

**RAČUNOVODSTVO U BUDUĆNOSTI – GLAVNA KNJIGA KVALITETA
POSLOVANJA (GKKP)**

**ACCOUNTING IN THE FUTURE - THE GENERAL BOOK OF BUSINESS QUALITY
(GBBQ)**

SAŽETAK

Prateći trendove razvoja potreba za informacijama može se uočiti neminovno proširenje uloge računovodstva. Ono će za posljedicu imati razvoj i rast računovodstva. Razvoj, jer će se od njega očekivati ustroj novih podsistema računovodstva za izradu posebnih vrsta informacija. Onih koje se iz postojećih računovodstvenih podataka ne mogu dobiti. Na prvom mjestu, informacija o kretanju kvaliteta poslovanja. Zatim će proširenje uloge računovodstva voditi ka rastu računovodstvenog sistema. Pored narastanja sistema u izvršavanju postojećih zadataka, sistem će rasti jer mora uključiti i ono novo što će u strukturu donijeti očekivani razvoj. Naime, razvoj će tražiti definisanje novih dijelova i novih oblika računovodstva.

Razvoj sredstava koja se koriste za evidenciju poslovnih događaja omogućava, olakšava i čini realnijim stremljenje ka takvom razvoju računovodstva. Kada bi se vratili u vrijeme kad su se razvijale početne evidencije, bilježenjem poslovnih događaja klinovima na glinenim pločicama i sl., i u to vrijeme govorili o razvoju dvojnog bilježenja mase poslovnih događaja uz upotrebu računara, to bi tada djelovalo kao naučna fantastika. I danas, kada se usuđujemo davati projekcije razvoja računovodstva u budućnosti, rizikujemo da će se naša predviđanja, koja su po nama vrlo objektivna, posmatrati kao dio naučne fantastike. Pa, neka.. Bez naznačavanja potrebnih pravaca razvoja ne bi se imala osnova za usmjeravanje naučnih promišljanja, od danas pa na dalje. Jedan od tih pravaca je, po našem mišljenju, razvijanje glavne knjige kvaliteta poslovanja. Ona će biti temelj za dalji napredak u smjeru izgradnje „računovodstva kvaliteta“.

Ključne riječi: razvoj, računovodstvo, budućnost, kvalitet.

Abstract

Following the trends of development of information needs, one can notice the inevitable expansion of the role of accounting. It will result in the development and growth of accounting. Development, because it will be expected to establish new accounting subsystems for the production of special types of information. Those that cannot be obtained from existing accounting data. In the first place, information on the movement of business quality. Then, the expansion of the role of accounting will lead to the growth of the accounting system. In addition to the growth of the system

¹ Dr. sc. Sado Puškarević, redovni profesor na Ekonomskom fakultetu Univerziteta u Tuzli, e-mail: sado.puskarevic@unitz.ba

in performing existing tasks, the system will grow because it must also include what is new that will bring the expected development into the structure. Namely, development will require the definition of new parts and new forms of accounting.

The development of tools used to record business events enables, facilitates and makes more realistic the pursuit of such a development of accounting. If we were to go back to the time when initial records were being developed, by recording business events with pegs on clay tablets, etc., and at that time talked about the development of double-entry bookkeeping of a mass of business events using computers, it would then seem like science fiction. Even today, when we dare to give projections of the development of accounting in the future, we risk that our predictions, which we consider very objective, will be viewed as part of science fiction. Well, let... Without indicating the necessary directions of development, there would be no basis for directing scientific reflections from today onwards. One of these directions is, in our opinion, the development of a quality business ledger. It will be the basis for further progress in the direction of building "quality accounting".

Keywords: *development of accounting, future of accounting, quality business ledger.*

Uvod

Budućnost računovodstva je određena potrebama za informacijama ali, isto tako, i stepenom razvijenosti tehničkih sredstava podrške izvršenju zadataka računovodstva. I jedno i drugo imaju veliki uticaj na razvoj računovodstva. Potrebe oblikuju vrstu, dubinu i širinu informacija koje računovodstvo proizvodi. One utiču na vrstu, obim i složenost zadataka koje trenutno obavlja računovodstvo i onih koje će tek da dobije. Tehnička sredstva, kao podrška, značajno određuju način na koji će se zadaci realizirati, s jedne strane, i mogućnost razvijanja postojećih i kreiranja novih zadataka kojima će se proširivati uloga računovodstva u budućnosti, s druge strane.

Potrebe za informacijama i tehnička sredstva koja se koriste, dakle, podstiču na promjene u računovodstvu ali šta čini srž budućih promjena u računovodstvu? Šta je osnov na kojem će se dešavati promjene koje znače razvoj i rast računovodstva? Ova pitanja nas usmjeravaju na sagledavanje temeljnih principa funkcionisanja postojeće organizacije računovodstva i njenog dosadašnjeg razvoja. Posmatrajući istorijski razvoj organizacije računovodstva može se uočiti da je put njenog razvoja krenuo od razvoja evidencije i da je svaki naredni korak značio unapređenje evidencije i njeno korištenje za dodavanje novih zadataka računovodstvu. Ta evidencija je do sada bila isključivo utemeljena na kvantitativnom određenju tokova vrijednosti imovine angažovane u poslovanju. Otuda su se i unapređenja (koja znače rast i razvoj) odnosila na ovakvu vrstu evidencije, kao i na sve obrade informacija koje su se na osnovu nje formatirale u zasebne dijelove računovodstva. Dalji razvoj, uzrokovan razvojem potreba za informacijama, će, očito, tražiti da se pored postojećeg pristupa utemeljenog na kvantifikaciji tokova vrijednosti imovine uvode i drugačiji pristupi. Oni će biti temelj za sličnu organizaciju praćenja nove sadržine podataka o poslovanju. Šta čini ovu „novu“ sadržinu podataka? Za sada praksa poslovnih subjekata pokazuje da su, pored informacija o kvantifikaciji tokova vrijednosti imovine u poslovanju, jako važne informacije o kvalitetu poslovanja. One u suštini imaju značajan uticaj na tokove vrijednosti

imovine, posebno njene izvore, ali i na različite aspekte sagledavanja uloge subjekta u opštem razvoju društva u cjelini i održavanju pretpostavki opstanka ljudske zajednice. U ovom smislu, društveni interesi postaju jako važni za dugoročni opstanak subjekta poslovanja. Otuda, na nivou subjekta poslovanja, pored kvantitativnog iskazivanja tokova vrijednosti imovine, sve veću vrijednost imaju informacije o kvalitetu poslovnih tokova.

U oblasti kvaliteta poslovanja neka od važnih pitanja, koja se aktivno nameću praksi i teoriji razvoja računovodstva i uopšte poslovanja, su sljedeća: Šta čini kvalitet? Iz čega se on sastoji? Kako da se upravlja kvalitetom poslovanja ako ga još u dovoljnoj mjeri nismo istražili iz ugla cjeline kvaliteta poslovanja, njegovih sastavnih dijelova, uloge koju ima u širem okruženju i široj funkciji postojanja subjekta poslovanja? Razvoj računovodstva igra značajnu ulogu u davanju odgovora na ova i slična pitanja.

Polazeći od navednog, postavice sljedeće metodološke elemente za istraživanje posmatrane problematike:

- a) Predmet istraživanja: Pravci razvoja računovodstva u budućnosti.
- b) Sadržina problema istraživanja bi se mogla formulirati u vidu traženja odgovora na sljedećih pitanja: Da li će rast i razvoj potreba za informacijama dovesti do radikalnijih promjena u obimu i sadržini računovodstvene funkcije? Kakve su posljedice očekivanih promjena? Da li će očekivane promjene mijenjati postojeću ulogu računovodstva, proširivati je ili značiti dogradnju paralelnih struktura u računovodstvu?
- c) Ograničenja u istraživanju: Istraživanje budućnosti računovodstva će se fokusirati samo na područja informacija računovodstva za kojima je u sadašnjosti primjetan trend rastuće tražnje. To su informacije o kvalitetu poslovanja. U radu će se analizirati pristupi navedenoj problematici iz raspoloživih izvora domaće i strane literature.
- d) Metode istraživanja: deduktivna, induktivna, analize i sinteze.
- e) Izvori podataka: domaći i strani udžbenici; naučni radovi i rezultati naučnih istraživanja u relevantnim časopisima računovodstvene literature; izdanja profesionalnih tijela, i dr.
- f) Dosadašnja istraživanja: Raspoloživi podaci pokazuju da su dosadašnje istraživanja u oblasti razvoja računovodstva uglavnom fokusirana na pokušaje uvođenja trojnog i višestrukog knjigovodstva (Elkington 1998; Ijiri 1982,1986; Grigg 2024; Melse 2008; Fraser 1993; idr.). U njima se pokušavaju zapisi dvojnog knjigovodstva dopuniti trećom ili sa više dimenzija kojim bi se postojeći dvojni unos učinio potpunijim. Međutim, takvi naponi još nisu dali upotrebljive evidencije u praksi, niti su po, našem mišljenju, kvalitetan osnov razvoja evidencije iz koje bi se moglo bezrezervno pratiti ostvarivanje kvaliteta poslovanja. Pored toga, postoje i naponi usmjereni na razvoj šire upotrebe informatičkih dostignuća u postizanja veće sigurnosti u pogledu sprečavanja zlonamjernih iskrivljivanja jednom zabilježenih podataka o poslovanju. Takav je npr. koncept *Block change accounting*-a (Gitzmann i Grossetti 2021; Cai 2021; O'Neal 2019; Tan i Low 2019; Smith 2019; Bholane 2025; i dr.). On baš i nema direktne veze sa praćenjem kvaliteta poslovanja, osim u dijelu osiguranja kvalitetnih podataka u knjigovodstvenim evidencijama.
- g) Hipoteza: Promjene u potrebama za informacijama dovešće u budućnosti do radikalnijih promjena u postojećoj strukturi i ulozi računovodstvene funkcije.
- h) Ciljevi istraživanja:

Cilj 1: Definirati aspekt budućnosti za naučna istraživanja u oblasti računovodstva.

Cilj 2: Definirati pojam kvaliteta poslovanja i utvrditi ko su korisnici informacija o kvalitetu poslovanja.

Cilj 3: Utvrditi vrste informacija o kvalitetu poslovanja i značaj tih informacija.

Cilj 4: Sagledati ulogu računovodstva u postizanju kvaliteta poslovanja.

Cilj 5: Jasno definirati pojam, sadržinu, obuhvat i značaj glavne knjige kvaliteta poslovanja.

Cilj 6: Sagledati uticaj obrazovnog sistema i sistema naučnih istraživanja na razvoj računovodstva u budućnosti

Cilj 7: Sagledati uticaj vještačke inteligencije na dalji razvoj računovodstva.

1. Aspekt budućnosti u naučnim istraživanjima

Kada se govori o računovodstvu u budućnosti nužno je kao prvo definirati šta se pod budućnošću podrazumijeva. I ne samo budućnost, nego i sadašnjost i prošlost treba konzistentno definisati. Tek se tako mogu razumjeti promišljanja koja znače viziju razvoja pojave koja se posmatra. U našem slučaju računovodstva.

Kada bi smo ljude pitali šta podrazumijevaju pod sadašnjošću, odgovori bi bili različiti. Neko bi rekao sadašnji trenutak, drugi bi pod tim podrazumijevao sadašnji dan, mjesec ili godinu, i sl. Dakle, ne bi dobili jednak odgovor od ispitivanih lica. Zašto? Zato što se vremenski opseg sadašnjosti iz ugla pojedinca ocjenjuje iz različitih aspekata. Neko je opterećen onim što se trenutno zbiva, pa je za njega sadašnjosti stvar sadašnjeg trenutka u kojem živi. Drugi su opterećeni dešavanjima koja utiču na njihove živote u toku sedmice, mjeseca, godine i sl., pa, slično prvom ispitaniku, sadašnjost vide u navedenim vremenskim okvirima (sedmice, mjeseca, godine i sl.). Zajedničko za sve je da se okvir sadašnjosti određuje spram dešavanja koja su relevantna za posmatrača iz ugla sadašnjeg trenutka u kojem živi. Što je više takvih događaja, to će i opseg sadašnjosti biti veći. Za prošlost pojedinac obično vezuje sve što mu se dešavalo, od sadašnjeg trenutka pa unazad. Budućnost se, pak, određuje kao onaj period koji slijedi od završetka sadašnjosti, tj. od završetka relevantnih događaja koji se posmatraču sada dešavaju, pa dalje. Ono što budućnost karakteriše je neizvjesnost onoga što će se posmatraču dešavati u njoj.

Sadašnjost se, po našem mišljenju, u nauci treba mjeriti vremenskim okvirom koji živimo a čije su granice omeđene sa dvije krupne promjene u pojavi koja se posmatra. Prva granica je promjena kojom započinje period a druga (gornja granica kojom se završava sadašnjost) je određena usvajanjem naredne krupne promjene u posmatranoj pojavi. Prošlost se vezuje za sve prije početka ovako definisanje sadašnjosti a budućnost sve ono što će doći sa novom usvojenom promjenom i dalje. Promjena koja će nastupiti (kao gornja granica sadašnjosti) dio je budućnosti i za nju se vezuje određena neizvjesnost. Promjena sa kojom počinje sadašnjost dio je sadašnjosti a prošlost seže do uvođenja ove promjene.

