

Pregledni rad

UDK: 657.05

005:004.451.2

Datum primitka članka u uredništvo: 25. 8. 2023.

Datum slanja članka na recenziju: 8. 11. 2023.

Datum prihvatanja članka za objavu: 18. 12. 2023.

Izv. prof. dr. sc. Mirjana Hladika *

Izv. prof. dr. sc. Berislav Žmuk *

MENADŽERSKI IZVJEŠTAJI KAO PODLOGA ZA UPRAVLJANJE POSLOVNIM PROCESIMA

MANAGERIAL REPORTS AS A BASIS FOR BUSINESS PROCESS MANAGEMENT

SAŽETAK: U turbulentnom i neizvjesnom poslovnom okruženju koje obilježava jaka konkurencija, sve veći zahtjevi kupaca, sve kraći životni vijek proizvoda i digitalizacija poslovnih procesa, naglasak je na kvalitetnom izvještavanju za potrebe donošenja odgovarajućih poslovnih odluka i upravljanje poslovnim procesima. Zadovoljavanje informacijskih potreba menadžera kao glavnih donositelja poslovnih odluka jest na upravljačkim računovođama. Cilj ovog rada jest istražiti u kojoj je mjeri sustav menadžerskog izvještavanja razvijen u hrvatskim poduzećima, te identificirati razinu važnosti informacija iz menadžerskih izvještaja za upravljanje odabranim poslovnim procesima. Istraživanje o važnosti menadžerskih izvještaja za donošenje poslovnih odluka i upravljanje odabranim poslovnim procesima provedeno je na temelju internetske ankete na uzorku od 225 hrvatskih poduzeća. Podaci prikupljeni istraživanjem obrađeni su primjenom testa hipoteze o pretpostavljenoj vrijednosti proporcije populacije i postupkom intervalne procjene aritmetičke sredine populacije. Rezultati istraživanja pokazali su da značajan udio poduzeća obuhvaćenih istraživanjem (više od 50 %) ima razvijen sustav menadžerskog izvještavanja te da ta poduzeća informacije iz menadžerskih izvještaja smatraju važnima za upravljanje poslovnim procesima, pri čemu je najveća važnost menadžerskih izvještaja za proces upravljanja troškovima, upravljanja novcem i analizu prodaje.

KLJUČNE RIJEČI: upravljački informacijski sustav, upravljačko računovodstvo, menadžerski izvještaji, donošenje odluka, upravljanje poslovnim procesima

JEL KLASIFIKACIJA: M40, M41

* Izv. prof. dr. sc. Mirjana Hladika, Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu, Trg J. F. Kennedyja 6, 10 000 Zagreb, e-mail: mhladika@efzg.hr

** Izv. prof. dr. sc. Berislav Žmuk, Ekonomski fakultet Sveučilišta u Zagrebu, Trg J. F. Kennedyja 6, 10 000 Zagreb, e-mail: bzmuk@efzg.hr

ABSTRACT: In a turbulent and uncertain business environment characterized by fierce competition, increasing customer demands, ever-shorter product lifecycles, and the digitization of business processes, the focus is on high-quality reporting for business decision-making needs and management of business processes. Meeting the information needs of managers as the key business decision makers is the responsibility of management accountants. The aim of this paper is to investigate the extent to which management reporting has been developed in Croatian companies and to determine the degree of importance of information from management reports for the management of selected business processes. The study of the importance of management reports for business decisions and the management of selected business processes was conducted on the basis of a web survey on a sample of 225 Croatian companies. The data collected during the investigation were processed using the hypothesis test for the assumed value of the population proportion and the interval estimation of the arithmetic mean of the population. The results of the research show that a significant proportion of the companies included in the research (more than 50%) have developed management reporting system and that these companies consider information from management reports important for the management of business processes, with the greatest importance of management reports in the process of cost management, money management and sales analysis.

KEYWORDS: management information system, management accounting, management reports, decision making, management of business processes

JEL CLASSIFICATION: M40, M41

1. UVOD

Moderno poslovno okruženje obilježava dinamičan razvoj, globalizacija, digitalizacija poslovanja, turbulentno tržište i nepredvidiva konkurencija te je ono vrlo neizvjesno i zahtjevno, zbog čega je menadžerima potrebno više informacija za donošenje odgovarajućih i pravovremenih poslovnih odluka u cilju poboljšanja konkurentnosti, a posljedično i profitabilnosti poduzeća. Ekonomske i tehnološke promjene te evolucija preferencija i potreba potrošača utjecali su ne samo na proizvode i usluge poduzeća već i na njihove poslovne procese. Ove promjene utjecale su na promjenu vrsta i opsega informacija koje se očekuju od upravljačkog računovodstva. Odluke menadžera, između ostalog, zasnivaju se na informacijama koje priprema upravljačko računovodstvo i koje se prezentiraju u menadžerskim izvještajima pripremljenim prema zahtjevima menadžmenta (Arsov i Bucevska, 2017). Korisnost prezentiranih informacija ovisi o tome jesu li te informacije pravovremene, pouzdane i razumljive menadžerima, te jesu li relevantne za donošenje konkretne poslovne odluke.

