

# Računovodstvene informacije u funkciji strateškog planiranja i kontrole

---

**Smoljko, Nikolina**

**Undergraduate thesis / Završni rad**

**2021**

*Degree Grantor / Ustanova koja je dodijelila akademski / stručni stupanj:* **Josip Juraj Strossmayer University of Osijek, Faculty of Economics in Osijek / Sveučilište Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku, Ekonomski fakultet u Osijeku**

*Permanent link / Trajna poveznica:* <https://urn.nsk.hr/urn:nbn:hr:145:205345>

*Rights / Prava:* [In copyright](#)/[Zaštićeno autorskim pravom.](#)

*Download date / Datum preuzimanja:* **2024-11-26**



*Repository / Repozitorij:*

[EFOS REPOSITORY - Repository of the Faculty of Economics in Osijek](#)



Sveučilište Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku

Ekonomski fakultet u Osijeku

Preddiplomski stručni studij Računovodstvo

Nikolina Smoljko

**Računovodstvene informacije u funkciji strateškog planiranja i  
kontrole**

Završni rad

Osijek, 2021.

Sveučilište Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku

Ekonomski fakultet u Osijeku

Preddiplomski stručni studij Računovodstvo

Nikolina Smoljko

**Računovodstvene informacije u funkciji strateškog planiranja i  
kontrole**

Završni rad

**Kolegij: Revizija**

JMBAG: 0285005195

e-mail: [nsmoljko@efos.hr](mailto:nsmoljko@efos.hr)

Mentor: prof. dr. sc. Ivo Mijoč

Osijek, 2021.

Josip Juraj Strossmayer University of Osijek

Faculty of Economics in Osijek

Undergraduate Professional Study of Accounting

Nikolina Smoljko

**Accounting information in the strategic planning and control  
function**

Final paper

Osijek, 2021.

**IZJAVA**  
**O AKADEMSKOJ ČESTITOSTI,**  
**PRAVU PRIJENOSA INTELEKTUALNOG VLASNIŠTVA,**  
**SUGLASNOSTI ZA OBJAVU U INSTITUCIJSKIM REPOZITORIJIMA**  
**I ISTOVJETNOSTI DIGITALNE I TISKANE VERZIJE RADA**

1. Kojom izjavljujem i svojim potpisom potvrđujem da je završni  
(navesti vrstu rada: završni / diplomski / specijalistički / doktorski) rad isključivo rezultat osobnoga rada koji se temelji na mojim istraživanjima i oslanja se na objavljenu literaturu. Potvrđujem poštivanje nepovredivosti autorstva te točno citiranje radova drugih autora i referiranje na njih.
2. Kojom izjavljujem da je Ekonomski fakultet u Osijeku, bez naknade u vremenski i teritorijalno neograničenom opsegu, nositelj svih prava intelektualnoga vlasništva u odnosu na navedeni rad pod licencom *Creative Commons Imenovanje – Nekomercijalno – Dijeli pod istim uvjetima 3.0 Hrvatska*.
3. Kojom izjavljujem da sam suglasan/suglasna da se trajno pohrani i objavi moj rad u institucijskom digitalnom repozitoriju Ekonomskoga fakulteta u Osijeku, repozitoriju Sveučilišta Josipa Jurja Strossmayera u Osijeku te javno dostupnom repozitoriju Nacionalne i sveučilišne knjižnice u Zagrebu (u skladu s odredbama Zakona o znanstvenoj djelatnosti i visokom obrazovanju, NN br. 123/03, 198/03, 105/04, 174/04, 02/07, 46/07, 45/09, 63/11, 94/13, 139/13, 101/14, 60/15).
4. izjavljujem da sam autor/autorica predanog rada i da je sadržaj predane elektroničke datoteke u potpunosti istovjetan sa dovršenom tiskanom verzijom rada predanom u svrhu obrane istog.

**Ime i prezime studenta/studentice:** Nikolina Smoljko

**JMBAG:** 0285005195

**OIB:** 14915613483

**e-mail za kontakt:** nikolina.smoljko@gmail.com

**Naziv studija:** Preddiplomski stručni studij Računovodstvo

**Naslov rada:** Računovodstvene informacije u funkciji strateškog planiranja i kontrole

**Mentor/mentorica diplomskog rada:** prof. dr. sc. Ivo Mijoč

U Osijeku, \_\_\_\_\_ 2021. godine

Potpis



## **Računovodstvene informacije u funkciji strateškog planiranja i kontrole**

### **SAŽETAK**

Računovodstvo kao umijeće i vještina evidentiranja nastalih poslovnih događaja podloga je menadžmentu za donošenje budućih poslovnih odluka. Smatra se kako je računovodstvo „poslovni jezik“ kojega je potrebno savladati u cilju upravljanja poslovnim subjektom. Glavna obilježja informacija su pouzdanost, točnost, starost i usporedivost. Kao takve, računovodstvene informacije, neizostavan su izvor poslovanja i bitno utječu na ishod neke odluke. Menadžeri snose najveću odgovornost u poduzeću i stoga je odlučivanje najvažnija aktivnost menadžmenta. Da bi odluke bile ispravno donesene potrebno je osigurati kvalitetan računovodstveni informacijski sustav. Računovodstveni informacijski sustav podsustav je ukupnog informacijskog sustava u poslovanju te većina potrebnih informacija za poslovno odlučivanje dolazi upravo iz tog podsustava. Znanje i informacije su snažan i neophodan izvor bez kojega nema napretka pa je danas nezamislivo upravljati poduzećem bez prikladne informacijske podloge. Računovodstvene informacije koje su namijenjene eksternim korisnicima u pravilu su sintetizirane i agregirane, dok su računovodstvene informacije koje su namijenjene internim korisnicima detaljnije prikazane i imaju analitička obilježja. Upravljačko računovodstvo se najčešće definira kao dio računovodstva čija je primarna funkcija pružanje informacija korisnicima unutar poduzeća. Aktivnosti planiranja i kontrole su međuovisni procesi te su usko vezani uz upravljačko računovodstvo. Kod planiranja je primarno odrediti ciljeve poduzeća te utvrditi načine ispunjavanja istih, a nakon toga izborom najpovoljnijih metoda i postupaka kvantificiraju se postavljeni ciljevi. Kada je riječ o kontroli najznačajnija aktivnost je usporedba planiranih ciljeva s ostvarenim rezultatima kao i utvrđivanje te analiza odstupanja. Revizija te analiza financijskih izvještaja najbitniji su kontrolni postupci. O kvaliteti i relevantnosti financijskih izvještaja ovise svi procesi poslovnog odlučivanja.