Ono što je važno napomenuti je da su začeci budućnosti u sadašnjosti, jer se promjene koja će odrediti početak budućnosti kreira i razvija u sadašnjosti. Dakle, prepoznavanje potrebe za promjenom i sav istraživački rad čiji će rezultati kulminirati u krupnoj promjeni su dio sadašnjosti. To je važna činjenica za naučno-istraživački rad. U tom kontekstu, i u ovom istraživanju se polazi od vidno izražene potrebe za sagledavanjem kvaliteta poslovanja i istražuje se uticaj razvoja ove potrebe na buduću organizaciju računovodstvene funkcije u poslovnim subjektima. Budućnost računovodstva se posmatra kao vremenski period koji počinje od uvođenja promjene koja će značiti zadovoljenje potrebe za informacijama o kvalitetu poslovanja i traje do naredne „krupne“ promjene (velike po obimu i značaju) u računovodstvu.

2. Pojmovno određenje kvaliteta – računovodstveni aspekt

Definicije pojmova su osnova njihovog pravilnog razumijevanja i korištenja u pisanoj i usmenoj konverzaciji. Njihova postavka često nije tako jednostavna i laka. To je slučaj i kada se radi o pojmu kvaliteta. Da bi se ispravno definisao kvalitet mora se imati u vidu više činjenica, kao npr.: Da li definišemo uopšteno pojam kvaliteta? Da li definišemo kvalitet neke određenje kategorije pojave (npr. poslovanja u ovom slučaju)? Da li definišemo pojam svih kvaliteta koji se pojavljuju u poslovanju? Da li je kvalitet poslovanja prosti zbir svih kvaliteta u poslovanju ili nešto više? Kakav je pristup knjigovodstva kvalitetu, kao kategoriji koja se vezuje za poslovanje i njegovu sadržinu? Da li se pri postavci definicije ove pojave moraju imati u vidu zahtjevi u pogledu potrebnih informacija o kvalitetu? Na ova pitanja pokušaćemo dati odgovore u daljem radu.

a) Pojmovno određenje kvaliteta

Brojni su autori koji su u radovima do sada pokušavali da definišu kvalitet na adekvatan način, kao što su: Juran i De Feo (2010), Crosby (1979), Feigenbaum, Elshaer (2012), Kumar i dr. (2016), Eldin (2011), Deming (1982), idr. Analizirajući njihove i druge radove, na prvi pogled, čini se da u definisanju kvaliteta moramo znati na šta se on odnosi, tj. čija je to karakteristika. Dakle, čini se da je objekat čiji se kvalitet posmatra jako bitan za definiciju kvaliteta. Na primjer, kod proizvodnog ili uslužnog subjekta moramo znati da li je riječ o kvalitetu proizvoda ili usluge, aktivnosti, procesa ili poslovnog događaja i sl. Međutim, kada se u definisanju spustimo na nivo objekta koji se posmatra, da se primjetiti sljedeće: Ako je riječ o proizvodu ili usluzi, koji se pojavljuju kao roba na tržištu, onda je definicija kvaliteta usko vezana za stepen zadovoljenja svrhe proizvodnje i pružanja proizvoda ili usluge koji je predmet ocjene od strane kupca; Ako je riječ o aktivnosti koja se izvodi u poslovanju moramo imati u vidu stepen zadovoljenja svrhe izvršenja te aktivnosti, da bi smo ispravno definisali njen kvalitet; Isto je stanje i kada je riječ o kvalitetu procesa, poslovnog događaja i sl.; Ako je riječ o kvalitetu cjelokupnog poslovanja subjekta njegovo definisanje traži da moramo imati u vidu stepen zadovoljenja svrhe postojanja subjekta poslovanja iz ugla šire društvene zajednice. Kao što vidimo, određivanje kvaliteta nije fokusirano primarno na neposredne karakteristike objekta posmatranja (karakteristike proizvoda, usluge, procesa, aktivnosti, događaja i sl.) Naprotiv, oni se posmatraju u svjetlu svrhe. Za sve posmatrane objekte svrha je meritorna u definisanju kvaliteta. Kvalitet se uvijek vezuje za uspješnost u realizaciji svrhe postojanja ili funkcioniranja ili ostvarenja uloge posmatranog objekta. Što je uspješnost u realizaciji svrhe veća, to je i kvalitet posmatranog objekta veći. Dakle, po nama, za kvalitet nekog

objekta posmatranja se može reći da je to *svrsishodnost postojanja, funkcioniranja ili ostvarenja uloge posmatranog objekta*.

Koliko je značajan kvalitet nekog objekta posmatranja za praćenje i ocjenjivanje? – pitanje je koje, također, nije irelevantno. Posebno u oblasti poslovanja, gdje se potencira racionalna organizacija poslovanja. Dakle, tamo gdje koristi od praćenja kvaliteta moraju biti puno veće od troškova koje će to praćenje uzrokovati.

b) Pojmovno određenje kvaliteta poslovanja subjekta

Najveći broj autora koji pokušavaju definirati pojam kvaliteta poslovanja polaze od stavova o kvalitetu jednog ili manjeg broja korisnika informacija o kvalitetu. Takve definicije su po nama nepotpune, upravo zato jer imaju u vidu samo interes malog broja korisnika informacije.

Polazeći od navedenog, ako posmatramo kvalitet poslovanja iz ugla subjekta koji ostvaruje poslovanje za definisanje ovog pojma potrebno je, kao prvo, utvrditi ko su korisnici informacija o kvalitetu poslovanja i kakve su njihove potrebe. Istraživanje bi trebalo rezultirati tabelarnim pregledom korisnika i njihovih potreba za informacijama. Za svaku informaciju je potrebno odrediti važnost te informacije za korisnika, kao važan kriterij za formiranje finalnih izvještaja o kvalitetu poslovanja. To je potrebno kako za izradu eksterno dostupnih izvještaja, tako i za određivanje forme i sadržine interno potrebnih informacija o kvalitetu za različite korisnike. Ukupnost eksternih i internih informacija o kvalitetu poslovanja treba da bude orijentir za organiziranje evidencije o kvalitetu poslovanja. Ujedno, rezultati istraživanja bi bili pravi temelj za postavljanje opšte teorijske definicije kvaliteta poslovanja. Ona bi, po našem mišljenju, mogla da glasi:

Kvalitet poslovanja odražava stanje svrsishodnosti poslovanja subjekta, mjereno skupom odabranih indikatora, koji u dovoljnoj mjeri zadovoljava potrebe svih korisnika za informacijama potrebnim pri donošenju odluka u vezi sa posmatranim poslovanjem.

c) Pojmovno određenje kvaliteta u poslovanju

Kao što smo vidjeli, definirati kvalitet u poslovanju nije jednostavno. Pored ovoga, drugi važan problem, koji treba riješiti (ili pitanje na koje treba dati odgovor) je: Kako odrediti pojedinačne kvalitete iz kojih je sačinjen kvalitet poslovanja kao cjeline? Najvidljiviji dio kvaliteta u poslovanju je kvalitet učinka (tj. kvaliteta proizvoda koji subjekt stvara ili usluge koju pruža na tržištu). Šta je sa kvalitetima procesa, aktivnosti, zadataka i sl.? U kakvom su odnosu ovi kvaliteti sa kvalitetom učinka i kvalitetom poslovanja kao cjeline? Da li je kvalitet poslovanja prosti zbir kvaliteta učinka, procesa, aktivnosti, zadataka i događaja? Da li je to zbir svih kvaliteta tokova vrijednosti u poslovanju koji na kraju rezultiraju učinkom i onih poslije realizacije nastalih u vezi realizacije učinka i postojanja subjekta poslovanja? Ili, nasuprot tome, kvalitet poslovanja čine samo neki kvaliteti postignuti u poslovanju? Kakav je odnos između tih pojedinih kvaliteta koji se pojavljuju

u poslovanju subjekta? Jesu li oni sekvence ukupnog kvaliteta ili se međusobno prožimaju, potiru, nadopunjuju ili nadograđuju?

Ako je kvalitet poslovanja zbir pojedinačnih kvaliteta, to bi nas upućivalo na odvojeno praćenje pojedinih kvaliteta i njihovo sumiranje u funkciji utvrđivanja kvaliteta ukupnog poslovanja. Sinteza (postupno spajanje) ili simbioza (korisno združivanje pojedinih kvaliteta u kojem svaki zadržava svoje bitisanje) otvaraju pitanje praćenja jednog kvaliteta ili više kvaliteta u funkciji izgradnje drugog/ih u vertikali ili horizontali tokova poslovanja. Ovaj drugi pristup razumjevanju značajno usložnjava knjigovodstveni pristup kvalitetu. Praksa pokazuje da postoji mogućnost, čak, i da se kombinuju navedeni pristupi u praćenju kvaliteta.

Pored navedenih, jako je važno odgovoriti i na sljedeća pitanja: „Čime se kvalitet poslovanja iskazuje?“, te „Kakva je korelacija kvaliteta poslovanja sa postojećim kvantitativnim pokazateljima uspješnosti poslovanja?“ Odgovor na ova pitanja determiniše način na koji će se pratiti postizanje kvaliteta poslovanja i postizanje kvaliteta u poslovanju.

d) Kvalitet kao knjigovodstvena kategorija

Problemi sa kojima se susrećemo pri definiranju kvaliteta kao knjigovodstvene kategorije mogli bi se sažeti u sljedeće konstatacije (tj. logičke izvode iz opažanja):

1. Ne postoji jedinstvena opšta definicija kvaliteta. Uglavnom se definiranje kvaliteta u teoriji i praksi vrši iz ugla potrebe zbog koje se pristupa definisanju. To znači da bi za potrebe knjigovodstva trebalo kvalitet sagledati iz ugla korisnosti definicije za ustroj i funkcioniranje knjigovodstva kvaliteta;
2. Da bi smo definirali kvalitet kao svojstvo, potrebno je definirati objekt čiji se kvalitet nastoji pratiti. Postojanje više objekata značilo bi postojanje više linija stvaranja kvaliteta, koje bi zajedno činile „snop“ kvaliteta poslovanja kao cjeline;
3. Postizanje kvaliteta je proces, što traži da se ono stepenasto razloži u više faza. Svaka faza bi morala imati svoje mjerilo kvaliteta, definirane tačke mjerenja kvaliteta i način objektivnog nadzora nad iskazivanjem postignutog kvaliteta;
4. Potrebno je definirati način prijenosa dostignutog kvaliteta sa jedne na drugu fazu u procesu, sa jednog na drugi proces za jedan uži objekt poslovanja, zatim sa užeg objekta na širi objekt i to sve do nivoa cjeline poslovanja. Različita mjerila ostvarenja kvaliteta po užim jedinicama praćenja kvaliteta (događaj, aktivnost, proces, objekt, poslovanje u cjelini) trebala bi dobiti zajedničku mjeru izražavanja, koja bi omogućila sumiranje ostvarenja kvaliteta.

Navedene konstatacije čine prilično kompleksnom osnovu na kojoj bi se temeljilo knjigovodstvo (a potom i računovodstvo) kvaliteta.

2.2. Korisnici, značaj i vrste informacija o kvalitetu

Usmjeravanje razvoja računovodstva ka osiguranju pouzdanih informacija o kvalitetu poslovanja nalazi svoju opravdanost u postojanju potreba brojnih korisnika ove vrste informacija, te značaju koje one imaju za korisnike. I jedno i drugo, zajedno sa ispravnim pristupom pojmu definisanja kvaliteta, imaju utjecaja na profiliranje posebnih vrsta takvih informacija.

a) Korisnici informacija o kvalitetu

Korisnici informacija o kvalitetu su brojni. To su: zaposleni u subjektu poslovanja (izvršioци i rukovodioci), vlasnici subjekta poslovanja, kreditori, investitori, kupci, dobavljači, državni organi i institucije i javnost. Izvršioци poslovnih zadataka moraju imati podatke o očekivanom kvalitetu izvršenja zadatka u svim dijelovima poslovanja. Rukovodiocima informacije o kvalitetu trebaju da bi se poduzimale akcije kojima treba osigurati ostvarivanje poslovnih aktivnosti u skladu sa očekivanim nivoima kvaliteta. Vlasnici subjekta poslovanja imaju interesa za ovim informacijama jer budućnost subjekta značajno ovisi o kvalitetu poslovanja. Kreditorima informacije o kvalitetu poslovanja predstavljaju dodatnu garanciju za izvršenje obaveza koje subjekt poslovanja preuzima u pogledu vraćanja sredstava i isplate kamata. Što je duži period finansijskog zaduženja subjekta to informacije imaju veći značaj, jer dugoročnost poslovanja je direktno vezana za kvalitet njegovog ostvarivanja. Kupci su prvenstveno zainteresirani za kvalitet učinaka koje kupuju ali, dugoročno, i za opšti kvalitet poslovanja koji osigurava postojanje dugoročno stabilne i pouzdane poslove veze sa subjektom. Dobavljači, također, imaju interes da poznaju kvalitet poslovanja subjekta. Subjekti koji posvećuju dovoljno pažnje kvalitetu poslovanja imaju puno više izgleda da dugoročno opstaju na tržištu i time dugoročno budu dio tržišne niše dobavljača. Interes državnih organa i institucija je zdrav poslovni ambijent u kojem subjekti poslovanja vode računa o kvalitetu poslovanja, gradeći kvalitetno zadovoljenje potreba kupaca i svih klijenata koji se vezuju za njihovo poslovanje.