Upravljačko računovodstvo predstavlja glavni izvor informacija za upravljanje i donošenje menadžerskih poslovnih odluka (Mia i Chenhall, 1994). Veza između upravljačkog računovodstva i efikasnog upravljanja poduzećem iznimno je jaka (Eierle i Schultze, 2013; Lääts i Haldma, 2012), jer gotovo je nemoguće zadovoljiti sve informacijske potrebe menadžmenta bez kvalitetnog upravljačkog informacijskog sustava, upravljačkog računovodstva i menadžerskih izvještaja. Upravljački informacijski sustav pruža informacije za donošenje odluka te za upravljanje poslovanjem i uspješnošću poslovanja poduzeća (Grandlund i Lukka, 1998). Okruženje u kojem posluju suvremena poduzeća doprinijelo je promjeni

uloge upravljačkog računovodstva i upravljačkih računovođa u poduzećima. Promjene u ekonomskom okruženju utječu na konkurentnost i održivost poduzeća. Za uspjeh i održivost u konkurentnom poslovnom okruženju neophodno je raspolagati relevantnim i pravovremenim informacijama na kojima se temelji donošenje poslovnih odluka. Jovanović i Medved (2018) ističu da upravljačko računovodstvo danas svoj fokus sve više usmjerava prema strateškoj dimenziji poslovanja i konceptu održivog razvoja.

Upravljačko računovodstvo promatra se s obzirom na učinkovitost korištenja informacija iz menadžerskih izvještaja za potrebe upravljanja. Upravljački informacijski sustav putem menadžerskih izvještaja i informacija pomaže menadžerima da postignu ciljeve navedene u njihovu funkcionalnom području, s posrednim utjecajem na ciljeve poduzeća. Kim (1989) je opisao da se ti ciljevi mogu izraziti u smislu učinkovitosti donošenja odluka, efikasnosti, međuljudskih odnosa i zadovoljstva poslom. Adeoti-Adekeye (1997) je definirao četiri elementa koji karakteriziraju upravljački informacijski sustav poduzeća, a to su: fokus na informacije namijenjene menadžerima u poduzeću, strukturni tijek informacija, integracija podataka kao dio poslovne funkcije u poduzeću i menadžersko izvještavanje. U skladu s time, cilj ovog rada jest istražiti u kojoj je mjeri sustav menadžerskog izvještavanja razvijen u hrvatskim poduzećima, te identificirati razinu važnosti informacija iz menadžerskih izvještaja za upravljanje odabranim poslovnim procesima.

Na temelju navedenog, u ovom radu postavljene su dvije istraživačke hipoteze:

H1: *Poduzeća najveću važnost daju primjeni informacija iz menadžerskih izvještaja za poslovne procese upravljanja troškovima i upravljanja novcem.*

H2: *Više od polovice poduzeća smatra da su informacije iz menadžerskih izvještaja važne za upravljanje poslovnim procesima.*

U pogledu strukture rada, rad započinje kratkim uvodom, nakon čega slijedi teorijski okvir i pregled literature. Treći dio pokriva podatke i metodologiju istraživanja, dok su rezultati istraživanja i diskusija izloženi u četvrtom dijelu. Rad završava zaključnim napomenama, ograničenjima istraživanja i mogućim smjerom budućih istraživanja.

2. TEORIJSKI OKVIR I PREGLED LITERATURE

Računovodstvene informacije koriste se za donošenje različitih poslovnih odluka. Da bi računovodstvena informacija bila korisna različitim korisnicima, ona mora biti pravovremena, potpuna, točna i relevantna, te mora biti razumljiva i čitljiva. U cilju poboljšanja čitljivosti računovodstvenih informacija, a samim time i njihove upotrebljivosti, vrlo se često računovodstvene informacije prezentiraju u obliku skraćenih izvještaja, grafova i tablica ovisno o namjeni za koju se pripremaju (Havemo, 2018). Kvalitetan i učinkovit informacijski sustav doprinosi poboljšanju konkurentne prednosti poduzeća u doba informacijske tehnologije i digitalizacije poslovanja smanjenjem zaliha, osoblja i troškova (nabave, transporta, logistike i IT) te povećanjem produktivnosti, prihoda i dobiti, vidljivosti podataka o poduzeću, većoj fleksibilnosti i boljoj komunikaciji sa *stakeholderima* (Shen, Chen i Wang, 2016). Informacijske tehnologije i digitalizacija poslovanja olakšavaju ključna poboljšanja poslovnih procesa, povećavaju kvalitetu informacija i proces donošenja odluka (Hunton, Lippincott i Reck, 2003). Okundaye, Fan i Dwyer (2019) ukazali su na to da menadžeri koriste informacijsku i komunikacijsku tehnologiju kao poslovnu strategiju za povećanje profitabil-

nosti i globalno natjecanje, te da primjena informacijske i komunikacijske tehnologije ima značajan i pozitivan učinak na financijsku uspješnost malih i srednjih poduzeća u Nigeriji.

Informacijske potrebe menadžera sve su obimnije i obuhvaćaju brojne kvalitativne i kvantitativne, financijske i nefinancijske informacije (Ahmad i Zabri, 2016; Cohen, Holder-Webb, Nath i Wood, 2012; Sievers, Mokwa i Keienburg, 2013), što je dovelo do dinamičnog razvoja upravljačkog računovodstva tijekom posljednjih nekoliko desetljeća. Upravljačko računovodstvo predstavlja svojevrsnu vezu između upravljačkog informacijskog sustava i računovodstvenog informacijskog sustava, pri čemu je osnovni zadatak upravljačkog informacijskog sustava opskrbljivati menadžere na svim razinama odgovornosti (engl. *top, middle and lower management* – najviši, srednji i niži menadžment) s relevantnim informacijama koje čine podlogu za donošenje operativnih, taktičkih i strateških poslovnih odluka (Milićević, 2003).