**Ključne riječi:** informacije, odlučivanje, upravljanje, računovodstvo, sustav, menadžment, planiranje, kontrola, revizija

## **Accounting information in the strategic planning and control function**

### **SUMMARY**

Accounting as an art and skill of recording business events is the basis for management to make future business decisions. Accounting is a "business language" that needs to be mastered in order to manage a business entity. The main characteristics of information are reliability, accuracy, age and comparability. As such, accounting information is an indispensable source of business and significantly affects the outcome of a decision. Managers bear the greatest responsibility in the company and therefore decision-making is the most important management activity. For decisions to be made correctly, it is necessary to ensure a quality accounting information system. The accounting information system is a subsystem of the overall information system in business, and most of the information needed for business decision-making comes from this subsystem. Knowledge and information are a powerful and necessary source without which there is no progress, so today it is unthinkable to run a company without a suitable information base. Accounting information intended for external users is usually synthesized and aggregated, while accounting information intended for internal users is presented in more detail and has analytical features. Management accounting is most often defined as the part of accounting whose primary function is to provide information to customers within the company. Planning and control activities are interdependent processes and are closely related to management accounting. When planning, the primary goal is to determine the company's goals and determine the ways to meet them, and then by selecting the most favorable methods and procedures, the set goals are quantified. When it comes to control, the most important activity is the comparison of planned goals with the achieved results as well as the identification and analysis of deviations. Audit and analysis of financial statements are the most important control procedures. All business decision-making processes depend on the quality and relevance of financial statements.

**Keywords:** information, decision making, management, accounting, system, management, planning, control, audit

## Sadržaj

1. Uvod.....	1
2. Razvoj računovodstva .....	2
2.1. Tradicionalni koncept .....	3
2.2. Suvremeni koncept .....	4
3. Vrste računovodstva.....	5
3.1. Financijsko računovodstvo.....	5
3.2. Upravljačko računovodstvo.....	7
3.2.1. Razlike između upravljačkog i financijskog računovodstva .....	7
3.2.2. Funkcija upravljačkog računovodstva .....	8
3.3. Strateško računovodstvo .....	10
3.3.1. Instrumenti strateškog računovodstva .....	11
4. Računovodstveni informacijski sustav, planiranje i kontrola te poslovno odlučivanje .....	16
4.1. Računovodstveni informacijski sustav.....	16
4.2. Značaj planiranja i kontrole u poduzeću .....	18
4.2.1. Poslovni plan poduzeća.....	19
4.2.2. Interna kontrola.....	19
4.3. Poslovno odlučivanje .....	20
4.3.1. Faze u odlučivanju .....	22
5. Zaključak .....	25
6. Literatura .....	26



## 1. Uvod

U završnom radu obradit će se tema “Računovodstvene informacije u funkciji strateškog planiranja i kontrole”. Postoje različite definicije računovodstva, a u suvremenoj literaturi moguće je pronaći četiri pristupa računovodstvu. Prema tome računovodstvo se može definirati kao vještina, tehnika ili umijeće, kao znanstvena disciplina, kao uslužna funkcija poslovnog subjekta te kao dio upravljačkog informacijskog sustava poslovnog subjekta. Važnost računovodstvenih informacija ogleđa su u donošenju poslovnih odluka, odnosno u procesima planiranja, kontrole i analize.

Slijedom globalizacijskih procesa pred različite ekonomije svijeta postavljaju se sve opsežniji zahtjevi. Upravo zbog toga važno je da informacijski sustavi idu u korak jedan s drugim, ali i s tehnološkim napretkom. Može se reći kako je danas nemoguće uspješno voditi poduzeće bez informacijskog sustava koji pruža pouzdane, kvalitetne i uspoređive informacije. Dalje u radu će se detaljnije opisati razvoj i vrste računovodstva, kako se koriste računovodstvene informacije i što one predstavljaju u procesima planiranja i kontrole, ali i kako utječu na poslovno odlučivanje.

Posebna poglavlja biti će posvećena financijskom, upravljačkom i strateškom računovodstvu. Detaljnije u svakom poglavlju biti će napisano koji su instrumenti i izvori informacija za pojedinu vrstu računovodstva. U poglavlju o računovodstvenom informacijskom sustavu mogu se pronaći informacije o ulozi tog sustava, osnovnim poslovnim procesima te obilježjima računovodstvenog informacijskog sustava.

Sedmo poglavlje rada govori, posebno, o planiranju i kontroli. Objasnjava se mjesto i uloga planiranja i kontrole, ali i analize u upravljanju poduzećem. Nakon toga slijedi poglavlje u kojemu se govori o najvažnijim aspektima poslovnog odlučivanja te, naposljetku, dolazi zaključak.