b) Značaj informacija o kvalitetu

Da li je kvalitet važan jedino ako ima uticaja na kvantitativne indikatore realizacije ciljeva poslovanja? Da li se uspjeh poslovanja može vezati jedino za postizanje postavljenih nivoa kvantitativnih indikatora efekata poslovanja na vrijednost imovine subjekta poslovanja? Odgovoriti na ova i slična pitanja realizacije kvantitativne strane poslovanja i/ili kvalitativne strane poslovanja nije jednostavno. Zamislite da se vlasnik nekog preduzeća kod upravljanja vodi zadovoljstvom kupaca svojih proizvoda, prije nego li ostvarenim dobitkom? Ili, recimo, da mu je na prvom mjestu briga o tome kako svojim poslovanjem doprinosi opštem blagostanju svoga društva u svim segmentima, gdje to poslovanje ostavlja traga (npr. uticaj na ekologiju, uticaj na životni standard zaposlenih i njihovih porodica i sl.). Iako se danas često postavljaju ova pitanja pred subjekte poslovanja, izbor da li će oni ili neće razmišljati o ovim posljedicama poslovanja je, ipak, ostavljen savjesti vlasnika poslovanja i njegovom viđenju vlastite uloge, kao i vizionarstvu menadžmenta. Ako povučemo paralelu sa socijalizmom i propagiranim komunizmom, kao društveno ekonomskim formacijama gdje se težilo da svi rade prema mogućnostima a dobijaju resurse prema potrebama, dakle gdje je svijest pojedinca trebala da prihvati nešto što je logično i da radi na tome da se takav sistem održi, vidimo da se to nije desilo. Da li je ljubav prema profitu i ličnom bogaćenju pojedinca nešto što pokazuje nizak nivo i pojedinačne i kolektivne svijesti ili je riječ o nemogućnosti da se pobijede temelji sistema u kojem je profit „bog“, koji upravlja i

pojedincem i društvom, ostaje da se i dalje pitamo i rasuđujemo prema nivou lične duhovne izgrađenosti.

Pitanje postizanja kvaliteta je pitanje kako samog poslovnog subjekta, tako i privrede u cjelini. Generalno se pitanje kvaliteta na isti način postavlja i u vanprivrednom sektoru. Dakle, kvalitet ima isti značaj za subjekte poslovanja u privredi i izvan nje i to kako na nivou subjekta, tako i šire na nivou grupacije, grane, pa i privrede i vanprivrede u cjelini.

Kvalitet je dimenzija koja određuje materijalnu stranu svake pojave. Bez kvaliteta pojava nema svoju bit. Za društvo je od posebnog značaja insistiranje na kvalitetu, jer mu to osigurava stvarnu (suštinsku, materijalnu) bazu opstanka i razvoja. Ako posmatramo npr. nauku, postojeći trendovi pokazuju da se i u nauci kvalitet značajno pomjerio u stranu, a u korist kvantiteta. Otuda, vrijednost istraživača se cijeni prema broju citata, broju koautora, imenu i vrsti baze podataka u koju je rad smješten i sl. Pri tome, ne postavlja se pitanje svrhe istraživanja. Stepem zadovoljenja svrhe bi pokazao da su takvi, nažalost dominirajući, „naučni“ radovi bez kvalitativne strane. To su veoma negativni trendovi koji nauku svode na „žabokrečinu ispraznih statističkih orgijanja“. Dugoročno, za posljedicu imamo da nauka postaje sama sebi svrha. Kratkoročno, pojedinci – kvazi naučnici, veličaju se brojem citata i imenovanjem baza, zarad isključivo lične koristi. Takvi „kvazi autoriteti kvazi nauke“ već postaju dominirajuće breme, koje nauku svodi u nepotrebnu „mutnu baru uzoračkih maltretiranja“.

Danas sličan problem nalazimo i u odnosu društva, države i pojedinanac prema kvalitativnoj strani poslovanja. Iako je odsustvo kvaliteta, gledajući na dugi rok, nešto što ozbiljno može da ugrozi opstanak subjekta poslovanja, odnos prema njemu je, i kada se uvažava, veoma sužen. Fokus je na pojedine dimenzije, karakteristike ili akcije a u vezi učinka, pojedinačne aktivnosti ili pojedinačnog procesa i izolovanog poslovnog događaja. Otuda postoje različita razumjevanja „kvaliteta u poslovanju“, dok se vješto izbjegava suština problema koja podrazumjeva posmatranje „kvaliteta poslovanja“ kao kvaliteta cjeline.

Neadekvatan tretman kvaliteta poslovanja da se primjetiti i u poslovanju javnog sektora. Ovdje subjekti poslovanja svoj opstanak vezuju za društveni značaj postojanja subjekta. Otuda, čak, i kada ne postoji kvalitet poslovanja oni opstaju i funkcionišu. Svi negativni efekti takvog stanja se prebacuju na teret budžeta i građana koji ga „pune“.

Posebna dimenzija kvaliteta iz ugla društva je „lanac kvaliteta za više subjekata poslovanja“. Čitav niz subjekata može biti lančano vezan u poslovanju od eksploatacije ruda, prerade u sirovinu, elementarne proizvode koji se koriste dalje u proizvodnji sve složenijih i složenijih proizvoda. Takvi lanci poslovanja mogu biti veoma dugi. Interes društva je da oni uspješno funkcionišu jer angažuju značajne resurse, od materijalnih do ljudskih. Propadanje takvih lanaca bi značajno uzdrmalo ekonomsku osnovu društva. Isto tako rast i razvoj lanca bi mogao značajno ojačati ekonomsku bazu društva. S obzirom da je kvalitet poslovanja bit koja održava poslovanje subjekta, svakako da je društvu u interesu da utiče na uvećanje kvaliteta poslovanja, kako pojedinačnog subjekta u lancu, tako i čitavog lanca posmatranog poslovanja.

„Koliko god su dobra fiskalna i monetarna politika, efikasni pravni sustav te stabilne demokratske institucije neophodni za uspješnu ekonomiju, oni nisu dovoljni. U konačnici, bogatstvo nastaje na

mikroekonomskoj razini gospodarstva, **koje je utemeljeno na kvaliteti mikroekonomskog poslovnog okruženja** te operativnim praksama i strategijama na razini tvrtke.“²

U definisanju kvaliteta bitno je sagledati sve aspekte na koje se kvalitet odnosi. Naime, kvalitet može direktno da utiče na neke kvantitativne pokazatelje vrijednosti imovine u poslovanju ali ne mora. On se može odnositi na urednost i validnost u pogledu izvođenja pojedinačnih procesa, aktivnosti i zadataka kod kojih se ne može ustanoviti direktna veza sa vrijednošću imovine u poslovnim tokovima subjekta poslovanja. Indirektna veza se može naslućivati ili tek na dug rok prepoznavati. Pri tome, uvijek se javlja problem kvantifikacije efekata tih veza. Kao pojava od posebnog značaja u odnosu kvantiteta i kvaliteta poslovanja, po našem mišljenju, javlja se „kreativnost“.

c) Uloga „kreativnosti“ u „pomirenju“ kvaliteta i kvantiteta poslovanja

Kreativnost sama po sebi upućuje na sposobnost da se razvija način ostvarivanja poslovnih aktivnosti vođenih postavljenim ciljevima. Razvoj načina realizacije poslovnih aktivnosti vođen je unapređenjem poslovanja, u smislu postizanja ciljeva a koji su najčešće definisani kvantitativnim iznosima realizacije cilja (npr. ostvarenjem određenog iznosa dobitka i sl.). Kvalitet, kao efekat poslovne aktivnosti u odnosima sa poslovnim okruženjem, u poslovnom životu se obično uzima kao bitna ali sporedna dimenzija. Koliko god se pojedinačne aktivnosti i učinci izdvajali kvalitetom realizacije, ako nemaju direktan, uočljiv uticaj na kvantitativne indikatore realizacije ciljeva poslovanja oni se ne cijene. Dakle, poslovanje je u tom kontekstu jedno stalno ratište, na kojem teče borba između onih koji se trude da postižu kvalitete i onih koji insistiraju na kvantitetima u poslovanju. Gdje je tu mjesto „kreativnosti“?

Kreativnost kao stvaralačka sposobnost, da bi se realizirala, mora da uravnoteži nastojanja postizanja kvaliteta i kvantiteta u poslovanju. Uravnoteženjem bi se realizovao optimalan uspjeh i željeni kvalitet poslovanja u cjelini. Uspjeh poslovanja je definisan ostvarenim kvantitativnim pokazateljima a kvalitet poslovanja ukupnim utiskom svih činilaca okruženja o vrijednosti poslovanja posmatranog subjekta.

Potreba za uravnoteženjem ova dva aspekta poslovanja proizilazi iz činjenice da je vrijednost poslovanja zbir njegovih kvantiteta i kvaliteta, čak se može reći ne samo da je prosti zbir već i svojevrsna simbioza kvaliteta i kvantiteta poslovanja. U toj simbiozi kvalitet je uslov za kvantitet a kvantitet je dodatak kvalitetu koji ih za sada predstavlja u cjelini. Kvantitativci (u poslovnom životu a posebno u nauci) su obesmislili kvalitet a poduzetnici su ga sveli na najprimitivniju formu. To su razlozi zašto se ova strana vrijednosti nije do sada cjelovitije posmatrala kao nosiva komponenta vrijednosti imovine subjekta poslovanja, pa i imovine širih cjelina. Smatramo, otuda, nužnim da se pitanju kvaliteta cjeline poslovanja konačno pristupi na način koji će omogućiti praćenje cjeline poslovanja iz ugla kvaliteta i kvalifikovanu izradu informacija kojima će se ostvarenje tog kvaliteta moći pratiti, nadzirati, usmjeravati, projektovati i kroz analize dovoditi u vezu sa željenim ciljevima poslovanja subjekta i šire. Za takvo nešto potrebno je paralelno izgraditi

² Izvor: Nacionalno vijeće za konkurentnost. Dostupno na: <http://www.konkurentnost.hr/Default.aspx?sec=77>.

Preuzeto iz: PLETIKOSA D.: Prijedlog modela mjerenja konkurentnosti turizma i hotelijerstva Hrvatske, EKONOMSKI PREGLED, 66 (6) 579-608 (2015), str. 580.

sistem računovodstvene podrške sličan postojećem u kojem dominira kvantifikacija vrijednosti ali koji bi za osnovu imao dominiranje kvaliteta kao komponente vrijednosti u poslovanju. Pri tome, kvalitet bi bio simbioza svih komponenti koje imaju odraza na kvalitet ukupnog poslovanja. Tako bi računovodstvo postalo cjelovit uvid u poslovanje subjekta poslovanja. Pregled informacija o kretanju vrijednosti imovine bi bio dopunjen sa informacijama o ostvarivanju kvaliteta poslovanja. One bi se koristile kako za unapređenje kvaliteta vlastitog poslovanja subjekta, tako i za uvezivanje tog kvaliteta u šire lance poslovne aktivnosti. Na taj način bi se mogao pratiti i usmjeravati kvalitet poslovanja čitave privrede, vanprivrede, širih cjelina od nacionalnog okvira i sl.

d) Vrste informacija o kvalitetu

Informacije o kvalitetu u poslovanju su brojne. Na primjer, neke od njih su informacije o:

- kvalitetu poslovanja u cjelini;
- kvalitetu učinaka, faza poslovanja, procesa, aktivnosti, zadataka, poslovnih događaja;
- kvalitetu dijelova lanca poslovanja koji obuhvata niz poslovnih subjekata;
- kvalitetu iz ugla razvojnih mogućnosti;
- kvalitetu iz ugla potencijala za rast;
- kvalitetu iz ugla doprinosa društvenom razvoju;
- kvalitetu iz ugla uticaja na ekologiju;
- kvalitetu iz ugla doprinosa životnom standardu zaposlenih; itd.

Potrebne informacije o kvalitetu definišu njihovi korisnici. One se potom trebaju sistematizirati u srodne grupe a polazeći od različitih kriterija. Izabrani kriteriji bi trebali biti rezultat analize upotrebljivosti informacija o kvalitetu a i odlikavati postupak izrade informacije. Prvi kriteriji bi sve informacije svrstavali na različite vrste prema potrebama korisnika a drugi bi ih razvrstavali prema tome da li su dio dalje izgradnje informacija za konačne korisnike ili se pojavljuju kao međufazni rezultat obrade podataka o ukupnom kvalitetu poslovanja.

Na primjer, u okviru prve grupe kriterija jedna od podjela bi se mogla napraviti na informacije o kvalitetu učinka koje se daju kupcima kojima učinak služi kao input za njihov poslovni proces i one koje se daju kupcima kojima učinak služi za konačnu potrošnju. Za prve, informacija bi bila značajna za ocjenu uticaja kvaliteta učinka na izgradnju kvaliteta njihovog poslovanja. Za druge, pokazivala bi uticaj kvaliteta učinka na nivo njihovog zadovoljstva u konačnoj potrošnji. Kod prvih, uticaj se proteže na dalji lanac poslovanja. Kod drugih, efekat uticaja ostaje na nivou donošenja odluke o tome: Da li ponovo kupovati isti proizvod/uslugu ili ne?