Računovođe, a posebno upravljački računovođe, danas imaju izniman ugled u poduzećima i međunarodnim korporacijama, jer se zbog svojih specifičnih znanja i informacija kojima raspolažu vrlo često pojavljuju kao bliski suradnici menadžerskim strukturama u donošenju poslovnih odluka (Milićević, 2003) ili su i sami dio upravljačkih struktura poduzeća (Hladika, 2015). Cadez i Guilding (2008) naglašavaju da je danas uloga upravljačkih računovođa vidljiva u njihovu aktivnom sudjelovanju u oblikovanju i implementaciji strategije poduzeća te procesu donošenja strateških poslovnih odluka, stoga su upravljački računovođe sve češće članovi menadžerskog tima koji imaju zadatak da računovodstvene podatke i pokazatelje oblikuju u informacije koje su korisne menadžerima. Pedroso, Gomes i Yasin (2020) utvrdili su postojanje pozitivnog utjecaja značajki i uloge upravljačkog informacijskog sustava na upravljanje, poslovne procese, zaposlenike, uspješnost i konkurentsku prednost današnjih korporacija, te na uspješnost menadžmenta poduzeća.

Od 80-ih godina 20. stoljeća, ekonomske i tehnološke promjene i evolucija potrošačkih preferencija utjecale su ne samo na proizvode i usluge poduzeća već i na njihove poslovne procese. Te su promjene utjecale na količinu i opseg informacija koje se očekuju od upravljačkog računovodstva. Štoviše, te su prakse određene opsegom i količinom informacija koje se očekuju od poduzeća (Yalcin, 2012). Stoga se prakse upravljačkog računovodstva, kao što su planiranje i proračun, sustavi obračuna troškova, procjena učinka, donošenje odluka i strateška analiza, razvijaju u skladu s razvojem upravljačkog računovodstva.

Menadžerske izvještaje pripremaju upravljački računovođe, a učestalost njihove izrade ovisi o potrebama menadžera, iako se uobičajeno pripremaju na dnevnoj ili tjednoj razini. Informacije koje se objavljuju u menadžerskim izvještajima kvalitativne su i kvantitativne, financijske i nefinancijske, a menadžerima pomažu u donošenju operativnih, taktičkih i strateških poslovnih odluka. Korisnici menadžerskih izvještaja su interni, odnosno menadžeri (voditelji) odjela, generalni direktor, zaposlenici i osobe koje provode nadzor nad poslovanjem poduzeća. Praksa menadžerskog izvještavanja i korištenja informacija upravljačkog računovodstva određena je opsegom i količinom informacija koje se od njih očekuju. Informacija u menadžerskom izvještaju treba imati ulogu, odgovornost i vrijednost za menadžera koji sudjeluje u donošenju odluka (Ghasemi, Habibi, Ghasemlo i Karami, 2019; Gomez-Conde, Lunkes i Rosa, 2019). Upravljačko računovodstvo priprema informacije za različite svrhe, a kao najznačajnije se navode interno izvještavanje menadžmenta za potrebe planiranja i kontrole troškova poslovanja, interno izvještavanje menadžmenta o profitabilnosti pojedinih proizvoda, kupaca, prodajnih kanala, priprema informacija za

izradu kratkoročnih i dugoročnih planova, priprema informacija za donošenje odluka o alokaciji resursa, priprema informacija za donošenje odluka o cijenama, priprema informacija za donošenje strateških i taktičkih odluka, uključujući i odluke o razvoju novih proizvoda, ulaganjima u nova postrojenja i opremu i ostalo. Upravljački računovođe pripremaju menadžerske izvještaje prema potrebama menadžmenta jer da bi menadžeri mogli prikladno djelovati, moraju imati pravu informaciju u realnom vremenu, odnosno u pravom trenutku. Hoće li informacije iz menadžerskih izvještaja biti visoko cijenjene, ovisi o tome ispunjavaju li potrebe i očekivanja menadžera (Dobroszek, Zarzycka, Almasan i Circa, 2019).

Pravovremeno i učinkovito izvještavanje menadžmenta pridonosi unapređenju procesa donošenja odluka, povećanju učinkovitosti upravljanja, efikasnijem korištenju resursa, jačanju povjerenja u kvalitetu upravljačkih odluka, te boljoj i bržoj reakciji na probleme čim se pojave, što posljedično doprinosi poboljšanju profitabilnosti i uspješnosti poslovanja poduzeća. Khalid i Kot (2021) utvrdili su da je primjena alata i tehnika upravljačkog računovodstva pozitivno povezana s uspješnošću poslovanja poduzeća i obrnuto. Dahal, Bhattarai i Karki (2020) identificirali su da korištenje informacija i *outputa* (usluga) upravljačkog računovodstva, kao što su planiranje, analiza performansi, analiza točke pokrića (analiza CVP), upravljanje zalihama i analiza standardnih troškova mogu biti učinkoviti i utjecati na uspješnost poduzeća, posebno u uvjetima značajnog korištenja informacijske tehnologije. Adu-Gyamfi, Yusheng i Chipwere (2020) utvrdili su da postoji pozitivan utjecaj primjene alata i tehnika upravljačkog računovodstva na uspješnost poslovanja malih i srednjih proizvodnih poduzeća u Gani. Le, Nguyen i Hoang (2020) identificirali su postojanje pozitivnog odnosa između organizacijske kulture, primjene alata i tehnika upravljačkog računovodstva i menadžerskih izvještaja, inovacijskih sposobnosti i uspješnosti vijetnamskih malih i srednjih poduzeća.