## 2. Razvoj računovodstva

Počeci računovodstva sežu još iz doba starih civilizacija. Prvi dokazi računovodstvenog evidentiranja dolaze iz grada Jerihona, 7500 g. pr. Kr., gdje se zbog blizine Mrtvog mora trgovalo sa soli i stokom. Tamošnji glavni svećenik, u cilju sprječavanja gladi, različitim je oznakama bilježio stanje zaliha žita i stoke. To je prvi primjer računovodstvenog planiranja. Grčka, rimska i egipatska civilizacija su, također, doprinijele razvoju računovodstva. Aktivnosti državnog računovodstva te potrebne vještine za državnog računovođu razvijene su na području Grčke i Egipta, dok je Rimsko Carstvo utemeljilo institut poreznog računovodstva i poreznog računovođe. Egipćani su evidenciju vodili na papirusu te su za taj posao uvijek bila zadužena dva pisara, ukoliko bi došlo do razilaženja u zapisima bivali su kažnjeni. Osnivanju banaka i širenju kovanog novca doprinijeli su grčki trgovci na Sredozemlju.

Uvođenje arapskih brojeva kao i izum tiskarskog stroja u srednjem su vijeku značajno utjecali na razvoj računovodstva. Tijekom srednjeg vijeka računovođe su bili privilegirani sloj društva, bili su pismeni i redom su to bili trgovci, veleposjednici ili pripadnici klera. Tada nije postojalo formalno obrazovanje za računovođu već se razvoj temeljio na prenošenju vještine i tradicije vođenja poslovnih knjiga.

Dvojno knjigovodstvo ima poseban značaj u povijesti razvoja računovodstva, a smatra se kako je ono nastalo u 14. stoljeću. Najstarija glavna knjiga, u kojoj su transakcije evidentirane po načelima dvojnog knjigovodstva, datira iz 1340. godine, a pronađena je u Genovi. Zbog toga se metoda dvojnog knjigovodstva naziva i „talijanska metoda“. Važno je spomenuti dubrovačkog trgovca Benedikta Kotruljevića čije je najpoznatije djelo *O trgovini i savršenom trgovcu* iz 1458. godine. U navedenom djelu je objasnio računovodstvena načela te važnost urednosti i ažurnosti knjiga trgovaca. Novija istraživanja pokazuju kako je upravo Benedikt Kotruljević prvi pisao o sustavu dvojnog knjigovodstva. Osim njega, Luca Pacioli, talijanski je franjevac kojega se smatra „ocem suvremenog računovodstva“ jer je prvi u pismenom obliku objavio sustav dvojnog knjigovodstva u knjizi *Summa de Arithmetica, Geometria, Proportioni et Proportionalita* iz 1494. godine.

Za vrijeme industrijske revolucije, daljnjim razvojem trgovine i prometa dolazi do sve veće potrebe za standardiziranjem zakonskih propisa na području računovodstva. Tijekom 18. stoljeća

uočeno je kako se obrazovanje za računovođu ne može više temeljiti samo na tradicionalnom prijenosu znanja kao vještine. U 19. stoljeću počinje sustavno obrazovanje za računovođu, a do toga je došlo stvaranjem profesionalnih udruga računovođa i uvođenjem računovodstva na sveučilišta. Na Sveučilištu New York je 1900. godine otvorena Škola za trgovinu, računovodstvo i financije što se smatra najvažnijim korakom u sveučilišnoj edukaciji kada je riječ o računovodstvu. Kroz 20. stoljeće, kada dolazi do informatičke revolucije, vodeću ulogu imaju sveučilišta i profesionalne udruge računovođa. Globalizacija i rast financijskih tržišta do danas postavili su kriterije i zahtjeve za ujednačenom regulativom što će, u konačnici, rezultirati izradom i primjenom američkih računovodstvenih standarda te Međunarodnih standarda financijskog izvještavanja.

## **2.1. Tradicionalni koncept**

„Prema tradicionalnom konceptu, računovodstvo obavlja nekoliko funkcija koje se mogu organizirati i kao organizacijski dijelovi računovodstva, a to su: (1) funkcija procesiranja podataka u prošlosti, (2) funkcija procesiranja podataka u budućnosti, (3) funkcija analiziranja podataka, i (4) funkcija nadziranja procesiranja podataka.“ (Dražić-Lutilsky et. al. 2010:15)

U drugoj polovici 20. stoljeća računovodstvena praksa u Hrvatskoj prihvatila je tradicionalnu strukturu računovodstva čiji su dijelovi: (1) računovodstveno planiranje, (2) knjigovodstvo, (3) računovodstvena kontrola, (4) računovodstvena analiza te (5) računovodstveno informiranje.

Računovodstveno planiranje orijentirano je obradi podataka u budućnosti i upravo su ti podaci predmet knjigovodstvene evidencije. Cilj je predvidjeti buduće poslovne rezultate i financijsku situaciju.

Knjigovodstvo je, prema tradicionalnom konceptu, najvažniji dio računovodstva jer bilježi sve stvarno nastale poslovne događaje. Poslovni događaji se knjiže u osnovnim i pomoćnim poslovnim knjigama, a krajnji rezultat su financijski izvještaji.

Računovodstvena kontrola je dio računovodstva koji provjerava ispravnost podataka koji se nalaze u rezultatima računovodstvenog planiranja i knjigovodstva. Cilj je osigurati točnost podataka te zaštitu imovine od krađe i gubitaka.

Računovodstvena analiza treba povezati rezultate planiranja s rezultatima obrade, a cilj je utvrditi odstupanja između predviđenih ciljeva i ostvarenih rezultata kao i utvrditi koji su uzroci odstupanja.

Računovodstveno informiranje predstavlja rezultate procesa planiranja, knjigovodstva, kontrole i analize krajnjim korisnicima. Rezultati trebaju biti pravovremeno dostupni, provjerljivi te usporedivi tijekom vremena, ali i s drugim poslovnim subjektima.