U okviru druge grupe kriterija jedna od podjela bi mogla da informacije o kvalitetu izvedene aktivnosti dijeli na informacije koje se dostavljaju izvođaču aktivnosti i informacije koje se daju korisniku izvedene aktivnosti. Kod prvog korisnika informacija bi se koristila za potrebe nadzora kvaliteta izvođenja aktivnosti. Kod drugog korisnika informacija bi se koristili za ocjenu uticaja izvedene aktivnosti na kvalitet objekta za koji je izvedena.

Na osnovu navedenog, može se zaključiti da bi se vrste informacija o kvalitetu trebale definirati kroz proces razvoja računovodstvenog modela za praćenje kvaliteta. To bi se odvijalo u skladu sa

specifičnostim poslovanja subjekta a polazeći od potreba koje delegiraju potencijalni korisnici informacija o kvalitetu dijela ili cjeline poslovanja.

2. Kvalitet kao objekt posmatranja računovodstva

Definisanje kvaliteta poslovanja kao objekta računovodstvenog posmatranja trebalo bi biti rezultat analize potreba za informacijama o kvalitetu. Analiza bi trebala započeti sa ispitivanjem potencijalnih korisnika računovodstvenih informacija o kvalitetu o tome kakve im informacije o kvalitetu trebaju. Prije analize bi trebalo utvrditi ko su potencijalni korisnici ovih informacija. Potom, anketiranjem potencijalnih korisnika o tome kakve im informacije o kvalitetu trebaju, prikupili bi se potrebni podaci za analizu iz koje bi se izveli obrisi računovodstvene kategorije kvaliteta poslovanja. Taj računovodstveni kvalitet poslovanja bi predstavljao jasno određenu sadržinu koja bi bila predmetom računovodstvenog praćenja, obrade podataka i kreiranja informacija, bilo u zoni ostvarenja ili planiranja za buduće periode.

a) Pojam „računovodstvenog kvaliteta poslovanja“

Kao što smo do sada vidjeli, definiranje kvaliteta je proces u kojem se utvrđuju vrste informacija koje govore korisniku o kvalitetu poslovanja ili dijela poslovanja (od najelementarnijih dijelova do složenih struktura). Potom se za izradu informacija definišu indikatori, preko kojih se prati kretanje nivoa posmatranih komponenti kvaliteta za potrebe odlučivanja. Iz navedenog, po nama, može se izvesti definicija računovodstvenog kvaliteta koja bi glasila:

Računovodstveni kvalitet poslovanja je sintagma kojom se nastoji definirati obim mjerljivih komponenti kvaliteta poslovanja, koje bi se kroz sistem indikatora ugradile u računovodstveni sistem subjekta poslovanja.

Tako shvaćeni pojam računovodstvenog kvaliteta temelj je organizacije „računovodstva kvaliteta“ i uslov njegovog razvoja. Otuda je prvi zadatak u razvoju „računovodstva kvaliteta“ utvrditi koje su komponente kvaliteta poslovanja za koje možemo i moramo identificirati mjerljive indikatore. Naredni zadatak podrazumijeva da se za svaku komponentu utvrdi/e indikator/i za iskazivanje stanja i praćenje promjena posmatrane komponente. Sistematizacija indikatora zahtjevaće da se indikatori postave u organizacijsku strukturu poslovanja na mjesta gdje se njihova vrijednost može utvrditi. Zatim, neophodno je, za one komponente kvaliteta koje se mjere sa više indikatora, utvrditi odnose indikatora, tj. utvrditi:

- da li se indikatori međusobno inkorporiraju,
- kako su poredani na liniji toka poslovanja,
- kojim jedinicama se iskazuje njihov intenzitet, te
- da li se javlja potreba fuzije njihovih izmjerenih nivoa u jedinstven pokazatelj i, shodno tome, da li je neophodno utvrditi način konverzije različitih jedinica iskazivanja u jedinstvenu na nivou jednog sintetičkog pokazatelja posmatrane komponente kvaliteta?

Na nivou cjeline kvaliteta neophodno je sagledati načine konverzije jedinica iskazivanja stanja pojedinačnih indikatora (i jedinica sintetičkog iskazivanja grupa indikatora) u jedinstvenu jedinicu

za ukupni kvalitet poslovanja. Ovdje se može postaviti pitanje definiranja univerzalne jedinice kvaliteta u koju bi se sve individualne jedinice po pojedinačnim indikaorima konvertovale i potrebe da se definiraju fazne jedinice za mjerenje kvaliteta u koje bi se konvertovale jedinice za mjerenje pojedinačnih kvaliteta na nivou faza poslovanja. U ovom slučaju, neophodno je definirati i način pretvaranja faznih jedinica kvaliteta, u momentu prelaska pokazatelja kvaliteta izraženih njima u sastav viših kvaliteta, u jedinice kojim se viši kvaliteti iskazuju. Potom, treba odrediti način konverzije jedinica mjere viših kvaliteta u univerzalnu jedinicu kvaliteta.

Kada se proces definiranja komponenti računovodstvenog kvaliteta poslovanja i njihovih indikatora i mjernih jedinica završi, potrebno je pristupiti utvrđivanju standarda po definisanim indikatorima. Standardizacijom načina izvođenja zadataka, ulaganja resursa, kvaliteta učinka i sl. trebalo bi se osigurati postizanje određenog nivo kvaliteta poslovanja. Danas, za učinke i ono što utiče na kvalitet učinka, koji se nudi kupcu, već postoje razrađeni sistemi standarda i samog uvođenja standardizacije. Za usmjeravanja kvaliteta ukupnog poslovanja i kvaliteta u poslovanju (osim onih neposredno vezanih za finalne učinke) nema značajnijih rješenja, pa ni značajnijih teorijskih istraživanja.

b) „Računovodstveni kvalitet poslovanja“ kao cilj subjekta

Opstanak subjekta u bilo kojoj djelatnosti usko se vezuje za kvalitet njegovog poslovanja. Računovodstveni kvalitet osigurava usklađenost poslovanja subjekta sa razlozima za njegovo postojanje. Kada kažemo postojanje, podrazumijevamo da je razlog postojanja puno širi od razloga osnivanja subjekta poslovanja. Razlog za osnivanje se vezuje za vlasnike subjekta, koji svoj kapital angažuju sa ciljem da ostvaruju profit (kod profitnih organizacija) ili u vezi zadovoljenja nekog drugog cilja (kod neprofitnih organizacija). Razlog postojanja, međutim, ne može se posmatrati samo iz ugla vlasnika subjekta. On je vezan za potrebu postojanja subjekta iz ugla svih lica koja su zainteresirana za ono što je produkt poslovanja posmatranog subjekta. Vlasnik subjekta je samo jedna od strana koja ima interes za osnivanje i poslovanje subjekta. Niz je drugih lica (pravnih i fizičkih) koja imaju interes da subjekt poslovanja postoji. Dakle, postojanje subjekta je konsenzus interesa šireg kruga pravnih i fizičkih lica. U tom kontekstu postojanje podrazumijeva da su rezultati poslovanja usklađeni iz ugla svih zainteresiranih u tom krugu. Ako je to tako, onda se rezultat ne posmatra samo usko iz ugla vlasnika subjekta (kao profit kod profitne organizacije ili neki drugi cilj kod neprofitne organizacije), mada je on osnova od koje se polazi, nego mora postojati zadovoljstvo poslovanjem subjekta i ostalih lica u ovom krugu. To znači da postoji konsenzus o kvalitetu poslovanja iz ugla usklađenosti njihovih interesa sa postojanjem i time rezultatom poslovanja posmatranim iz više aspekata (profit, zapošljavanje, društvena korist, posuđivanje finansijskih sredstava, ubiranje poreza i dr. dažbina, itd.).

c) Računovodstvo i elementi sistema upravljanja kvalitetom poslovanja

Informacije o kvalitetu podrazumijevaju da postoji sistem upravljanja kvalitetom. Dakle, ako ga nema, mora se, paralelno sa razvojem mogućnosti za proizvodnju računovodstvenih informacija o kvalitetu, raditi i na razvoju adekvatnog sistema upravljanja kvalitetom poslovanja.

Pitanje kreiranja tj. stvaranja informacija o kvalitetu mora da obuhvati jasno definisanje lica ili organizacionih dijelova čija je zadaća da unutar organizacije proizvode informacije ili dijelove informacija o kvalitetu poslovanja ili kvalitetu jasno definisanih dijelova poslovanja kao objekata praćenja kvaliteta. Također, treba jasno razdvojiti ulogu onih koji prikupljaju informacije o kvalitetu od uloge onih lica ili organizacionih formi u subjektu koji, obrađujući te prikupljene podatke, stvaraju informacije. Ovo treba uslijediti nakon što se jasno prepoznaju vrste i sadržina informacija o kvalitetu poslovanja ili kvalitetima u poslovanju subjekta poslovanja.

Neka od pitanja koja se u ovom segmentu istraživanja, tj. u sagledavanju uloge računovodstva u kreiranju informacija o kvalitetu, trebaju postaviti su npr.: Da li je računovodstvo ekskluzivni kreator informacija o kvalitetu? Da li se računovodstvo koristi podacima drugih službi, referati i sličnih kreatora o kvalitetima u poslovanju subjekta i kojih? U kojoj mjeri i kakva će biti priroda veze između računovodstva i drugih cjelina ili lica sa zadaćom praćenja kvaliteta u poslovanju? Da li postoji nezavisni sistem praćenja ostvarivanja kvaliteta u subjektu i kakva je njegova struktura, zadaci i efekti koji se od njega očekuju? Kakvo je mjesto računovodstva u okviru takvog sistema osiguranja kvaliteta u subjektu poslovanja? Da li je računovodstvo podsistem sistema kvaliteta u poslovanju subjekta? Koja je važnost računovodstva kao podsistema (ako je podsistem) u sistemu kvaliteta subjekta poslovanja?

Sistem upravljanja kvalitetom poslovanja bi trebao imati, po našem mišljenju, elemente date na slici 1.

Slika 1. Sistem upravljanja kvalitetom poslovanja



Izvor: Vlastita obrada.

Slika 1 nam pokazuje da proces upravljanja kvalitetom poslovanja započinje planiranjem a završava nadzorom nad realizacijom postavljenih planskih zadataka. Od navedenih elemenata sistema upravljanja kvalitetom samo su vremenske dimenzije planiranja i oblici nadzora nešto što se podrazumijeva. Ostali elementi nisu razrađeni, jer ih, bez ozbiljne analize i povezivanja aktivnosti koje bi se u okviru njih provodile, nije jednostavno razložiti na prepoznatljive komponente. Što se odlučivanja tiče, može se reći da se ono provlači kroz sve navedene elemente sistema. Inkorporirano je u elemente sistema, bilo da je riječ o odlučivanju o kvalitetu ili odlučivanju u izvršavanju planskih odluka o kvalitetu i organizovanju u funkciji upravljanja kvalitetom.

Uloga računovodstva u sistemu kvaliteta je „osnovna“ i „temeljna“. Osnovna jer, kao što se na slici 1 može vidjeti, ono prožima sve faze, tj. podsisteme ovog sistema: u planiranju kao podsystem računovodstvenog planiranja kvaliteta poslovanja; u realizaciji kao podsystem računovodstvenog izvršenja kvaliteta poslovanja i vođenja knjigovodstvene evidencije o kvalitetu poslovanja; u informisanju kao podsystem računovodstvenog informisanja o kvalitetu poslovanja; u analizi kao podsystem računovodstvene analize kvaliteta poslovanja i u dijelu nadzora kao podsystem nadzora nad kvalitetom poslovanja. Temeljna, jer bi računovodstveni sistem trebao biti temelj za funkcionisanje svih segmenata ostvarivanja kvaliteta dijelova i poslovanja u cjelini. Kao moćan instrumentarij koji povezuje evidenciju, analizu, informisanje i nadzor kvaliteta, ono treba omogućavati odlučivanje i sudjelovati u donošenju odluka kojima se realizira upravljanje kvalitetima u poslovanju i kvalitetom cjelovitog poslovanja.

3. Pojam i značaj glavne knjige kvaliteta poslovanja

Ostvarivanje kvaliteta poslovanja podrazumijeva postojanje objektivne evidencije o kvalitativnoj strani postojanja. Činjenica je da svaka evidencija mora da bude prilagođena vrsti informacija i načinu njihovog sažimanja u forme iskaza i izvještaja. Isti pristup se treba primjeniti i kod evidentiranja kvaliteta poslovanja subjekta. Dakle, evidencija se mora prilagoditi potrebama informisanja o kvalitetu³. Polazna tačka u informisanju je traženje odgovora na pitanja: Ko su korisnici informacija o kvalitetu poslovanja (dijelova i cjeline)? Koje informacije traže pojedini korisnici? Koja forma izvještaja bi mogla zadovoljiti u dovoljnoj mjeri sve korisnike informacija o kvalitetu poslovanja subjekta? Koji vremenski okvir će biti osnov za informisanje o ostvarenom kvalitetu poslovanja subjekta? Da li će se informisanje o kvalitetu poslovanja vršiti na kontinuelnoj osnovi? Da li je potrebno selekcionirati informacije o kvalitetu poslovanja po stepenu povjerljivosti? Ima li se u vidu makro aspekt posmatranja kvaliteta poslovanja, pitanja koja bi trebalo postaviti su npr.: Da li postoji interes javnosti i institucija u okruženju za informacije o kvalitetu poslovanja subjekta? Koje su javno korisne informacije o kvalitetu poslovanja subjekta? i sl.