Chenhall i Langfield-Smith (1998) proveli su istraživanje na uzorku od 78 proizvodnih poduzeća iz Australije. Rezultati ovog istraživanja pokazali su da poduzeća dominantno koriste tradicionalne tehnike i metode upravljačkog računovodstva. Ujedno, rezultati su pokazali da velika australska poduzeća naglašavaju sve veći značaj nefinancijskih informacija iz menadžerskih izvještaja i strateški fokus poslovnih odluka. Slične rezultate u svom istraživanju potvrdila je i Hyvönen (2005) koje je provela na uzorku proizvodnih poduzeća u Finskoj. Wijewardena i De Zoysa (1999) provele su istraživanje na velikim proizvodnim poduzećima u Japanu (217 poduzeća u uzorku) i Australiji (231 poduzeće u uzorku). Rezultati provedenog istraživanja pokazali su da se praksa upravljačkog računovodstva najviše koristi za kontrolu troškova u australskim poduzećima, dok se u japanskim poduzećima naglasak daje na planiranje troškova i smanjenje troškova, posebno u procesu razvoja i dizajna novih proizvoda. Yalcin (2012) je proveo istraživanje na uzorku od 80 poduzeća koja su članice Istanbulske industrijske komore, u kojoj je više od 98 % velikih i srednje velikih poduzeća, o područjima primjene upravljačkog računovodstva i menadžerskih izvještaja kao podloge za poslovno odlučivanje. Kao tri najznačajnija područja primjene menadžerskih izvještaja navode se kontrola troškova, informacije za donošenje odluka o cijenama i smanjenje troškova (upravljanje troškovima).

U pregledu prethodnih istraživanja identificirane su tehnike i metode upravljačkog računovodstva koje se koriste u poduzećima, te područja primjene informacija iz menadžerskih izvještaja. Međutim, u pregledu literature iz područja ovog rada nisu identificirani poslovni procesi kojima se upravlja, između ostalog, i na temelju korištenja informacija iz menadžerskih izvještaja.

3. PODACI I METODE ISTRAŽIVANJA

Važnost menadžerskih izvještaja u procesu donošenja poslovnih odluka i za upravljanje poslovnim procesima promatrana je na hrvatskim poduzećima. Podaci su prikupljeni na temelju internetske ankete koja je poslana poduzećima koja su izabrana na slučajnan, statistički način primjenom jednostavnog slučajnog uzorkovanja. Pozivi za sudjelovanjem u anketnom istraživanju poduzećima su poslani putem e-pošte te se u njima nalazila i jedinstvena poveznica do anketnog upitnika koja je napravljena za svako poduzeće zasebno. Proces prikupljanja podataka odvijao se u razdoblju od ožujka do svibnja 2016. godine. U anketnom istraživanju sudjelovalo je ukupno 225 poduzeća (stopa povrata 28,13 %).

Tablica 1. Distribucija poduzeća u uzorku prema veličini poduzeća i postojanju razvijenog sustava menadžerskog izvještavanja

Veličina poduzeća	Poduzeće ima razvijen sustav menadžerskog izvještavanja		Ukupno	Udio poduzeća u uzorku
	Da	Ne		
Mikro	42	34	76	34 %
Malo	82	25	107	47 %
Srednje veliko	33	0	33	15 %
Veliko	9	0	9	4 %
Ukupno	166	59	225	100 %

Izvor: provedeno primarno anketno istraživanje

U Tablici 1. prikazana je struktura poduzeća u uzorku prema njihovoj veličini. Očekivano, najveći udio u uzorku imaju mala (47 %) i mikro (34 %) poduzeća. Ipak, od ukupno 225 anketiranih poduzeća njih 166, odnosno 74 % poduzeća iz uzorka imaju razvijen sustav menadžerskog izvještavanja. Sva srednje velika i velika poduzeća iz uzorka imaju razvijen sustav menadžerskog izvještavanja. Kod mikro poduzeća iz uzorka sustav menadžerskog izvještavanja ima razvijeno 55 % poduzeća, dok kod malih poduzeća taj udio raste na 77 %.

Tablica 2. Distribucija poduzeća u uzorku prema glavnoj djelatnosti poduzeća i postojanju razvijenog sustava menadžerskog izvještavanja

Glavna djelatnost poduzeća	Poduzeće ima razvijen sustav menadžerskog izvještavanja		Ukupno	Udio poduzeća u uzorku
	Da	Ne		
Proizvodnja	36	8	44	20 %
Trgovina	35	8	43	19 %
Usluge	81	38	119	53 %
Ostalo	14	5	19	8 %
Ukupno	166	59	225	100 %

Izvor: provedeno primarno anketno istraživanje

Analogno podacima iz Tablice 1., prikazani su i podaci u Tablici 2. s glavnom razlikom da se sada u fokus promatranja stavlja glavna djelatnost poduzeća. U uzorku se nalazi najviše poduzeća (53 %) čija glavna djelatnost poslovanja pripada uslužnoj djelatnosti. Prema kriteriju glavne djelatnosti, više ne postoji jednosmjerna podjela, kao što je to utvrđeno u Tablici 1. kad su se poduzeća promatrala prema njihovoj veličini, već ovdje u svakoj kategoriji poduzeća prema glavnoj djelatnosti postoji određen broj poduzeća koja nemaju razvijen sustav menadžerskog izvještavanja. Udio poduzeća u uzorku koja nemaju razvijen sustav menadžerskog izvještavanja kod poduzeća kojima je proizvodnja glavna djelatnost iznosi 18 %, kod poduzeća kojima je trgovina glavna djelatnost iznosi 19 %, kod uslužnih poduzeća iznosi 32 %, te kod ostalih poduzeća iznosi 26 %. Za potrebe analize u ovom radu promatrat će se samo odgovori dani od strane poduzeća koja imaju razvijen sustav menadžerskog izvještavanja.