## **2.2. Suvremeni koncept**

Kako objašnjava Gulin (2010.) vrlo brz razvoj informatičke tehnologije i globalizacija svjetske ekonomije potkraj 20. stoljeća doveli su do promjena u strukturi računovodstva. Zahtjevi korisnika informacija se povećavaju, a suvremeni koncept je orijentiran upravo prema potrebama korisnika. Računovodstvo se počinje dijeliti na financijsko, upravljačko i na računovodstvo troškova. Sva tri dijela računovodstva su međusobno povezana.

Financijsko računovodstvo dio je računovodstva koji je orijentiran vanjskim korisnicima informacija poput vjerovnika, vlasnika i sl. te se u poslovnim knjigama bilježe poslovni događaji na temelju kojih se sastavljaju financijska izvješća. Dakle, podaci ovog dijela računovodstva su povijesni. Nakon provedene revizije izvješća se objavljuju i daju na uvid javnosti i vanjskim korisnicima.

Upravljačko računovodstvo dio je računovodstva koji je orijentiran unutarnjim korisnicima informacija, odnosno menadžmentu na svim organizacijskim razinama. Glavne aktivnosti ovog dijela računovodstva su planiranje i kontrola. Rezultat planiranja su postavljeni ciljevi, planovi i proračuni, dok je rezultat kontrole usporedba ostvarenih rezultata s prethodno postavljenim ciljevima. S obzirom na navedeno, podaci ovog dijela računovodstva orijentirani su budućnosti.

Računovodstvo troškova je presjek financijskog i upravljačkog računovodstva pri čemu su troškovi glavno područje ovog dijela računovodstva. Koriste se povijesne informacije, ali i informacije koje se odnose na buduće razdoblje što je bitno menadžmentu za donošenje daljih odluka.

### **3. Vrste računovodstva**

#### **3.1. Financijsko računovodstvo**

Financijsko računovodstvo dio je računovodstvenog sustava koji pruža informacije, prvenstveno, vanjskim korisnicima poput vjerovnika, vlasnika i sl. Crnković (2008.) ističe da se u ovom dijelu računovodstva vode se poslovne knjige; glavna knjiga, dnevnik, analitičke evidencije i ostale pomoćne knjige. Na temelju zabilježenih informacija u poslovnim knjigama sastavljaju se financijski izvještaji. Nakon njihova sastavljanja nužno je provesti reviziju od strane neovisnog revizora i naposljetku objaviti financijske izvještaje i poslati ih eksternim korisnicima. Informacije koje pruža financijsko računovodstvo su povijesne, kako je i spomenuto ranije.

Poslovne knjige su skup evidencija koje opisuju poslovanje poslovnog subjekta, a dijele se na osnovne i pomoćne poslovne knjige. Važnost poslovnih knjiga pokazuje činjenica da one imaju karakter javnih isprava te služe kao dokazno sredstvo na sudu. Pri isteku poslovne godine, najčešće prati kalendarsku godinu, potrebno je zaključiti poslovne knjige i temeljem izvršene evidencije sačiniti godišnja financijska izvješća.

Dnevnik spada u osnovne poslovne knjige u koji se kronološkim redom unose svi poslovni događaji redosljedom kako su nastajali. Zbroj dugovne, odnosno potražne strane u dnevniku treba biti jednak zbroju dugovnih, odnosno potražnih konta u glavnoj knjizi čim se zaključuje da dnevnik ima kontrolnu ulogu i omogućava pronalaženje pogrešaka.

Glavna knjiga uz dnevnik, također, spada u osnovne poslovne knjige. Glavna razlika je u tome što se podaci u glavnoj knjizi evidentiraju sustavno i kronološki. Navedeno znači da su promjene u glavnoj knjizi sistematizirane prema vrsti imovine, obvezama, kapitalu, prihodima ili rashodima.

Analitičke evidencije su uz knjigu blagajne, inventara, ulaznih i izlaznih računa pomoćne poslovne knjige te su određena nadopuna podacima iz glavne knjige. U pomoćnim knjigama promjene se prikazuju zasebno, a ne zbirno kao u glavnoj knjizi. To znači da će primjerice konta kupaca u glavnoj knjizi prikazivati sumiran iznos, dok u analitičkoj evidenciji svaki kupac ima svoj konto. Broj pomoćnih knjiga koje će poslovni subjekt voditi ovisi o složenosti poslovanja te o potrebama internih korisnika.

Temeljni financijski izvještaji u financijskom računovodstvu su bilanca, račun dobiti i gubitka, izvještaj o novčanom toku, izvještaj o promjeni glavnice te bilješke uz financijske izvještaje. Financijska izvješća trebaju se sastavljati prema pravilima i načelima računovodstvene struke kako bi bila međusobno usporediva i razumljiva svim korisnicima.

Bilanca prikazuje financijski položaj poduzeća na određeni datum, dvostrani je financijski izvještaj te sustavno i sintetizirano prikazuje imovinu, glavnica i obveze. Aktivu čini imovina poduzeća, a pasivu glavnica i obveze, suprostavljene pozicije moraju biti bilančno uravnotežene.

Račun dobiti i gubitka financijski je izvještaj u kojemu se na temelju podataka iz glavne knjige predstavljaju stavke prihoda i stavke rashoda nakon čega se utvrđuje poslovni rezultat za određeno obračunsko razdoblje, najčešće razdoblje od jedne godine.

Izvještaj o novčanom toku prikazuje koji su izvori novca u poduzeću te koji su načini njegove uporabe, odnosno govori o novčanim priljevima i novčanim odljevima u određenom vremenskom razdoblju. Zbog različitosti izvora novca i načina uporabe poduzetničke aktivnosti se dijele na financijske aktivnosti, poslovne aktivnosti i na investicijske aktivnosti.