Naredni korak u razvoju evidencije je osiguranje da evidencija može odgovoriti i drugim potrebama. Ovdje mislimo, prije svega, na potrebe planiranja kvaliteta, analize ostvarenog kvaliteta, nadzora nad ostvarivanjem kvaliteta itd. Zatim, organizacija računovodstvene evidencije kvaliteta poslovanja zahtijeva da se riješe i pitanja: razvoja jedinica mjere kvaliteta u poslovanju i kvaliteta poslovanja, uspostavljanja organizacione strukture izgradnje i praćenja kvaliteta poslovanja, definisanja uloge konta kao instrumenta sistematizacije efekata poslovanih događaja na kvalitete u poslovanju i kvalitet poslovanja, utvrđivanja mjesta glavne knjige kvaliteta poslovanja u organizacionoj strukturi knjigovodstva, položaja glavne knjige kvaliteta u odnosu na cjelinu računovodstva, sadržine glavne knjige kvaliteta poslovanja i uticaja razvoja tehničkih sredstava i informacionih tehnologija na razvoj glavne knjige kvaliteta poslovanja. U daljem radu, daje se kratak osvrt na ova pitanja.

a) Razvoj jedinice mjere kvaliteta u poslovanju i kvaliteta poslovanja

Pitanje jedinice kojom će se mjeriti kvalitet poslovanja u uskoj je vezi sa odgovorom na pitanje da li se do kvaliteta poslovanja dolazi sabiranjem, sintezom ili simbiozom identifikovanih pojedinačnih kvaliteta u poslovanju. Razvoj jedinice mjere traži definisanje mjerila (načina mjerenja, jedinice mjere i skale mjerenja) za pojedinačne kvalitete i utvrđivanje njihovih međusobnih odnosa i odnosa prema jedinici mjere ukupnog kvaliteta poslovanja. Definisanje relacije između navedenih mjerila uslovljeno je, i najčešće i usmjereno, tokom izgradnje kvaliteta poslovanja. Pitanje konverzije jedinica pri prelasku sa jednog na drugi objekt posmatranja u izgradnji kvaliteta, također, mora biti sistemski riješeno i usklađeno do nivoa iskazivanja cjeline kvaliteta poslovanja. Najveći dio ovih problema je tehničke prirode i korištenjem savremenih znanja iz oblasti tehničkih nauka ima solidnu osnovu za rješavanje u budućnosti.

³ Informisanje je po nama širi pojam u odnosu na izvještavanje. Informisanja obuhvata i izvještavanje kao programirano i formalizovano informisanje, i sve druge vidove pružanja informacija korisnicima.

b) Strukturiranje izgradnje kvaliteta poslovanja – uspostavljanje organizacione strukture izgradnje i praćenja kvaliteta poslovanja

Pitanje strukturiranja izgradnje kvaliteta poslovanja obuhvata definiranje pojedinačnih subjekata kvaliteta u poslovanju. To nas vodi ka pitanju definisanja relevantnih pojmova za ovu oblast. Dakle, kao prvo, nameće se pitanje: Šta su pojedinačni subjekti kvaliteta u poslovanju? Po nama:

Pod pojedinačnim subjektima kvaliteta u poslovanju se podrazumijevaju definisani objekti posmatranja za koje će se pratiti stanje, intenzitet i smjer razvoja njihovog kvaliteta.

Subjekti kvaliteta jesu elementarne jedinice formiranja kvaliteta. Oni se u definiciji tretiraju objektima posmatranja od strane onih koji organizuju knjigovodstvenu evidenciju.

Slijedeće relevantno pitanje je: Šta sve može da bude objekt ovog posmatranja, tj. šta se može definirati kao pojedinačni subjekt kvaliteta u poslovanju? Odgovor bi po nama glasio:

Kao pojedinačni subjekt kvaliteta u poslovanju može se posmatrati: događaj, aktivnost, proces i učinak shvaćen u najširem smislu (proizvod, roba ili usluga).

Kao što vidimo, struktura izgradnje kvaliteta poslovanja se definiše identificiranjem subjekata kvaliteta i njihovim pozicioniranjem u organizaciji toka poslovanja u subjektu. Na taj način im se definiše mjesto u organizacijskoj strukturi subjekta poslovanja. Potom se moraju utvrditi veze između identifikovanih objekata posmatranja (tj. subjekata kvaliteta) i priroda tih veza iz ugla izgradnje kvaliteta poslovanja.

Nakon definisanja organizacione strukture izgradnje kvaliteta poslovanja pristupa se izgradnji sistema praćenja realizacije postavljenih zadataka u izgradnji kvaliteta. To zahtijeva osmišljavanje uvezivanja svih podistema upravljanja kvalitetom kroz mrežu informacionog sistema. U njoj osnovnu ulogu ima računovodstveni sistem. Za sada je njegova uloga skromna ali će vremenom razvojem, po našem mišljenju, postaviti ovaj sistem u poziciju temeljnog podistema. Podsystema sa tendencijom da preraste u dominantni sistem cjelovitog informisanja o poslovanju subjekta poslovanja. Prva faza razvoja je faza razvoja glavne knjige kvaliteta, kao temeljne evidencije koja za predmet ima kvalitet poslovanja. Osnovni gradivni element poslovne knjige je konto. To nas vodi ka pitanju: Kakva je i kakva će biti uloga konta u praćenju kvaliteta poslovanja?

c) Upotreba konta kao instrumenta praćenja kvaliteta

Konto se može posmatrati kao tehničko sredstvo kojim se koristi knjigovodstvo u evidenciji vrijednosti u kretanju, za subjekt koji ostvaruje neko poslovanje. Ako se prate promjene stanja nekog od pojava oblika vrijednosti koriste se aktivna konta stanja i konta rashoda. Prva prikazuju stanje i promjene stanja pojava oblika sredstava sa kojima raspolaže subjekt a druga konta prikazuju odlive vrijednosti iz subjekta poslovanja, nastale kao posljedica poslovanja (redovni poslovni rashodi i finansijski rashodi) i vanrednih dešavanja u subjektu i ambijentu u kojem posluje

subjekt (vanredni rashodi). Za praćenje izvora vrijednosti koriste se pasivna konta stanja i konta prihoda. Prva konta pokazuju iz kojih izvora pritiče vrijednost u subjekt poslovanja (vlastiti kapital i obaveze) a druga izvore ostvarene poslovnim i finansijskim aktivnostima (redovni poslovni prihodi i finansijski prihodi) i one koji se javljaju kao posljedica vanrednih okolnosti (vanredni prihodi).

Ovaj mehanizam se, po našem mišljenju, može koristiti i za praćenje stanja i promjena stanja kvaliteta poslovanja. Činjenica da se radi o dvostranom pregledu, gdje se na jednoj strani prati donos i povećanje stanja a na suprotnoj smanjenje stanja posmatrane pojave, u potpunosti podržava i praćenje kretanja u posmatranom kvalitetu. Ono što je prethodno potrebno uraditi je definirati kvalitet kao računovodstvenu kategoriju. U prvom redu, kao knjigovodstvenu kategoriju tj. kao objekt knjigovodstvenog posmatranja i evidentiranja. Slijed formiranja kvaliteta ukupnog poslovanja odrediće i potrebu za razvojem posebnih vrsta konta, kojima će se moći predstaviti tok izgradnje ovog kvaliteta. Tako bi se mogla na primjer pojaviti konta koja će prenositi dostignuti nivo kvaliteta jednih objekata poslovanja na konta kvaliteta objekata višeg nivoa, konta „utapanja“ kvaliteta prethodnih objekata u izgradnji ukupnog kvaliteta u kvalitet narednih objekata izgradnje kvaliteta, konta simbioze kvaliteta i sl.

Kod praćenja kvantiteta vrijednosti imovine u poslovanju dosadašnji razvojni put je išao od prostog do dvojnog knjigovodstva. U prostom su se bilježili kvantiteti u odvojenim knjigama a u dvojnog je uveden princip dvostrukog unosa. On je omogućio povezivanje odvojenih evidencija u jednu cjelinu a time i automatsku kontrolu bilježenja. Kod praćenja kvaliteta u poslovanju razvoj bi, po našem mišljenju, trebao ići obrnuto. Princip dvojnog unosa je već razvijen i dokazao je prednost za evidenciju. Dakle, on ostaje kao princip evidencije. Ono što treba razviti je aspekt objekta koji se prati. Tok izgradnje kvaliteta poslovanja bi trebalo definisati na način koji bi omogućavao primjenu principa dvostrukog knjigovodstva u praćenju kvaliteta poslovanja. Tretman donešene stavke promjene na konto bi trebao biti predmet razmatranja iz ugla kako se takav „donos“ odražava na kvalitet objekta za koji je konto uspostavljen. Da li je on „cigla“ koja uvećava građevinu posmatranog kvaliteta ili se paralelno udružuje u kvalitet objekta (zajedno sa drugim donešenim stavkama kvaliteta) proširujući potrebnu građevinu na kontu posmatranog kvaliteta i sl.

d. Pozicioniranje glavne knjige kvaliteta poslovanja u strukturi knjigovodstva

Naša vizija računovodstva u budućnosti se sastoji u projekciji suštinske dogradnje računovodstva na način koji stvara paralelnu računovodstvenu funkciju postojećoj računovodstvenoj funkciji. Dok se postojeća zasniva na praćenju kvantiteta tokova vrijednosti imovine u poslovanju, nova računovodstvena funkcija bi se zasnivala na praćenju kvaliteta tokova vrijednosti u poslovanju. Ona bi u osnovi imala glavnu knjigu kvaliteta poslovanja. Ta glavna knjiga bi bila temelj za razvoj knjigovodstva kvaliteta u poslovanju a ono bi opet bilo temelj razvoja računovodstva kvaliteta u poslovanju. Samo računovodstvo kvaliteta poslovanja bi nastajalo razvojem drugih dijelova kojima računovodstvo nadilazi knjigovodstvo a, pri tome, svi ti novoformirani dijelovi bi za predmet imali kvalitete u poslovanju i kvalitet poslovanja kao cjeline. Dalji razvoj bi išao ka formiranju različitih oblika računovodstva. Oni bi nastajali povezivanjem zadataka računovodstva kvaliteta u poslovanju polazeći od postavljene svrhe. Taj proces bi tekao slično formiranju postojećih oblika

računovodstva kvantiteta vrijednosti imovine u poslovanju. Zajedno, ove dvije funkcije činile bi računovodstvo subjekta poslovanja (slika 2).

Slika 2. Struktura računovodstva u budućnosti

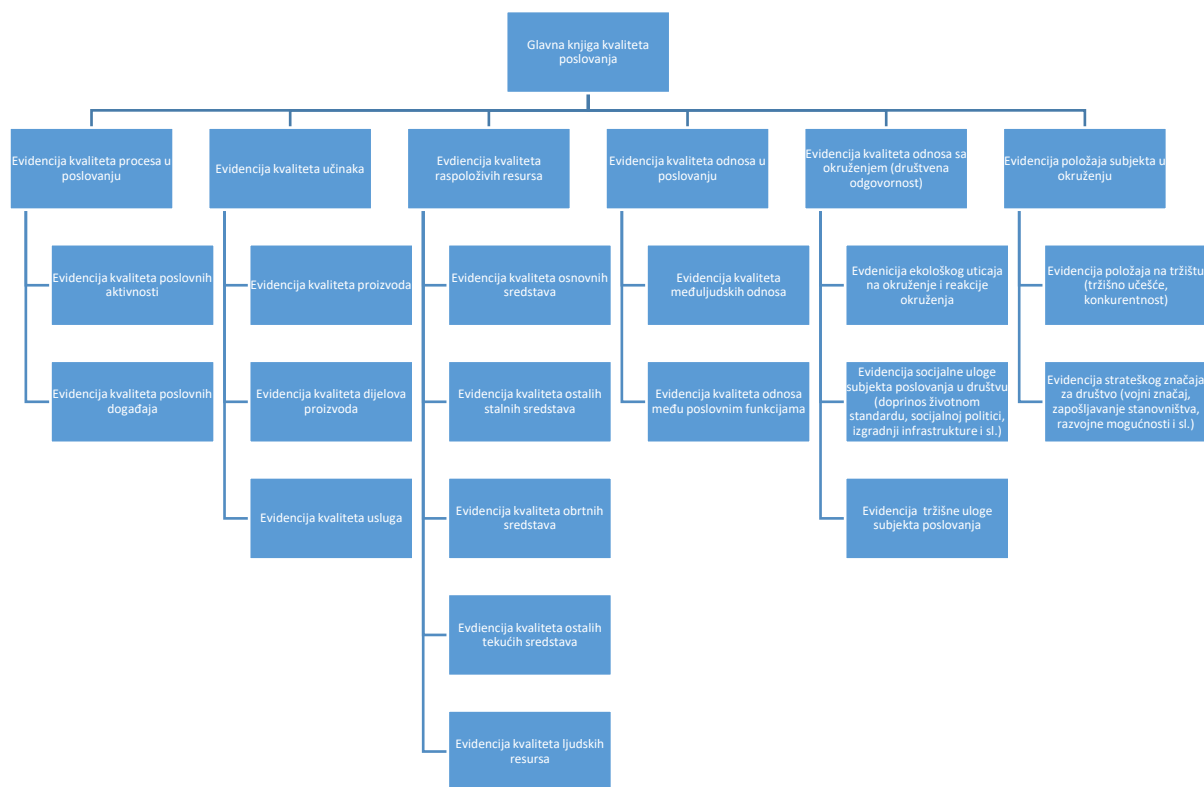


Izvor: vlastita obrada.