Sukladno postavljenim istraživačkim hipotezama rada, okosnicu metodološke analize dijela podataka dobivenih primarnim istraživanjem čini primjena testa hipoteze o pretpostavljenoj vrijednosti proporcije populacije. U slučaju primjene dvosmjernog testa hipoteze o pretpostavljenoj vrijednosti proporcije populacije, u nultoj hipotezi testa sadržana je pretpostavka da je proporcija populacije upravo jednaka određenoj pretpostavljenoj vrijednosti. S druge strane, u slučaju primjene jednosmjernog testa na donju granicu, nultom hipotezom navedenog testa pretpostavlja se da je proporcija populacije veća ili jednaka od pretpostavljene vrijednosti proporcije. Naposljetku, kod primjene jednosmjernog testa na gornju granicu, nulta hipoteza sadrži pretpostavku da je proporcija populacije manja ili jednaka od pretpostavljene vrijednosti proporcije. Test veličina testa hipoteze o pretpostavljenoj vrijednosti proporcije populacije jednaka je:

$$z = \frac{\hat{p} - p_0}{\sqrt{\frac{p_0 q_0}{n}}}, \quad (1)$$

gdje je z empirijski z -omjer, \hat{p} je proporcija uzorka, p_0 je pretpostavljena vrijednost proporcije populacije, q_0 je pretpostavljena vrijednost proporcije populacije suprotnog događaja promatranog kod p_0 , n je veličina uzorka.

Osim testa hipoteze o pretpostavljenoj vrijednosti proporcije kojim se ispituje udio poduzeća kod kojih njihovi menadžeri smatraju da su informacije iz menadžerskih izvještaja važne za upravljanje poslovnim procesima poduzeća, u analizi se primjenjuje i procedura intervalne procjene aritmetičke sredine populacije. Intervalna procjena aritmetičke sredine populacije primijenjena je kod analize utvrđivanja razine važnosti pojedinih menadžerskih izvještaja. Intervalna procjena aritmetičke sredine populacije izračunana je primjenom sljedećeg izraza:

$$P(\bar{x} - t_{\alpha/2}^{n-1} \sigma_{\bar{x}} < \mu < \bar{x} + t_{\alpha/2}^{n-1} \sigma_{\bar{x}}) = 1 - \alpha, \quad (2)$$

gdje je \bar{x} aritmetička sredina uzorka, $t_{\alpha/2}^{n-1}$ koeficijent pouzdanosti Studentove t -distribucije s $n - 1$ stupnjeva slobode uz vjerojatnost $\alpha/2$, n je veličina uzorka, $\sigma_{\bar{x}}$ je standardna pogreška procjene aritmetičke sredine dobivena kao $\hat{\sigma}/\sqrt{n}$, pri čemu je $\hat{\sigma}$ nepristrana procjena standardne devijacije populacije jednim brojem, a $1 - \alpha$ je razina pouzdanosti procjene.

4. REZULTATI ISTRAŽIVANJA I DISKUSIJA

Budući da je primarno anketno istraživanje u cjelini promatralo različite segmente poslovanja poduzeća vezano za poslovanje i primjenu menadžerskih izvještaja, u okviru ovog rada analizirana su samo ona pitanja koja su važna za ispitivanje prethodno definiranih istraživačkih hipoteza. Od takve je važnosti pitanje u okviru kojeg su ispitanici, odnosno menadžeri u poduzećima ocjenjivali razinu važnosti informacija iz menadžerskih izvještaja za upravljanje različitim poslovnim procesima. Prilikom ocjenjivanja razine važnosti ispitanicima je, radi jednostavnosti, ponuđena Likertova ljestvica odgovora s pet razina, pri čemu je prva označavala da korištenje informacija iz menadžerskih izvještaja za upravljanje određenim poslovnim procesom uopće nije važno, dok je posljednja, peta razina označavala da su informacije iz menadžerskih izvještaja izrazito važne za upravljanje određenim poslovnim procesom. Na taj je način promatrana razina značajnosti informacija iz menadžerskih izvještaja kod ukupno deset poslovnih procesa. Izračunata vrijednost Cronbachove alfe od 0,7573 ukazuje na prihvatljivu razinu pouzdanosti primijenjene mjerne ljestvice. Dobiiveni rezultati analize razine važnosti informacija iz menadžerskih izvještaja u upravljanju različitim poslovnim procesima prikazani su u Tablici 3.

Tablica 3. Rezultati analize razine važnosti informacija iz menadžerskih izvještaja za upravljanje poslovnim procesima

Poslovni proces	Vel. uzorka	Arit. sred.	Stand. dev.	Stand. pogr.	95 % interval procjene arit. sred.	
					Donja granica	Gornja granica
Analiza proizvodnje	166	3,63	1,09	0,08	3,46	3,79
Analiza prodaje	166	4,49	0,70	0,05	4,39	4,60
Analiza produktivnosti zaposlenika	166	4,11	0,75	0,06	4,00	4,23
Analiza razvoja novih proizvoda	166	3,43	0,90	0,07	3,30	3,57
Analiza ulaska na nova tržišta	166	3,43	0,97	0,08	3,29	3,58
Analiza položaja na tržištu i usporedba s ostalim sudionicima na tržištu	166	3,61	0,86	0,07	3,48	3,74
Koordiniranje i usklađivanje strateških, taktičkih i operativnih ciljeva	166	3,86	0,76	0,06	3,74	3,97
Upravljanje troškovima	166	4,66	0,55	0,04	4,58	4,75
Upravljanje novcem	166	4,63	0,53	0,04	4,55	4,71
Proces planiranja i kontrole	165	4,27	0,63	0,05	4,17	4,36