Izvještaj o promjeni glavnice prikazuje sve promjene glavnice, tj. kapitala od početka pa do kraja obračunskog razdoblja. Sadržava sve stavke kapitala, a to su: upisani temeljni kapital, kapitalne, revalorizacijske i druge rezerve, dobit ili gubitak tekuće godine te zadržanu dobit ili preneseni gubitak prethodne godine. Svaka stavka se iskazuje posebno.

Bilješke uz financijske izvještaje služe da tome da financijski izvještaji budu razumljiviji širem spektru korisnika, a u njima se detaljnije razrađuju i pojašnjavaju pojedine pozicije. Najčešće sadržavaju indekse, postotke, koeficijente i sl. Ne postoji univerzalni sadržaj, kod svakog poslovnog subjekta su drugačije.

## **3.2. Upravljačko računovodstvo**

Nakon industrijske revolucije, tijekom 19. stoljeća, dolazi do značajnog povećanja masovne proizvodnje. Kako bi zadovoljili potrebe tržišta vlasnici tvrtki, a ujedno i korisnici informacija, morali su promijeniti načine upravljanja poslovanjem. Vlasnici tvornica su počeli zahtijevati sve detaljnije informacije o troškovima proizvodnje od svojih računovođa kako bi mogli lakše utvrditi prodajne cijene svojih proizvoda.

Upravljačko računovodstvo najvećim se dijelom bavi računovodstvom troškova, ali su sve informacije usmjerene prema menadžmentu pa se stoga naziva upravljačko računovodstvo. Tijekom 20. stoljeća se razdvojilo od financijskog računovodstva koje više nije pružalo dovoljno detaljne informacije za potrebe internih korisnika. Na razdvajanje prethodno navedenih vrsta računovodstva najviše je utjecalo odvajanje menadžmenta od vlasništva pri čemu menadžment postaje najvažniji korisnik računovodstvenih informacija.

### **3.2.1. Razlike između upravljačkog i financijskog računovodstva**

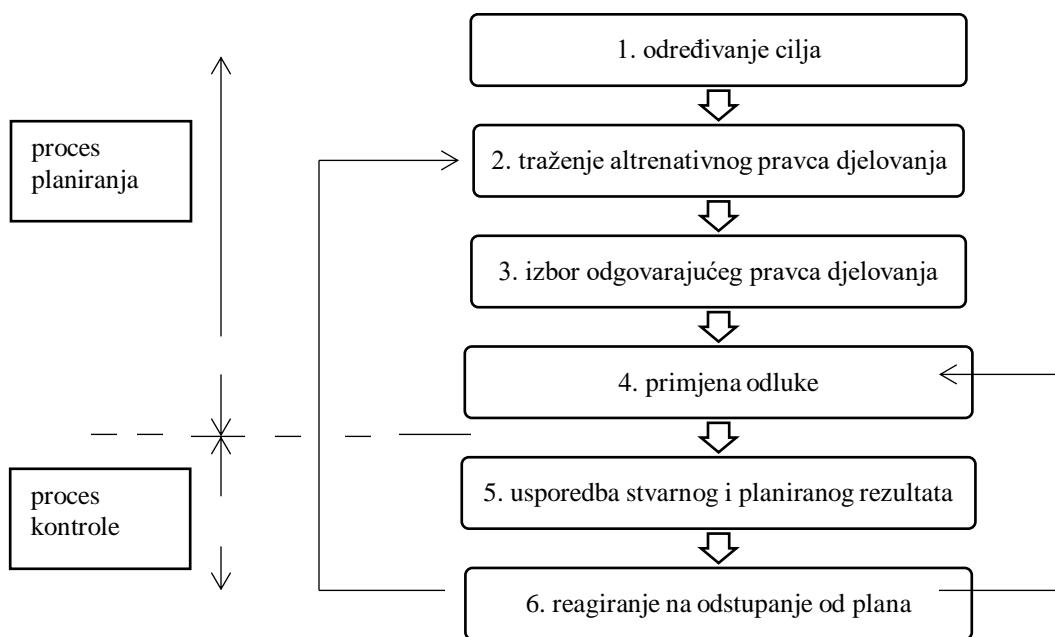
Financijsko računovodstvo odnosi se na evidenciju prošlih poslovnih događaja i sastavljanje financijskih izvještaja, dok je upravljačko računovodstvo orijentirano na izradu informacija za donošenje poslovnih odluka u budućem razdoblju. Korisnici informacija financijskog računovodstva su eksterni, dok informacije upravljačkog računovodstva služe internim korisnicima. Kada je riječ o fleksibilnosti u financijskom računovodstvu gotovo da je i nema budući da se, pri sastavljanju financijskih izvještaja, potrebno držati jasno definiranih načela i standarda financijskog izvještavanja. Upravljačko računovodstvo posjeduje puno veću fleksibilnost jer je u njemu dozvoljeno raditi različite projekcije.

### 3.2.2. Funkcija upravljačkog računovodstva

Prema suvremenom konceptu postoje četiri temeljna cilja upravljačkog računovodstva, a to su: (1) proces poslovnog odlučivanja, (2) promjena konkurentskog okruženja, (3) promjena životnog ciklusa proizvoda i (4) fokusiranje na zadovoljstvo klijenata.

#### 3.2.2.1. Proces poslovnog odlučivanja

Proces poslovnog odlučivanja obuhvaća aktivnosti planiranja i kontrole. Kako je prikazano na slici 1., u aktivnosti planiranja spadaju određivanje ciljeva, traženje alternativnog pravca djelovanja, izbor odgovarajućeg pravca djelovanja i primjena odluke. U aktivnosti kontrole spadaju usporedba stvarnog i planiranog rezultata i reagiranje na odstupanje od plana.