Kao što je na slici 2 prikazano objedinjavanjem zadataka računovodstvenog praćenja kvaliteta u poslovanju, tj. njihovim povezivanjem u jednu logičnu cjelinu, na način kako je opšte računovodstvo strukturirano, dobilo bi se računovodstvo kvaliteta poslovanja (tj. računovodstvo kvaliteta cjeline poslovanja) subjekta koji se posmatra. Njegov temeljni dio bi bilo knjigovodstva kvaliteta poslovanja u okviru kojeg bi centralno mjesto zauzimala glavna knjiga kvaliteta poslovanja. Iako su na slici dvije računovodstvene funkcije prikazane kao dva odvojena dijela, to ne bi bio slučaj. Naime, veze između njih bi bile mnogostruke, složene ali i organski bi se vezivali u jedinstven sistem računovodstva. Ta povezanost bi bila posebno izražena u organizaciji izvršenja zadataka, gdje bi se najveći dio locirao u nadležnost istih izvršilaca. Vjerovatno bi razvoj vodio ka povezivanju i knjigovodstvenih dokumenata koji bi istovremeno pružali podatke za obje računovodstvene funkcije. Otuda, i obrada podataka koje sadrže bila bi logično na istim izvršiocima unosa podataka u savremene softverske paketa procesuiranja podataka u informacije. Slično je i sa drugim područjima zadatka računovodstva.

Struktura glavne knjige kvaliteta poslovanja, po našem mišljenju, bi bila prilično razruđena u svojoj najvišoj formi, koju može i mora dostići. Njen izgled bi dijelom mogao biti kao na slici 3.

Slika 3. Struktura glavne knjige kvaliteta poslovanja



Navedena struktura traži duži vremenski period razvoja individualnih struktura glavne knjige po subjektima poslovanja a, potom, sistematizaciju zajedničke osnove u strukturiranju na osnovu prikupljenih iskustava i saznanja u tim procesima.

Do postizanja navedene strukture trebaće, kao prvo, razvijati Glavnu knjigu kvalitativnih karakteristika poslovanja (GKKKP). Ona će se razvijati unutar računovodstva subjekta poslovanja i u početku će se fokusirati na manji broj osnovnih kvalitativnih karakteristika onih segmenata poslovanja koji su najrelevantniji iz ugla efekata njihovog kvaliteta na uspješnost poslovanja subjekta. Tako će se formirati glavna knjiga kvalitativnih karakteristika koja će iz ponuđene strukture imate samo neke od navedenih elemenata, razvijene u većoj ili manjoj mjeri, već prema potrebama. Takva struktura će se vremenom razvijati i rasti, da bi u perspektivi zaokruživala se na ponuđeni način u oblik glavne knjige kvaliteta poslovanja. Dakle, tek kada se u glavnoj knjizi kvalitativnih karakteristika poslovanja (GKKKP), ili bolje rečeno glavnoj knjizi kvaliteta u poslovanju (GKKUP), obuhvate svi relevantni aspekti ostvarivanja kvaliteta ona će prerasti u glavnu knjigu kvaliteta poslovanja (GKKP). GKKKP će evoluirati u GKKP sa unificiranjem broja i vrsta kvalitativnih karakteristika poslovanja. Tada će se zaokružiti obuhvat poslovanja u knjigovodstvu kroz cjeloviti prikaz kvaliteta i kvantiteta poslovanja pomoću nove strukture glavne knjige. Ta nova cjelovita glavna knjiga imaće dva dijela. U jednom će se kao i do sada pratiti kvantitativna strana poslovanja a u drugom ostvarivanje kvaliteta poslovanja. Objedinjen prikaz će omogućiti uravnoteživanje odnosa kvantitativnih i kvalitativnih performansi poslovanja.

e. Uticaj razvoja tehničkih sredstava na razvoj računovodstva u budućnosti

Nivo razvijenosti tehničkih sredstava koje koristimo u realizaciji zadataka značajno utiče na rast i razvoj računovodstva. Svako usavršenje tehničko sredstvo, koje bi se moglo koristiti za ostvarivanje nekog zadatka računovodstva, ima više pozitivnih efekta na izvršavanje zadataka i to: a) ubrzava izvršenje zadatka, b) povećava obim izvršenja, c) oslobađa mogućnost kreativnih unapređenja u izvršenju zadatka i d) omogućava analizu zadatka iz ugla njegove opravdanosti, pojednostavljenja, razlaganja u više dubljih cjelina, omogućava analizu izmjena u aktivnostima ili čak izmjenu aktivnosti čiji je dio posmatrani zadatak. Usavršavanje tehničkih sredstava stvara pretpostavke za jednu novu kvantitativnu i kvalitativnu analizu u smjeru unapređenja onoga što se zadatkom postiže. Razvoj tehničkih sredstava i tehnoloških rješenja je otuda uslov za izgradnju ozbiljnog sistema praćenja kvaliteta poslovanja u budućnosti.

Razvoj tehničkih sredstava stvaraće pretpostavke za davanje odgovora na niz ranije postavljenih pitanja koja se odnose na: razvoj i primjenu jedinica mjere različitih kvaliteta u poslovanju, razvoj skala mjerenja i načina prevođenja jednih jedinica kvaliteta u druge, načina konverzije u opštu jedinicu kvaliteta poslovanja u cjelini itd. Mehanizam praćenja izgradnje kvaliteta kroz tokove poslovanja treba niz usaglašenih tehničkih sredstava kojima će se to praćenje moći uspješno realizirati. U prvim koracima biće potrebna tehnička sredstva za preciznije mjerenje i sažimanje većeg broja karakteristika kvaliteta u zajedničke pokazatelje postignutog kvaliteta, na različitim nivoima poslovanja subjekta i za nivo širih poslovnih cjelina.

4. Uloga vještačke inteligencije u razvoju računovodstva

O postojanju vještačke inteligencije se može govoriti tek onda kada računar bude samostalno postavljao pitanja a ljudi budu odgovarali na njih!

Doživljaj „vještačke inteligencije“ u sadašnjosti je nešto o čemu se može prilično pisati i govoriti. Veliki broj istraživača, pa i običnog svijeta, u pisanju i govoru često pominje „vještačku inteligenciju“, očekujući od nje neslućeni progres u svim sferama života i rada. Da li je to tako?

Sam naziv „vještačka inteligencije“ je marketinški zvučna konstrukcija, koja kod slušaoca stvara osjećaj inferiornosti spram posmatrane pojave. Da li je to „inteligencija“? Ovo pitanje bi bilo normalno postaviti bar kada se provode naučna istraživanja u kojima se ona pominje i u kojima se dovodi i vezu sa razvojem različitih segmenata života i rada. Stvara se utisak da samo pominjanje ovog pojma „podiže naučnost“, bilo kakvog angažmana u „naučnim“ istraživanjima. Stvarnost, pak, pokazuje da se najveći broj takvih radova teško može nazvati naučnim. Očito da se krilatica „vještačka inteligencija“ koristi jer njen sadržaj nije jasno definiran, pa se pod njom podvodi sve i svašta a bez ikakve naučne odgovornosti za ono što se piše ili govori. Do skora smo bili opčinjeni „informatizacijom“, „engleskim jezikom“, „ekološkim aspektima poslovanja“... i sličnim pojavama koje su na isti način dominirale usmjeravanjem naučnih istraživanja i obrazovnih sistema, bez obzira na ulogu istih u stvarnom napretku, posebno zemalja u tranziciji i razvoju.

Tako, za rezultat, imamo da smo se oduševljavali: informatizacijom dok se njena svrha u praksi svodila na igranje igrica od strane sekretarica u preduzećima; poznavanjem engleskog jezika kao uslovom za zapošljavanje čistačica i sl. kadrova koji nikakve veze sa upotrebom ovog jezika nemaju; troškovima ekologije u preduzećima koja izdišu zbog odsustva sistemskih ekonomskih politika i uređenosti ekonomske stvarnosti, i sličnim glupostima. Sada se našla „nova igračka“ – vještačka inteligencija! Pred njom se već klanjaju „savremeni naučnici“ (čitaj političari sa kupljenim diplomama“. Ona već ima status novog „Boga“ koji će riješiti sve probleme koje imamo zbog opšte nesposobnosti i odsustva želje da se rješavaju realni problemi funkcioniranja društva. Problemi koji postoje jer je cilj opšta otimačina i zadovoljenja jedino ličnih interesa onih koji su na pozicijama vlasti i trebaju uređivati sistem, a to ne rade.

Šta je inteligencija? Definiše se na različite načine. Mi je možemo odslikati u sposobnosti ličnosti da koristeći postojeća znanja razvija nova i rješava nove probleme koji do tada nisu postojali ili nisu bili riješeni, ili se razvijaju novi načini rješenja postojećih problema. Za ove dosege očito treba sposobnost koja se u društvu naziva inteligencijom. U isto vrijeme, može se primjetiti da je osnova inteligencije kreativnost ličnosti. Bez kreativnosti, kao stvaralačkoj sposobnosti, ne može se govoriti o inteligenciji.

Da li računar može imati inteligenciju? Ono što je osnova inteligencije prema našem mišljenju odnosi se na kreativnost, tj. stvaralačku sposobnost u postupanju. Stvaranje novog na osnovu postojećeg nije posljedica samo brzog pristupa postojećim znanjima, nego i niza simulacija povezivanja postojećih činjenica na nov način. Sposobnost za takvu brzinu u povezivanju postojećih znanja se računaru ne može osporiti. Da li će to povezivanje imati za rezultat novo znanje, ovisi o tome da li računar može prepoznati dobijeni rezultat kao „novo stvarno znanje“. Od čega to zavisi? Ako postoje indikatori sa definisanim stanjima za mjerenje vrijednosti dobijenih rezultata u svijetlu rješenja problema, onda računar može da bude koristan i može se govoriti o „iznalaženju novih rješenja“. Ako ne postoje, vrijednost dobijenih rezultata neko mora prepoznati i vrednovati. A to je čovjek. Dakle, stvarna inteligencija se može vezati jedino za ljude. Ono što se naziva „vještakom inteligencijom“ je samo novo moćnije sredstvo ili moćniji instrument koji stoji na raspolaganju čovjeku u njegovom daljem razvoju različitih aspekata života.

U našem slučaju, kada smo postavili pitanje vještačkoj inteligenciji o tome da li se može razviti glavna knjiga kvaliteta, dobili smo odgovor da može i odmah se prešlo na opšte korisnosti koje bi se mogle ostvariti ako bi se takva knjiga razvila. Dakle, metodologija razvoja te knjige i postupci kojima bi se došlo do njenog ustroja se ne pominju. Logično, jer računar nema postojećih znanja koja bi mogao brzo obradom i ranije definisanim indikatorima ponuditi kao rješenje.

Dakle, od tzv. „vještačke inteligencije“ se ne može očekivati da će ona razviti ovakav sistem računovodstva kvaliteta ali se kao moćan instrument može koristiti za rješavanje pojedinačnih problema u tom razvoju, koji će kreativno voditi ljudska inteligencija iz koraka u korak. Dakle, može se reći da je digitalna ekonomija nauka o savremenim „motikama i lopatama“ a vještačka inteligencija njen viši nivo. Kreativnost ljudskog uma teško da se može kopirati, pa će ona i dalje biti osnov razvoja i nauke i prakse života ljudskog društva.

Nedostaci vještačke inteligencije, po nama, su:

1. Nema sposobnost da samostalno postavlja pitanja;
2. Nema sposobnost da postavlja „prava“ pitanja. Jer razvoj društvenog života u svim sferama pokreću oni koji znaju da postavljaju prava pitanja a ne oni koji ih rješavaju; i
3. Vještačka inteligencija nema sposobnost samostalnog zaustavljanja aktivnosti, ukoliko nije programirana za to. Ovo se posebno odnosi na istraživačke aktivnosti i potrebu da se one drže pod nadzorom, da ne bi postale kontraproduktivne za društvo.

5. Trend komercijalizacije nauke - nauka kao profesija?

Pragmatizam je nešto što kada postane dogma u nauci značajno ograničava njen domet. Razumljivo je da su težnje da se racionalizira sve, pa i nauka, principi koji osiguravaju korištenje resursa na svakom nivou razvijenosti jednog društva. Ipak, prava nauka podrazumijeva slobodu istraživača. Ona ne trpi uslovljavanja. Samo potpuno slobodna nauka nudi otvorenu svijest istraživaču. Pretpostavka je da se u istraživanju dolazi do sasvim novih znanja, jer je nauka onda u funkciji preispitivanja svega postojećeg i otjelotvorenja snova jednog društva.