Izvor: izrada autora prema podacima iz provedenog primarnog anketnog istraživanja

Premda je prethodno utvrđeno da ukupno 166 poduzeća ima razvijen sustav menadžerskog izvještavanja, analizom se ustanovilo da menadžer iz jednog takvog poduzeća

nije dao odgovor vezano za poslovni proces planiranja i kontrole. Stoga je kod tog poslovnog procesa u analizi korišteno 165, a ne 166 odgovora.

Prema rezultatima iz Tablice 3. moguće je općenito zaključiti da poduzeća koja imaju razvijen sustav menadžerskog izvještavanja smatraju da su informacije iz menadžerskih izvještaja važne za upravljanje svim promatranim poslovnim procesima. Ipak, najmanju razinu važnosti poduzeća pridodaju primjeni informacija iz menadžerskih izvještaja za upravljanje poslovnim procesima analize razvoja novih proizvoda i analize ulaska na nova tržišta. Kod obaju poslovnih procesa razina važnosti primjene informacija iz menadžerskih izvještaja iznosi 3,43. S druge strane, najvišu razinu važnosti primjene informacija iz menadžerskih izvještaja poduzeća pridodaju primjeni informacija iz menadžerskih izvještaja kod upravljanja poslovnim procesima upravljanja troškovima (ocjena razine važnosti 4,66), upravljanja novcem (ocjena razine važnosti 4,63), te kod analize prodaje (ocjena razine važnosti 4,49). Sukladno navedenome, prva istraživačka hipoteza, prema kojoj poduzeća najveću važnost pridodaju primjeni informacija iz menadžerskih izvještaja vezano uz upravljanje poslovnim procesima upravljanje troškovima i upravljanje novcem, može se prihvatiti.

Tablica 4. Rezultati jednosmjernih testova hipoteze o pretpostavljenoj vrijednosti proporcije populacije na gornju granicu o udjelu poduzeća koja smatraju informacije iz menadžerskih izvještaja važnim za upravljanje poslovnim procesima

Poslovni proces	Broj poduzeća koja informacije iz menadžerskih izvještaja smatraju važnima	Vel. uzor.	Prop. uzorka	Stand. pogr.	Test vel.	p-vrijed.
Analiza proizvodnje	107	166	0,6446	0,0388	3,7255	0,0001
Analiza prodaje	155	166	0,9337	0,0388	11,1766	< 0,0001
Analiza produktivnosti zaposlenika	139	166	0,8373	0,0388	8,6929	< 0,0001
Analiza razvoja novih proizvoda	83	166	0,5000	0,0388	0,0000	0,5000
Analiza ulaska na nova tržišta	84	166	0,5060	0,0388	0,1552	0,4383
Analiza položaja na tržištu i usporedba s ostalim sudionicima na tržištu	104	166	0,6265	0,0388	3,2598	0,0006
Koordiniranje i usklađivanje strateških, taktičkih i operativnih ciljeva	119	166	0,7169	0,0388	5,5883	< 0,0001
Upravljanje troškovima	165	166	0,9940	0,0388	12,7289	< 0,0001
Upravljanje novcem	162	166	0,9759	0,0388	12,2632	< 0,0001
Proces planiranja i kontrole	151	165	0,9152	0,0389	10,6654	< 0,0001

Izvor: izrada autora prema podacima iz provedenog primarnog anketnog istraživanja

Nastavno na analizu provedenu u Tablici 3., u Tablici 4. dani su rezultati provedenih jednosmjernih testova hipoteze o pretpostavljenoj vrijednosti proporcije populacije na gornju granicu o udjelu poduzeća koja smatraju informacije iz menadžerskih izvještaja važnim za upravljanje odabranim poslovnim procesima. U svih deset slučajeva nulta hipoteza sadržavala je pretpostavku da je udio poduzeća koja smatraju informacije iz menadžerskih izvještaja važnima za upravljanje kod pojedinog poslovnog procesa jednak ili manji od 0,50, dok je, analogno tome, alternativna hipoteza sadržavala pretpostavku da je udio takvih poduzeća veći od 0,50.

Rezultati iz Tablice 4. ukazuju na to da se, uz razinu signifikantnosti od 5 %, nulta hipoteza može odbaciti kod osam od deset promatranih poslovnih procesa. Dakle, može se zaključiti da kod osam poslovnih procesa više od polovice poduzeća koja imaju razvijen sustav menadžerskog izvještavanja smatra da su informacije iz tih izvještaja važne za upravljanje tim poslovnim procesima. Ipak, kod dvaju poslovnih procesa manje od 50 % poduzeća smatra da informacije iz menadžerskih izvještaja nisu važne za upravljanje tim poslovnim procesima. Ta dva poslovna procesa jesu analiza razvoja novih proizvoda i analiza ulaska na nova tržišta. Sukladno dobivenim rezultatima, druga istraživačka hipoteza, prema kojoj više od polovice poduzeća smatra da su informacije iz menadžerskih izvještaja važne za upravljanje poslovnim procesima poduzeća, može se samo djelomično prihvatiti.

