrebi računovodstvenih informacija u procesima donošenja menadžerskih odluka na razini hrvatskog gospodarstva, trebalo provesti sličnu analizu i utvrditi stanje u ostalim djelatnostima. Osim toga, istraživanjem je obuhvaćena samo jedna ciljna skupina - menadžeri, a za kompletiranje uvida u mogućnosti računovodstva trebalo bi promotriti sustav i s aspekta „proizvođača“ informacija - samih računovođa.

LITERATURA

1. Ackoff, R. L. (1967.) Management misinformation systems. *Management Science*, 14 (4), str. 147-156.
2. Brouthers, K. D. i Roozen F. A. (1999.) Is It Time to Start Thinking About Strategic Accounting?. *Long Range Planning*, 32 (3), str. 311-322.
3. Cheffi, W., Beldi, A., (2012.), An Analysis of Managers' Use of Management Accounting, *International Journal of Business*, 17 (2), str. 113-125.
4. Dimnik, T. i Kudar R. (1989.) Don't throw out the baby with the bathwater!. *CMA Magazine*, 63 (6), str. 12-16.
5. Eccles, R. G. (1991.) The Performance Measurement Manifesto. *Harvard Business Review*, 69 (1), str. 131-137.
6. Eierle, B., Schultze, W., (2013.), The Role of Management as a User of Accounting Information: Implications for Standard Setting, *Accounting and Management Information Systems*, 12 (2), str. 155-189.
7. Gorry, G. A. i Morton, M. S. S. (1989.) A Framework for Management Information Systems. *Sloan Management Review*, 30 (3), str. 49-61.
8. Hall, M., (2010.), Accounting information and managerial work, *Accounting, Organizations and Society*, 35 (3), str. 301-315.

9. Heidhues, E., Patel, C., (2008.), The Role of Accounting Information in Decision-Making Processes in a German Dairy Cooperative, International Conference on Accounting, str. 45, dostupno na: https://www.researchgate.net/profile/Chris_Patel2/publication/228344526_The_Role_of_Accounting_Information_in_Decision-Making_Processes_in_a_German_Dairy_Cooperative/links/00463527ab49ed55fa000000.pdf [14.10.2015.]
10. Jawabreh, O. A. A., Alrabei, A. M. A., (2012.), The Impact of Accounting Information System in Planning, Controlling and Decision-Making Processes in Jodhpur Hotels, *Asian Journal of Finance & Accounting*, 4 (1), str. 173-188.
11. Meter, M. (2006.) Potreba intenzivnijeg korištenja i mogućnosti unapređenja računovodstveno informacijskih sustava u hrvatskim poduzećima. *Ekonomski pregled*, 57 (7-8), str. 518-545.
12. McKinnon, S. M. i Bruns, W. J. (1992.) *The information mosaic*. Boston: Harvard Business School Press.
13. Okoli, M. N., (2012.), The Use Accounting Information as an Aid to Management in Decision Making, *British Journal of Science*, 5 (1), str. 52-62.
14. Pravilnik o izmjenama i dopunama pravilnika o razvrstavanju, kategorizaciji i posebnim standardima ugostiteljskih objekata iz skupine „hoteli”, (2008.), Narodne novine br. 58/08, Zagreb.
15. Pravilnik o izmjenama i dopunama pravilnika o razvrstavanju, kategorizaciji i posebnim standardima ugostiteljskih objekata iz skupine „hoteli”, (2009.), Narodne novine br. 62/09, Zagreb.
16. Pravilnik o razvrstavanju, kategorizaciji i posebnim standardima ugostiteljskih objekata iz skupine „hoteli”, (2007.), Narodne novine br. 88/07, Zagreb.
17. Preston, A., (1986.), Interactions and arrangements in the process of informing, *Accounting, Organizations and Society*, 11 (6), str. 521-540.
18. Riley, M., Jauncey, S., (1990.), Examining Structure in Decision Making in Hotels, *International Journal of Contemporary Hospitality Management*, 2 (3), str. 11-15.
19. Strong D. M., Lee Y. W., Wang R. Y., (1997.), Data Quality in Context, *Communication of the ACM*, 40 (5), str. 103-110.
20. Znanje (Novi Liber) i Srce (2015.) *Hrvatski jezični portal*. Dostupno na: <http://hjp.novi-liber.hr/> [23.06.2015.]

Iris Lončar, Ph.D.

Department of Economics and Business Economics, University of Dubrovnik, Croatia

iris.loncar@unidu.hr

THE IMPORTANCE OF ACCOUNTING INFORMATION FOR MODERN BUSINESS DECISION-MAKING, THE CASE OF CROATIAN HOTEL INDUSTRY

Review

Abstract

In accordance with its definition, accounting should represent a major source of financial information about business activities occurring in the business systems and associated environment. One of the key prerequisites of managers' decision-making process is an appropriate organization of accounting function, whose main task is to supply exactly all interested users with relevant information. However, international practices, that are evident from the published scientific studies, indicate the absence of necessary accounting support in management decision-making processes, particularly in strategic decisions. Therefore, the objective of this paper is to determine inherency of the described processes in Croatian business environment. Research was conducted on Croatian hotel industry, due the high level of importance that this extremely propulsive branch has for the affirmation of the national economy, particularly due its significant effects on the level of employment and national income.

The empirical research, presented in this paper, examined the involvement of accounting, as a source of information, in managerial decision - making processes. The research was conducted on those business systems that can be classified, in accordance with the existing regulation, in the category of "Hotels". Data obtained from the survey were analysed applying appropriate statistical methods. Considering the respondents who have participated in the study: hotel managers, the research will define the existing level of accounting practices in Croatian hotel industry. The results will enable the improvement of the quality of accounting reporting system and create a platform to achieve higher sensitivity of accounting to changes in environment, and to encourage flexibility in its reactions. The final contribution will be realized if the results are going to be used as a guideline in making adjustments of accounting to the management needs in terms of a turbulent and uncertain global environment, as well as the platform for "production" of more valuable information.

Key words: *accounting information, managers' needs, Croatian hotel industry, guideline for adjustments*

JEL: M40, M43