Insistiranje na apliciranju znanja su rezultat težnje za komercijalizacijom svega postojećeg. Postavljanje donošenja profita za cilj nauke značajno degradira naučna istraživanja. Od ranije je poznato da su za razvoj baznih znanja, posebno onih koja ne donose brze aplikacije i otuda profit, najzaslužnije bile zemlje bivšeg Sovjetskog saveza, sa sistemima koji nisu imali profit u osnovi. Prevođenja tih znanja u aplikativna vršile su druge zemlje i od toga ostvarivale i ostvaruju i danas značajne koristi. Otuda, svaki društveni sistem koji za osnov ima profit očito će i u budućnosti težiti komercijalizaciji nauke i naučnih istraživanja. Kakve su posljedice ovako utemeljene organizacije nauke i naučnih istraživanja? U osnovi posljedice se mogu svesti na sljedeće činjenice:

- Bazna istraživanja u nauci vezuju se za mali broj instituta koje finansiraju države iz posebnih fondova i otuda mali fond istraživača je usmjeren u njihov razvoj;
- Istraživanja koja provode profesori na Univerzitetima postaju komercijalno usmjerena. Dominiraju projektni zadaci koji idu ka aplikativnim površnim svrhama i primjenama a daleko su od razvoja temeljnih znanja u nauci;
- Komercijalizacija, koja znači profit, značajno izvitoperuje ulogu, ne samo istraživača, nego i profesora na Univerzitetima. Istraživači su usmjereni na projekte koje neko finansira i koji imaju više formalne nego materijalne vrijednosti. Profesori, kojima je osnovni rad bio obrazovanje, sada su sve više pod pritiskom da donose profit, kroz izradu raznih projekata. Ti projekti opet predstavljaju više formalne nego li suštinske doprinose rješanju problema društva. Stvarna nauka ostaje po strani. Razvija se sistem formalnih vrijednosti. On za kriterij ocjene doprinosa uzima formalizovane norme (broj radova, broj citata, baze u kojima su objavljeni, broj projekata, vođstvo u projektima, i sl.) bez valorizacije stvarnog materijalnog doprinosa tj. bez ocjene doprinosa svrsi takvih radova. Najveći dio tih radova i nema jasno postavljenu svrhu. Broj takvih profesora i istraživača postaje enorman, jer se reference brzo stiču „formalnim“ istraživanjima ali suštinski stvarnih profesora i istraživača je sve manje. Nauka gubi osnovu za vlastiti razvoj. Kada se na to doda i da gubitak stvarnih kriterija vrijednosti multiplicira broj (kvazi) profesora i (kvazi) istraživača, jer se područje

nauke otvara za razne šarlatane i egoizmom zadojene poduzetnike, perspektiva nauke nije očaravajuća. Nauka za vlastitu budućnost generira pogubne temelje razvoja.

Vratimo li se na pitanje da li nauka treba da ima status profesije, nakon ovih konstatacija, vidimo da profesionalizacija shvaćena na ovaj način nije ništa drugo do li suprotnost nauke. Ono što je dugoročno vodi entropiji. Da li brojne komercijalne aplikacije (kao varijacije postojećih znanja) i vještačka inteligencija mogu nadoknaditi entropiju temeljnih znanja i poimanja života i svijeta? – pitanje je koje značajno determiniše budućnost nauke i društva kojem služi. Za potvrđan odgovor na ovo pitanje, nismo sigurni.

Kakva je perspektive nauke i naučnih istraživanja u aktuelnim tranzicijskim vremenima?

Uvažavanje znanja, koje nauka kao takva razvija i stavlja na raspolaganje društvu, u tranzicijskim vremenima je vrlo upitno. Čak i izvan njih, često se odnos prema nauci gradi polazeći od temeljnih principa društveno-ekonomskih formacija. Za kapitalizam, kao dominirajuću društveno-ekonomsku formaciju, to je ostvarenje profita. To nauku vodi ka krajnjoj komercijalizaciji. Komercijalizacija znanja, pak, svodi nauku na razvijanje površnih, striktno aplikativnih znanja. Takav razvoj nauke brzo je uvodi u zonu odsustva temeljnih polazišta za takva istraživanja. Onda nauka, da bi opravdala profesionalizaciju, poseže za „formalnim“ istraživanjima. Istraživanjima koja nemaju svrhu, već se njihov značaj cijeni samo iz ugla primjene kvantitativne (statističke) metodologije. S obzirom da se ona neselektivno primjenjuje to se i ovaj način istraživanja obezvrjeđuje. Tako najčešće uzorak na koji se primjenjuje sam po sebi nije relevantan (ali se to ne može ocijeniti jer nema svrhe prema kojoj bi se relevantnost uzorka mjerila), anketiranja provode nestručni kadrovi koji ne poznaju oblast u kojoj se provodi anketa, zaključci su zasnovani najčešće na subjektivnim stavovima upitno reprezentativnog uzorka a rezultati ništa ne znače ili pak kvazi dokazuju nešto što je i golim okom vidljivo.

Uzorci u naučnim istraživanjima se formiraju uglavnom od operativaca koji se bave određenom strukom. Kao izvršioci oni imaju skromna znanja iz određene oblasti, koja se uglavnom svode na pravila izvršavanja zadataka. Istraživanjem im se postavljaju pitanja koja su potvrđivanje stanja ili kretanja koja su opšte poznata i „vidljiva golim okom“. Iznose im se neutemeljene tvrdnje koje postavljaju kandidati na drugom ciklusu studija koji tek treba da steknu šira znanja. S obzirom da ne čitaju teoriju oblasti koju studiraju, njihova znanja su skućena i svedena na odgovore na pitanja koja u malom broju dobijaju na ispitima. Otuda, pitanja istraživača i pripadnici uzorka sami po sebi ne predstavljaju nikakvu objektivnu i ozbiljnu osnovu istraživanja. Obradom anketnih upitnika praktično se obrađuju subjektivna mišljenja lica koja, osim što pripadaju struci, nemaju osnova za objektivno sagledavanje predmeta istraživanja. Da bi se postigla „priznata naučnost“, onda se na ovako prikupljene podatke primjenjuju što složeniji statistički paketi i metode. Može se reći, odlično obrađeno nesvršishodno breme podataka, dovodi do hrpe statističkih informacija koja istraživač ne zna niti protumačiti. Onda se konstatuju rezultati istraživanju u formi koliko koji indeks iznosi i koliko je devijacija u odstupanju i sl. a da se pri tome takvi rezultati ne dovode u vezu sa svrhom istraživanja. Zašto? Iz prostog razloga, jer se i ne postavlja svrha za istraživanje. Otuda hrpa rezultata gotovo da ne znači ništa. Glavni doprinos takvih brojnih radova je da je potvrđena neka hipoteza koja je i golim okom vidljiva. Korisnost od takvih radova je takva da

imamo nikad više baza naučnih radova a od njih nikakve koristi. Ni za teoriju, ni za praksu. Osim za kreiranje lažnih naučnih autoriteta za kvazi profesore i kvazi istraživače.

6. Uticaj obrazovnog sistema u Bosni i Hercegovini na razvoj računovodstva u budućnosti

Problem obrazovanosti stanovništva kod nas je u postratnom periodu rješavan reformom obrazovnog sistema na način da se obrazovni sistem pretvorio u „sistem formalnog obrazovanja“. Ono što odlikuje takav sistem je da se radi o sistemu obrazovanja koji u prvi plan stavlja ispraznu formu stečene titule ili nivoa obrazovanja. Riječ je o reformi sistema koja nije prepoznala svrhu obrazovanja, ili bolje rečeno stvarnu svrhu obrazovanja je zamijenila potrebama snaga, koje su koristile tzv. tranzicijski period razvoja da bi prisvojile državnu imovinu. S obzirom da im je brojna mlada generacija bila smetnja u tim nakanama, jer je nisu u svojim planovima nigdje mogli pozicionirati, to je obrazovni sistem trebao da zadrži omladinu u školskim klupama što duže, te da smanji potencijal znanja mladih generacija za one koji po svaku cijenu ostaju u BiH a za sve druge da im formalnim usklađivanjem sa inostranim zahtjevima u segmentu obrazovanja omogući napuštanje BiH. Pražnjenjem pritiska mladih generacija na političare u smislu zahtjeva za odgovorno vođenje i upravljanja privrednim i drugim tokovima u državi, otvorio se prostor za političare da nesmetano otuđuju državnu imovinu u lične džepove.

Privid da se ipak nešto radi stvaran je kroz ideologiju „poduzetništva“ koje je po njima „svemoguće“ rješenje svih problema privrednog razvoja. Priča o poduzetništvu kao temelju tranzicije je lansirana iz više razloga, i to:

- kao prvo, poduzetnički poduhvati su stvar pojedinca a ne odgovornost struktura na vlasti – dakle vlast nije odgovorna za njihovo osnivanje, rad, postojanje i nestajanje. To apsolutno odgovara strukturama na vlasti jer se gubi pojam odgovornosti za obnašanje državnih funkcija;
- ako su poduzetnički poduhvati osnov sistema privređivanja onda nema potrebe za definisanjem ozbiljnih privrednih politika, kojima bi se usmjeravao privredni razvoj države;
- fokus državnih organa i partija na vlasti je na budžetu i projekciji vlastitih aspiracija trošenja novca koji se slijeva u budžete na brojnim nivoima i na zaduživanje i potrošnju kreditnih sredstava spram svojih želja;
- mogućnosti za zapošljavanje partijskih kadrova i njihove rodbine su ogromne jer je smisao budžeta samo na osiguranju potrošnje prikupljenih sredstava iz poreskih izvora koji su prilično nerealni u pogledu stopa i osnova za oporezivanje;
- poduzetnička struktura je dobar osnov da se sredstva iz budžeta raspoređuju i dodjeljuju poduzetnicima, po raznim osnovama, ali prvenstveno onima koji su „bliski vlasti“. Tako se uredno prazne budžeti prema željama vladajućih snaga;

Da bi se uspostavila i širila ova „ideologija poduzetništva“ tu veliku ulogu imaju „profesori poduzetništva“. Oni su ideolozi koji su priču o poduzetništvu izdigli na nivo univerzalnog rješenja koje društvo mora prihvatiti. Za uzvrat od političara na vlasti dobijaju dio kolača kroz izradu raznih strategija koje uglavnom ostaju mrtvo slovo na papiru iz dva razloga: Niti ti tzv. profesori poduzetništva znaju šta je strategija, niti je onima koji plaćaju njihovu izradu stvarno stalo da imaju strategiju, kao sredstvo za usmjeravanje kretanje u privredi i društvu. Tako je od pozitivne pojave

poduzetništva, kao sredstva da se pokriju rupe u privrednoj aktivnosti za koje nisu zainteresovana velika preduzeća, jer bi ih više koštalo nego što bi zarađivali, napravljen instrument kriminalnog trošenja budžeta i egoistički vođenje privatizacije državne imovine. Ona je nametnuta u svim segmentima življenja a takvi kadrovi kao tzv. „lideri pozitivnih promjena“!

Uništavanjem obrazovnog sistema, uništen je temelj sistemu vrijednosti u društvu. Kvazi eksperti profiliraju nove kriterije vrijednosti. Stvarna vrijednost ostaje u zapećku, kao ruglo prošlih vremena. Ako ne prihvataš nove kriterije smatraš se naivnim i budalom. Otuda su najgori postali uzori i kriteriji za ponašanje. Iz takve entropije sistema, teško da se išta može poduzeti kao mjera koja će voditi iz ambisa. Parcijalna rješenja su utapaju u opštu propast i sama po sebi, pošto nisu sistemska, vrlo brzo počinju davati negativne efekte. Spirala propadanja ide sve dublje!

Pritisak na obrazovne sisteme u poratnom periodu doveo je do ozbiljnih posljedica i to:

- Brojni su kadrovi sa formalnim diplomama ali bez realnog znanja;

- Obrazovne institucije su kroz uvođenje rješenja svojstvenih „Bolonjskim procesima“, uništile kvalitet a podebljale „formu“ u sticanju znanja. Ono što se nekad sticalo na nivou srednjeg obrazovanja uzdignuto je, kroz zagovaranje vještina, na nivo fakultetskog obrazovanja – prvog ciklusa. Otuda je srednja škola postala irelevantna za zaposlenje. To je stvorilo pritisak na institucije visokog obrazovanja, gdje su bez obzira na mogućnosti (stvarna znanja) koje posjeduju svi srednjoškolci pohrlili na fakultete. Na fakultetima su usitnjeni predmeti u semestralna izlaganja sa skučenim sadržajem i brojnim provjerama od kojih student nema priliku ni da kvalitetno „sjedne“ da nešto nauči. Drugi ciklus je prerađen u prohodni tok za svakog ko ga upiše. Teorija postaje nebitna, bitna je priča o metodologiji naučnog rada u kojoj se kandidati uče da mišljenja bilo kojeg „nahvatanog uzorka“ osoba obrađuju sa što složenijim statističkim aparaturama. Šta je svrha i čemu služe te obrade, postaje nebitno. Ako si upisao, moraš i da završiš studij! Profesori postaju pritisnuti ovom maksimom i doslovno svako magistrira na statističkoj obradi „nekog“ kvazi uzorka o kvazi bitnoj temi. Ista priča se ponavlja i na trećem ciklusu (doktorski studij). Nebitno je šta si do trećeg ciklusa studirao, možeš upisati šta hoćeš i dobiti titulu doktora nauka iz upisane oblasti. Onda, da bi se rođena djeca zaposlila na fakultetima, briše se i važnost šta si doktorirao, ujednačavajući sve oblasti u doktoriranju. Tako da se djeca kvazi profesora mogu smjestiti na bilo koji predmet po raspisivanju konkursa;

- Naučni rad je pretvoren u nesvrishodnu djelatnost. Fokus je na obradi uzorka statističkom metodologijom, i ništa više. Nedostatak kvalitetnih recenzenata je učinio da su prihvatili ovaj kriterij i časopisi i baze podataka. Otuda, sada imamo nikad više istraživača i nikad više radova a nikad manje napredovanja u nauci. Takva metodologija prividno stvara sliku da se razvija naučna teorija. Suštinski, to nije tako. A bez prave teorije, nema ni popravljavanja prakse. Našim tranzicijskim političarima to i odgovara. Dok se oni bave naukom, Akademije nauka i umjetnosti se bave politikom;

- Hiperprodukcija kvazi diploma dovodi do ogromnog problema, kada trebate imati kadar koji mora rješavati neki ozbiljan problem. Kvazi diploma ne omogućava kandidatu da ima potrebni kapacitet za obavljanje bilo koje aktivnosti. Ovo posebno važi za menadžerske aktivnosti. Tako da imamo paradoks. Puno je kadrova sa diplomama spremnih da se prihvate bilo koje funkcije moći ali koji

realno nemaju kapacitet za obavljanje onoga što ona znači. Rješenje se nalazi upravo u daljoj destrukciji, tako što se zanemaruju realni problemi a aktivnost ponovo svodi na formu i veličanje vlastitog ega. Funkcije se koriste da se u mandatu zadovolje lični interesi i razvije niz formalnih referenci koje kao dokazuju veličinu i „autoritet“ menadžera. U javnim institucijama to postaje pravilo. Ono što zabrinjava je da i privatne institucije ostaju bez kvalitetnog menadžerskog kadara, tako da se ne mogu odvojiti od infuzija iz budžeta i početi normalno tržišno funkcionirati.