Slika 1. Proces poslovnog odlučivanja

Izvor: autorica izradila samostalno prema slici 2. Proces poslovnog odlučivanja. Gulin, D. et. al. (2011.) *Upravljačko računovodstvo*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika. str. 12.



### **3.2.2.2. Promjena konkurentskog okruženja**

„Poslovanje kompanija u zaštićenom konkurentskom okruženju osuđeno je na smanjenje efikasnosti, smanjenje kvalitete proizvoda i usluga, sporost u restrukturiranju i minimiziranju troškova što se sve negativno odražava na odnose s klijentima.“ (Gulin 2011:14) Jačanje konkurentskog okruženja započelo je krajem 20. stoljeća kada sve više zemalja prelazi sa zatvorenog na otvoreno tržište. Ukidanje administrativnih ograničenja i omogućavanje dolaska stranim kompanijama na lokalna tržišta navodi poslovne subjekte da neprestano rade na vlastitoj konkurentnosti. Poslovni subjekti da bi ostali konkurentni moraju neprestano raditi na povećanju kvalitete svojih proizvoda i usluga uz istovremeno smanjenje troškova poslovanja.

### **3.2.2.3. Promjena životnog ciklusa proizvoda**

Životni ciklus proizvoda uvelike ovisi o sve istančanijoj potražnji kupaca, što zapravo taj ciklus smanjuje. Poslovni subjekti trebaju sve brže uvoditi nove proizvode na tržište. „Svako kašnjenje može se dramatično odraziti na poslovanje poduzeća, a time i na smanjenje profitabilnosti.“ (Gulin 2011:14) Kako se to ne bi negativno odrazilo na poslovanje potrebne su iscrpne informacije o troškovima redizajniranja proizvoda te skraćivanju vremena od ideje do uvođenja proizvoda na tržište.

### **3.2.2.4. Fokusiranje na zadovoljstvo klijenata**

Potrošači su najvažniji čimbenik uspješnog poslovanja. Oni teže neprestanom povećanju kvalitete proizvoda i usluga te povećanju izbora proizvoda. Zbog toga su informacije upravljačkog računovodstva usmjerene kvaliteti zadovoljavanja potrošača. Danas se povjerenje između potrošača i kompanija stvara i društvenom odgovornošću te dobrom poslovnom etikom. Menadžment sve više vodi računa o očuvanju okoliša i socijalnoj sigurnosti. „Zadovoljstvo klijenata postiže se usvajanjem filozofije *stalnog poboljšanja*. To znači stalno istraživanje i reduciranje troškova, eliminacija gubitaka i poboljšanje kvalitete izvršavanja aktivnosti u cilju

povećanja zadovoljstva klijenata. Da bi se mogla izvršavati poboljšanja menadžment mora raspolagati s informacijama koje treba dobiti od upravljačkog računovodstva.“ (Gulin 2011:17)

### 3.3. Strateško računovodstvo

Strateško računovodstvo proizašlo je iz upravljačkog računovodstva uviđanjem potrebe za definiranjem dugoročnih ciljeva. Upravljačko računovodstvo usmjereno je na pripremu informacija za poslovno odlučivanje u kraćem roku. Strateško računovodstvo nastalo je, također, iz potrebe da se udovolji novim zahtjevima globalne ekonomije te da se menadžmentu osiguraju instrumenti za upravljanje u sve nesigurnijim tržišnim uvjetima. „Nastanak strategijskog računovodstva treba promatrati u kontekstu stvarnih informacijskih zahtjeva strategijskog menadžmenta, kao integriranog upravljačkog pristupa u objedinjavanju pojedinačnih elemenata uključenih u proces planiranja, implementiranja i kontrole poslovnih strategija pa se često susreće i pod nazivom *računovodstvo za strategijski menadžment* ili *upravljačko računovodstvo usmjereno poslovnim strategijama*.“ (Peršić 2011:457) Strategija poduzeća govori kako da poduzeće poveže svoje sposobnosti s prilikama na tržištu da bi ostvarilo zadane ciljeve. Ova vrsta računovodstva je kao i upravljačko računovodstvo interno orijentirano. Specifično za strateško računovodstvo je da osim financijskih mjerila koristi i nefinancijska mjerila, prati konkurente i bazira se na strategiji poduzeća. „Naturalni i kvalitativni (nefinancijski, nevrijednosni) izvori podataka imaju u strategijskom računovodstvu isto, čak i veće značenje u odnosu na financijske podatke, a naglasak se stavlja na sinergijski proces njihova cjelovitog sagledavanja, uz uvjet da su podržani jedinstvenom bazom i skladištem podataka.“ (Peršić 2011:464) Kako bi strategija bila uspješno definirana važno je učiniti dva koraka. Prvi se odnosi na formuliranje strategije, a drugi na njezinu primjenu.

Formuliranje strategije je proces planiranja u kojemu se određuje koje će se točno usluge nuditi i koji će se proizvodi proizvoditi. Formuliranje strategije zahtjeva informacije koje ovise o tržištu, ali i drugim čimbenicima okoline. Prikupljene informacije, poput marketinških podataka i podataka o planovima proizvodnje, pomažu menadžerima u razvitku alternativnih strategija. Nakon što je strategija formulirana potrebno ju je provesti u poslovanju u skladu s onim što je

predviđeno. Ostvarivanje lanca vrijednosti u poduzeću postiže se uvođenjem strategije u komponente poslovnog procesa poput inputa i proizvodnje.