5. ZAKLJUČAK

Suvremeno poslovno okruženje zahtijeva od poduzeća da za potrebe donošenja kvalitetnih poslovnih odluka raspolazu velikom količinom relevantnih kvantitativnih i kvalitativnih, financijskih i nefinancijskih informacija. Kako bi se pravovremeno i učinkovito nosili s takvim izazovom te osigurali profitabilno i održivo upravljanje poslovanjem, mnoga poduzeća razvila su i konstantno unapređuju sustav menadžerskog izvještavanja te pripremaju različite menadžerske izvještaje za potrebe donošenja efikasnih poslovnih odluka. U skladu s našim teorijskim očekivanjima i nalazima sličnih prijašnjih studija i istraživanja, ovo je istraživanje potvrdilo da je razvijen sustav menadžerskog izvještavanja ključan za donošenje kvalitetnih poslovnih odluka, čime se doprinosi rastu profitabilnosti, produktivnosti i učinkovitosti, a posljedično i konkurentskoj prednosti poduzeća. Rezultati provedenog istraživanja i korištenih statističkih testova pokazali su da su informacije iz menadžerskih izvještaja važne za upravljanje poslovnim procesima poduzeća, pri čemu se najveća važnost daje informacijama iz menadžerskih izvještaja za potrebe upravljanja poslovnim procesima upravljanja troškovima, upravljanja novcem i kod analize prodaje. Također, ovo je istraživanje pokazalo da najveći udio poduzeća iz uzorka koja imaju razvijen sustav menadžerskog izvještavanja obavlja djelatnost proizvodnje. Takvi rezultati provedenog istraživanja u skladu su s rezultatima prethodnih istraživanja (Chenhall i Langfield-Smith, 1998; Hyvönen, 2005; Yalcin, 2012).

Kao stručni doprinos ovog rada ističe se analiza značajnosti informacija objavljenih u menadžerskim izvještajima za donošenje poslovnih odluka i efikasnije upravljanje poslovnim procesima (proces proizvodnje, prodaje, produktivnosti zaposlenika, upravljanje troškovima, novcem, procesima planiranja i kontrole i drugo) na uzorku hrvatskih poduzeća, te pregled prethodnih istraživanja o primjeni menadžerskih izvještaja u svrhu upravljanja

poduzećem. Praktične implikacije ovog rada vidljive su na rezultatima empirijskog istraživanja koji mogu biti korisni za sve donositelje poslovnih odluka u poduzećima tako da svoje poslovne odluke temelje na fokusiranim menadžerskim izvještajima koji su pripremljeni na njihov zahtjev za konkretnu poslovnu odluku.

Rezultate treba tumačiti s oprezom s obzirom na ograničenja istraživanja. Iako je uzorak istraživanja uključivao podatke prikupljene od 166 (165) poduzeća (menadžera) i stopa povrata bila je na zadovoljavajućoj razini, buduća istraživanja trebala bi se temeljiti na većem uzorku. Veći uzorak omogućio bi primjenu sofisticiranijih metodologija. Ujedno, buduća istraživanja trebala bi zasebno razmatrati primjenu menadžerskih informacija i menadžerskih izvještaja u poduzećima različite veličine i različite djelatnosti.

LITERATURA

1. Adeoti-Adekeye, W. B. (1997). The importance of management information systems. *Library Review*, 46(5), str. 318-327. <https://doi.org/10.1108/00242539710178452>
2. Adu-Gyamfi, J., Yusheng, K. i Chipwere, W. (2020). The Impact of management accounting practices on the performance of manufacturing firms; an empirical evidence from Ghana. *Research Journal of Finance and Accounting*, 11(20), str. 100-113. <https://doi.org/10.7176/RJFA/11-17-13>
3. Ahmad, K. i Zabri, S. M. (2016). The application of non-financial performance measurement in Malaysian manufacturing firms. *Procedia Economics and Finance*, 35, str. 476-484. [https://doi.org/10.1016/s2212-5671\(16\)00059-9](https://doi.org/10.1016/s2212-5671(16)00059-9)
4. Arsov, S. i Bucevska, V. (2017). Determinants of transparency and disclosure – evidence from post-transition economies. *Economic Research – Ekonomska istraživanja*, 30(1), str. 745-760. <https://doi.org/10.1080/1331677X.2017.1314818>
5. Cadez, S. i Guilding, C. (2008). An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 33(7-8), str. 836-863. <https://doi.org/10.1016/j.aos.2008.01.003>
6. Chenhall, H. R. i Langfield-Smith, K. (1998). Adoption and benefits of management accounting practices: an Australian study. *Management Accounting Research*, 9(1), str. 1-19. <https://doi.org/10.1006/mare.1997.0060>
7. Cohen, J. R., Holder-Webb, L. L., Nath, L. i Wood, D. (2012). Corporate reporting of nonfinancial leading indicators of economic performance and sustainability. *Accounting Horizons*, 26(1), str. 65-90. <https://doi.org/10.2308/acch-50073>
8. Dahal, R. K., Bhattarai, G. i Karki, D. (2020). Management accounting techniques on rationalise decisions in the Nepalese listed manufacturing companies. *Researcher: A Research Journal of Culture and Society*, 4(1), str. 112-128. <https://doi.org/10.3126/researcher.v4i1.33816>
9. Dobroszek, J., Zarzycka, E., Almasan, A. i Circa, C. (2019). Managers' perception of the management accounting information system in transition countries. *Economic Research – Ekonomska istraživanja*, 32(1), str. 2798-2817. <https://doi.org/10.1080/1331677X.2019.1655466>