- Dug vremenski period funkcioniranja ovako destruiranog obrazovnog sistema izrodio je „nove“ (čitaj: kvazi) nastavnike i profesore na obrazovnim institucijama. Oni, kao „djeca“ takvog sistema nisu u stanju prepoznati ove slabosti, niti im je to u interesu. Bez stvarnih znanja i njihovi „produkti“ u budućnosti mogu biti samo lošiji od njih. Pored toga, negativan trend se nastavlja i zbog sljedećih činjenica: a) da se sve više u obrazovnim sistemima, pored obaranja kriterija znanja, šire prava polaznika da oni ocjenjuju nastavnike i biraju šta hoće ili neće učiti; b) brojne su provjere, jer je fokus na polaganju ispita a ne na sticanju znanja, c) ne koriste se ili se sve manje koriste širi izvori (knjige) za učenje, nego skraćene prezentacije i gotovi odgovori na postavljena pitanja, i sl. Za to vrijeme nastavnici se bave sopstvenim kvazi autoritetom koji izgrađuju kroz imitiranje onoga što je primjereno obrazovnim sistemima razvijenih ekonomija, pisanjem kvazi naučnih radova, uvođenjem novih nastavnih zvanja (jer su im postojeća iz ugla ega nedovoljna) i sl.

- Pitanje „kritičkog mišljenja“, bez kojeg nema poboljšanja sistema i razvoja, je depasirano kao napad na lični integritet samoproglashenih akademskih veličina i kvazi menadžmenta u obrazovnom sistemu. Prihvata se samo podaništvo kvazi autoritetima i njihovim kvazi kriterijima vrijednosti. Gotovo patološki se provlači želja za dominacijom i moći nad drugima kod „preko noći“ stvorenih profesorskih mladih kadrova. S obzirom da nemaju stvarni autoritet, niti stvarna znanja kojim bi ga izgradili, to je mobing i presija na sve oko sebe jedini način „nametanja sebe kao akademske, menadžerske ili bilo koje druge veličine“. Dakle, sistem doživljava entropiju stvarne utemeljenosti nastavnog i naučnog osoblja, koji bi u osnovi trebali da budu najzdraviji dio sistema obrazovanja i, svojim djelovanjem, najvažnija karika sistema vrijednosti.

U međuvremenu fokus u društvu je na marginalizovanim grupama društva i drugim stvarima koji po obimu i intenzitetu zbilja ne predstavljaju probleme u rangu sa privrednim, obrazovnim, problemima u sistemu vrijednosti i sl. Riječ je o svojevrsnom radikalizmu u demonstriranju demokratije. A, po nama, radikalizam u demokratiji je kada se društvenim odlukama žele poništiti, čak, prirodne razlike koje postoje, da ne govorimo o diskursu o svemu što se tiče ranijeg društveno ekonomskog sistema i vladajućih u tim sistemima. Sve se poništava, kao da je došlo do radikalnog presjeka čitavog života. Sve prije nije dobro i sve novo je dobro. Bez preispitivanja, dogmatski! U istom duhu se ponašaju i proizvodi obrazovnog sistema – sve mogu, svega se rado prihvataju, sve počinje od njih jer prije ništa ne valja, i jedino su njihovi interesi u svemu važni. Mobingom i dogmatiziranjem svojih ideja liječe svoje komplekse i malograđanštvinu.

Ovakvo okruženje ne daje dobru osnovu za razvoj računovodstva u budućnosti na ovim prostorima. Uglavnom se sve svodi na loše kopiranje znanja iz razvijenih ekonomija. Loše, jer se autori čak ne potrudu da prilagode ta znanja specifičnostima domaćeg društva. Sve manje je entuzijasta koji se mogu otrgnuti svih navedenih slabosti i pokušati gledati razvoj u nekom vremenu koje će doći a biće „isprano“ od ovih negativnosti. Šire gledano, ni u razvijenim zemljama stanje u pogledu nauke

gotovo da nije drugačije. Najveći broj obrazovnih i naučnih institucija vodi se u nauci najužim „specijalizacijama i kompetencijama“ (što je razvijenim svojstveno i ima prostora u poslovanju velikih korporacija koje čine privredu) a u nauci časopisi i baze isto pate od brojnih radova uzoračke provinijencije, statistički „potkovanim“ a bez neke očite svrhe. S obzirom da su to privatni časopisi i baze i da žive od naplaćivanja za objavljivanje ove statističke skalamerije, ne djeluje nelogično. S druge strane, stvarne velike ozbiljne načune institucije se bave stvarnim naučnim istraživanjima i imaju stvarne profesore koji pišu radove kvalitativnim opservacijama na bazi nagomilanog teorijskog znanja i uvida u praksu. Ono čega mi gotovo da nemamo ili bolje rečeno sve manje imamo, ka tendenciji da iščezne kao posljednji mohikanac!

Zaključak

Razvoj računovodstva u budućnosti prati razvoj potreba za informacijama. Poseban značaj u ovom kontekstu imaju informacije o kvalitetu poslovanja. To je jedan od trenutno prepoznatljivih dominantnih pravaca razvoja koji će voditi značajnijim promjenama u ulozi, obuhvatnosti i strukturi računovodstva. Raspoloživi podaci pokazuju da su dosadašnje istraživanja u oblasti razvoja računovodstva uglavnom fokusirana na pokušaje uvođenja trojnog i višestrukog knjigovodstva u kojima se zapisi dvojnog knjigovodstva nastoje dopuniti trećom ili sa više dimenzija. Međutim, takvi napori još nisu dali upotrebljive evidencije u praksi, niti su kvalitetan osnov razvoja evidencije iz koje bi se moglo bezrezervno pratiti ostvarivanje kvaliteta poslovanja.

Budućnost računovodstva je u cjelovitom sagledavanju tokova vrijednosti imovine u poslovanju. Kvalitet vrijednosti imovine formira se i kumulira kroz tokove poslovanja. Svaka aktivnost u tom poslovanju utiče na formiranje kvaliteta. Kvalitet pojedinačnih aktivnosti se već po okončanju aktivnosti može izmjeriti u učinku aktivnosti na vrijednost koja je izašla iz aktivnosti. Međutim, objekt posmatranja iz ugla ocjene kvaliteta nisu samo imovina i poslovne aktivnosti. Otuda, potreba za definisanjem svih potrebnih objekata posmatranja kvaliteta u poslovanju i poslovanja kao cjeline kao ukupnog objekta kvaliteta. Za kvalitet nekog objekta posmatranja se može reći da je to *svrsishodnost postojanja, funkcioniranja ili ostvarenja uloge posmatranog objekta.*

Kvalitet poslovanja odražava stanje svrsishodnosti poslovanja subjekta, mjereno skupom odabranih indikatora, koji u dovoljnoj mjeri zadovoljava potrebe svih korisnika za informacijama potrebnim pri donošenju odluka u vezi sa posmatranim poslovanjem.

Naša vizija računovodstva u budućnosti se sastoji u projekciji suštinske dogradnje računovodstva na način koji stvara paralelnu računovodstvenu funkciju postojećoj računovodstvenoj funkciji. Dok se postojeća zasniva na praćenju kvantiteta tokova vrijednosti imovine u poslovanju, nova računovodstvena funkcija bi se zasnivala na praćenju kvaliteta tokova vrijednosti u poslovanju. Iako je riječ o dvije računovodstvene funkcije veze između njih bi bile mnogostruke, složene ali i organski bi bile vezane u jedinstven sistem računovodstva. Navedeno upućuje na tačnost hipoteze o radikalnijim promjenama u postojećoj strukturi i ulozi računovodstva u budućnosti.

U kontekstu istraživanja realizirani su postavljeni ciljevi: definiran je aspekt budućnosti za posmatrano istraživanje; definiran je pojam kvaliteta poslovanja i računovodstvenog kvaliteta poslovanja; navedeni su korisnici, značaj i vrste informacija o kvalitetu poslovanja; definirana je

pozicija računovodstva u ostvarivanju kvaliteta poslovanja i to, u prvom redu, glavne knjige kvaliteta kao temelja računovodstva kvaliteta; i utvrđena je priroda uticaja karakteristika postojećeg bosanskohercegovačkog obrazovnog i sistema naučnih istraživanja i trenda razvoja vještačke inteligencije na očekivane promjene u računovodstvu.

Literatura:

- Ahmed Badr Eldin, IA-Quality - General Concepts and Definitions, Modern Approaches To Quality Control, Chapter · November 2011, DOI: 10.5772/24211 · Source: InTech, Izvor: <https://www.researchgate.net/publication/221919328>, Datum Preuzimanja: 21.01.2025.
- Armand V. Feigenbaum, Total Quality Control, Vol., McGraw-Hill Companies; 3rd edition (February 1, 1991)
- Bholane, Dr. Kishor, BLOCKCHAIN TECHNOLOGY: IMPLICATIONS FOR ACCOUNTING AND AUDITING (January 12, 2025). Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=5094485> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.5094485>
- Cai, C. W. (2021). Triple-entry accounting with blockchain: How far have we come? Accounting and Finance, 61(1), 71–93. <https://doi.org/10.1111/acfi.12556>
- Deming, Edwards W.: Quality, Productivity and Competitive Position, MIT, 1982.
- Elkington, J. (1998), "ACCOUNTING FOR THE TRIPLE BOTTOM LINE", *Measuring Business Excellence*, Vol. 2 No. 3, pp. 18-22. <https://doi.org/10.1108/eb025539>
- Elshaer I. (2012) What is the Meaning of Quality?, Online at [https://mpa.ub.uni-muenchen.de/57345/MPRA Paper No. 57345](https://mpa.ub.uni-muenchen.de/57345/MPRA_Paper_No._57345), posted 07 Aug 2014 09:35 UTC.
- Fraser, I.A.M. (1993), "Triple-entry bookkeeping: a critique." Accounting and Business Research, Vol. 23, No. 90, pp. 151–158.
- Gietzmann, M., & Grossetti, F. (2021). Blockchain and other distributed ledgertechnologies: Where is the accounting? Journal of Accounting and Public Policy, 40(5).
- Ian Grigg, Triple Entry Accounting, Journal of Risk and Financial Management, 2024, 17, 76.
- Ijiri, Y. (1986), "A framework for triple-entry bookkeeping." The Accounting Review, Vol. 61, No. 4, 1986, pp. 745–759.
- Joseph M. Juran and Joseph A. De Feo, Juran's Quality Handbook - The Complete Guide to Performance Excellence, Sixth Edition, McGRAW-HILL, 2010.
- M. Pradeep Kumar, N.V.S. Raju, M.V. Satish Kumar, Quality of Quality Definitions –An Analysis, International Journal of Scientific Engineering and Technology, Volume No.5 Issue No.3, pp: 142-148.
- Melse, E. (2008), Accounting in three dimensions. A case for momentum revisited. The Journal of Risk Finance, Vol. 9, No. 4, pp. 334–350

- O'Neal, S., 2019. Big Four and Blockchain: Are Auditing Giants Adopting Yet? Available at <https://cointelegraph.com/news/big-four-and-blockchain-are-auditinggiants-adopting-yet> (Accessed: 6 November 2019).
- Philip B. Crosby, Quality Is Free: The Art of Making Quality Certain: How to Manage Quality - So That It Becomes A Source of Profit for Your Business, 1979, McGraw Hill Book Company.
- Smith, P., 2019. Blockchain could bring a new lease of life to audit. ACCA. Available at <https://www.accaglobal.com/uk/en/member/discover/cpd-articles/auditassurance/blockchain-audit.html> (Accessed: 21 July 2021)
- Tan, B.S., Low, K.Y., 2019. Blockchain as the database engine in the accounting system. *Aust.Account. Rev.* 29 (2), 312–318.
- Yuji Ijiri, Triple-entry bookkeeping and income momentum, *Studies in Accounting Research*, Vol. 18., American Accounting Association, Sarasota, 1982.