### **3.3.1. Instrumenti strateškog računovodstva**

Pri izboru tehnika i instrumenata u strateškom računovodstvu potrebno je uzeti u obzir značajke koje proizlaze iz prirode djelatnosti, mogućnostima računovodstvenog informacijskog sustava i sposobnosti menadžmenta da traži i koristi informacije strateškog računovodstva. Poseban naglasak stavlja se na procjenu budućih razdoblja, sagledavanje situacije u okruženju i na obuhvaćanje svih podobnih elemenata u lancu vrijednosti. „Koje će se tehnike strategijskog računovodstva primijeniti u određenom poslovnom sustavu, ovisi o informacijskim zahtjevima strategijskog menadžmenta, o sposobnostima računovodstvene funkcije i tehnološkoj podršci.“ (Peršić 2011:471) Cilj je pružiti informacije na temelju kojih će se donijeti poslovne odluke o odabiru dugoročnog asortimana ponude te ocijeniti je li ciljni proizvod troškovno prihvatljiv, konkurentan na tržištu, ali i je li u skladu s prihvaćenim strategijama.

#### **3.3.1.1. Obračun troškova procesa**

„Obračun troškova procesa (obračun po procesnim troškovima, obračun troškova temeljem procesa, procesno usmjereni obračun troškova, procesno usmjereno troškovno računovodstvo, obračun troškova aktivnosti, računovodstvo aktivnosti, eng. *Activity Based Costing* – ABC, njem. *Prozesskostenrechnung* – PKR) predstavlja računovodstveni sustav koji, temeljem trošenja procesa, dodjeljuje troškove troškovnim objektima odnosno proizvodima, uslugama, kupcima, tržišnim segmentima i sl.“ (Gulin et. al. 2011:482)

Prema Janković (2011:483), razloge nastanka obračuna troškova procesa moguće je podijeliti na:

1. nedostaci postojećih sustava obračuna troškova,
2. razvoj suvremenih pristupa rukovođenju,
3. procesna orijentacija u području organizacije.

U nastavku se daje tablični prikaz ciljeva obračuna troškova procesa.

Tablica 1. Ciljevi obračuna troškova procesa

CILJEVI			
Transparentnost	Efikasnost	Podrška strateškim odlukama	Kontinuirano poboljšanje procesa
<ul style="list-style-type: none"> <li>- transparentnost općih troškova</li> <li>- transparentnost potrošnje resursa</li> <li>- transparentnost iskorištenost kapaciteta</li> <li>- otkrivanje novih mjera racionalizacije</li> <li>- otkrivanje mogućih konkurentnih prednosti</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- dodjeljivanje nositeljima samo onih troškova koje su stvarno izazvali</li> <li>- efikasnije planiranje i kontrola troškova</li> <li>- kontrola ekonomičnosti obzirom na mjesta troška i procese</li> <li>- tržišna orijentacija internih učinaka</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- poboljšanje točnosti kalkulacija</li> <li>- podrška donošenju odluka vezanih za oblikovanje proizvoda kao i podrška vođenju politike cijena i asortimana</li> <li>- implementiranje ciljeva organizacije koja uči</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- pomoć pri ponovnom oblikovanju procesa i poboljšanje kvalitete procesa i skraćivanje vremena izvođenja</li> <li>- potencijali za smanjenje troškova i stvaranje dodatnih konkurentskih prednosti</li> </ul>

Izvor: izrada autorice prema slici 15. Ciljevi obračuna troškova procesa. Gulin, D. et. al. (2011.) *Upravljačko računovodstvo*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika. str. 495.

Prema spomenutom obračunu troškovi nisu uzrokovani uslugama i proizvodima već procesima u područjima proizvodnje, marketinga, logistike, prodaje i sl. Ciljevi obračuna troškova procesa mogu se podijeliti na transparentnost, efikasnost, podršku strateškom odlukama i na kontinuirano poboljšanje procesa što je detaljnije opisano u Tablici 1.

Transparentnost je jedan od temeljnih ciljeva obračuna troškova procesa, a omogućava viši stupanj iskorištenja kapaciteta u području općih službi. Povećanjem transparentnosti ukazuje se u kojim područjima je moguće napraviti promijene u cilju povećanja efikasnosti. Informacije iz obračuna troškova procesa pružaju podršku menadžerima u odlučivanju kada je riječ o proširenju ili smanjenju asortimana proizvoda i usluga, smanjenju troškova ili promijeni ciljne skupine. Poboljšanjem procesa utječe se na povećanje zadovoljstva kupaca što doprinosi i povećanju konkurentnosti poslovnog subjekta.

### 3.3.1.2. Obračun troškova životnog vijeka

„Životni vijek predstavlja vremenski period tijekom kojeg se proizvod, odnosno usluga razvija, koncipira, proizvodi, distribuira, prodaje, konzumira te izlazi s tržišta. Troškovi koji nastaju u tom vremenskom periodu predstavljaju troškove životnog vijeka (eng. *life-cycle costs*). Pokrivanje ukupnih troškova životnog vijeka pretpostavka je profitabilnosti određenog proizvoda, odnosno usluge.“ (Gulin et. al. 2011:522)

Prema Janković (2011:522), životni vijek dijeli se u tri razdoblja:

1. razdoblje nastanka proizvoda,
2. tržišno razdoblje,
3. post-tržišno razdoblje.

Razdoblje nastanka proizvoda razdoblje je stvaranja ideje o novom proizvodu, odnosno vrijeme kada se istražuje, dizajnira i konstruira proizvod, izrađuje prototip. Završava se pilotskom proizvodnjom, tj. krajem priprema za izbacivanje proizvoda na tržište.

Tržišno razdoblje vremenski je period od ulaska do izlaska proizvoda s tržišta, a sastoji se od četiri faze: uvođenje proizvoda na tržište, tržišni rast proizvoda, faza zrelosti i faza opadanja.