10. Eierle, B. i 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. <https://dx.doi.org/10.2139/ssrn.1130162>
11. Ghasemi, R., Habibi, H. R., Ghasemlo, M. i Karami, M. (2019). The effectiveness of management accounting systems: Evidence from financial organisations in Iran. *Journal of Accounting in Emerging Economies*, 9(2), str. 182-207. <https://doi.org/10.1108/JAEE-02-2017-0013>
12. Gomez-Conde, J., Lunkes, R. J. i Rosa, F. S. (2019). Environmental innovation practices and operational performance: The joint effects of management accounting and control systems and environmental training. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 32(5), str. 1325-1357. <https://doi.org/10.1108/AAAJ-01-2018-3327>
13. Granlund, M. i Lukka, K. (1998). Towards increasing business orientation: Finnish management accountants in a changing cultural context. *Management Accounting Research*, 9(2), str. 185-211. <https://doi.org/10.1006/mare.1998.0076>
14. Havemo, E. (2018). Visual trends in the annual report: the case of Ericsson 1947-2016. *Corporate Communications: International Journal*, 23(3), str. 312-325. <https://doi.org/10.1108/CCIJ-03-2017-0015>
15. Hladika, M. (2015). Zastupljenost računovodstvene profesije u menadžerskim strukturama i njezina uloga u ostvarivanju ciljeva poduzeća. *Zbornik radova Ekonomskog fakulteta Sveučilišta u Mostaru (posebno izdanje)*, str. 46-68.
16. Hunton, J. E., Lippincott, B. i Reck, J. L. (2003). Enterprise resource planning systems: comparing firm performance of adopters and nonadopters. *International Journal of Accounting Information Systems*, 4(3), str. 165-184. [https://doi.org/10.1016/S1467-0895\(03\)00008-3](https://doi.org/10.1016/S1467-0895(03)00008-3)
17. Hyvönen, J. (2005). Adoption and benefits of management accounting systems: evidence from Finland and Australia. *Advances in International Accounting*, 18, str. 97-120. [https://doi.org/10.1016/S0897-3660\(05\)18005-2](https://doi.org/10.1016/S0897-3660(05)18005-2)
18. Jovanović, D. i Medved, I. (2018). Razvoj i nužnost promjene fokusa upravljačkog računovodstva. *Zbornik radova Ekonomskog fakulteta Sveučilišta u Mostaru*, 24, str. 208-228. <https://doi.org/10.46458/27121097.2014.24.208>
19. Khalid, B. i Kot, M. (2021). The Impact of Accounting Information Systems on Performance Management in the Banking Sector. *IBIMA Business Review*, str. 1-15. <https://doi.org/10.5171/2021.578902>
20. Kim, K. K. (1989). User satisfaction: A synthesis of three different perspectives. *Journal of Information Systems*, 4(1), str. 1-12.
21. Lääts, K. i Haldma, T. (2012). Changes in the scope of management accounting systems in the dynamic economic context. *Economics and Management*, 17(2), str. 441-447. <https://doi.org/10.5755/j01.em.17.2.2164>
22. Le, H. M., Nguyen, T. T. i Hoang, T. C. (2020). Organisational culture, management accounting information, innovation capability and firm performance. *Cogent Business & Management*, 7(1), str. 1-19. <https://doi.org/10.1080/23311975.2020.1857594>
23. Mia, L. i Chenhall, R. H. (1994). The usefulness of management accounting systems, functional differentiation and managerial effectiveness. *Accounting, Organizations and Society*, 19(1), str. 1-13. [https://doi.org/10.1016/0361-3682\(94\)90010-8](https://doi.org/10.1016/0361-3682(94)90010-8)

24. Milićević, V. (2003). *Strategijsko upravljačko računovodstvo*. Beograd: Centar za izdavačku delatnost Ekonomskog fakulteta u Beogradu.
25. Okundaye, K., Fan, S. K. i Dwyer, R. J. (2019). Impact of information and communication technology in Nigerian small-to medium-sized enterprises. *Journal of Economics, Finance and Administrative Science*, 24(47), str. 29-46. <https://doi.org/10.1108/JEFAS-08-2018-0086>
26. Pedroso, E., Gomes, C. F. i Yasin, M. M. (2020). Management accounting systems: An organisational competitive performance perspective. *Benchmarking: An International Journal*, 27(6), str. 1843-1874. <https://doi.org/10.1108/BIJ-12-2019-0547>
27. Shen, Y. C., Chen, P. S. i Wang, C. H. (2016). A study of enterprise resource planning (ERP) system performance measurement using the quantitative balanced scorecard approach. *Computers in Industry*, 75, str. 127-139. <https://doi.org/10.1016/j.com-pind.2015.05.006>
28. Sievers, S., Mokwa, C. F. i Keienburg, G. (2013). The relevance of financial versus non-financial information for the valuation of venture capital-backed firms. *European Accounting Review*, 22(3), str. 467-511. <https://doi.org/10.1080/09638180.2012.741051>
29. Wijewardena, H. i De Zoysa, A. (1999). A comparative analysis of management accounting practices in Australia and Japan: an empirical investigation. *International Journal of Accounting*, 34(1), str. 49-70. [https://doi.org/10.1016/S0020-7063\(99\)80003-X](https://doi.org/10.1016/S0020-7063(99)80003-X)
30. Yalcin, S. (2012). Adoption and benefits of management accounting practices: an inter-country comparison. *Accounting in Europe*, 9(1), str. 95-110. <https://doi.org/10.1080/17449480.2012.664394>