Post tržišno razdoblje je period u kojem proizvod dolazi u ruke kupaca i kreće se s korištenjem, dolazi do zamjene novih dijelova, povrata proizvoda ili recikliranja i naposljetku zbrinjavanja otpada. Obračun troškova životnog vijeka obuhvaća sve troškove nastale prije, za vrijeme i nakon proizvodnje proizvoda. Informacije iz ovog obračuna menadžmentu pomažu u procijeni profitabilnosti proizvoda.

### 3.3.1.3. Obračun troškova kvalitete

Troškovi kvalitete vrlo su složeni te predstavljaju cijenu koju je potrebno platiti da bi se ostvarila željena kvaliteta, ona se utvrđuje u obračunu troškova kvalitete. Oni su i gubici ukoliko se željena kvaliteta ne postigne. Ovaj obračun potreban je kako bi se učinci uvođenja programa potpune kvalitete učinili mjerljivijima. „Opravdanost ustrojavanja obračuna troškova kvalitete temelji se na spoznaji da kupac nije spreman priznati proizvođaču one troškove, koji tržišnu cijenu učinka dižu iznad njegove stvarne vrijednosti. Stoga je potreban transparentan sustav koji će u svakom trenutku osigurati informacije o visini i strukturi ulaganja u bolju kvalitetu, ali i nastala odstupanja temeljeno na tezi da je *točna dijagnoza pola uspješnog liječenja...*a jasno prepoznavanje elemenata troškova kvalitete, je pola puta u poslovima uspješnog eliminiranja ukupnih troškova.“ (Peršić 2011:533) Troškovi za kvalitetu dijele se na troškove prevencije i troškove procjene. Troškovi prevencije vežu se uz sposobnost rukovodstva da preduhitri moguće pogreške prije nego one nastanu. U te troškove spadaju troškovi vezani uz projektiranje, planiranje, dizajn te postupke osnivanja novih metoda rada. Najbitnijim troškovima prevencije smatraju se ulaganja u ljudske resurse i njihovo obrazovanje, tu su također uključeni i troškovi nabave nove opreme ili troškovi novih tehnoloških rješenja. Troškovi procjene nastaju zbog kontroliranja dostignutog stupnja kvalitete i povezani su s aktivnostima na mjerenju i ocjenjivanju učinaka da se osigura usklađenje sa standardima kvalitete i zahtjevima izvođenja. Razvoj probnih testova, otpad nastao tijekom ispitivanja, troškovi osoblja koje radi na ispitivanju primjeri su troškova procjene. „Bez osiguranja pretpostavki za prepoznavanje troškova kvalitete u internim radnim procesima, iste nije moguće učiniti mjerljivima, pošto je moguće poboljšati samo ono što je moguće i izmjeriti. Tako je nužno osigurati odvojeno praćenje troškova za kvalitetu i troškova nekvalitete.“ (Peršić 2011:539) Na ovaj način razina troškova za kvalitetu ukazuje na postignuti stupanj prevencije, dok suprotno od toga troškovi nekvalitete prikazuju koliko je odstupanje od ciljane kvalitete.

### **3.3.1.3.1. Obračun troškova okoliša**

„Obračun troškova okoliša je pojam koji se može povezati uz primjenu onih metoda i instrumenata menadžment- i računovodstvenog informacijskog sustava, kojima se osiguravaju informacije o visini i strukturi troškova, nastalih kao posljedica neposrednog ili posrednog (ne)djelovanja na unaprjeđenje i zaštitu okoliša.“ (Gulin et. al. 2011:552) Ovaj obračun temelji se na saznanjima da sve djelatnosti menadžmenta koje su povezane s okolišem mogu izazvati troškove i zbog toga je te troškove potrebno uzeti u obzir pripadajućim metodološkim postupkom. Održivi razvoj ima društvenu, ekološku i ekonomsku komponentu i nalaže poslovnom sustavu da odgovarajućim mjerama obuhvati vrijednosni utjecaj poslovnih odluka, vezanih za njegovo pozicioniranje u društvu. Danas je sve više poduzeća usmjereno na očuvanje i zaštitu okoliša budući da se održivi razvoj smatra jednom od temeljnih korporacijskih vrijednosti. Potrebno je osigurati podatke koji su značajni za planiranje i kontrolu stanja u okolišu da bi se mogli izračunati pokazatelji. „Upravljačko računovodstvo okoliša predstavlja kombinirani pristup koji omogućuje prijenos podataka iz financijskog računovodstva, računovodstva troškova i evidencije o tijeku materijala u cilju povećanja efikasnosti korištenja materijala, smanjenja negativnog učinka i rizika na okoliš te smanjenja troškova zaštite okoliša.“ (Jasch 2003:673) U obzir se uzimaju i nefinancijske informacije o tijekovima, korištenju i krajnjem zbrinjavanju vode, energije, materijala i otpada koji nastaje jer je uporaba vode, energije i materijala uz stvaranje otpada i emisija plinova direktno u vezi s brojnim organizacijskim aktivnostima koje imaju utjecaj na okoliš.

## **4. Računovodstveni informacijski sustav, planiranje i kontrola te poslovno odlučivanje**

### **1.1. Računovodstveni informacijski sustav**

„Osnovna funkcija računovodstvenog informacijskog sustava jest proizvodnja informacija na temelju obrade podataka koji su rezultat financijskih transakcija. Financijske transakcije predstavljene su odgovarajućom ispravom koja se može pojaviti u obliku različitih medija (papir ili elektronički zapis. Predmetom obrade računovodstvenog informacijskog sustava mogu biti i podaci koji proizlaze iz nefinancijskih transakcija, ukoliko iste utječu na sastavljanje i predočavanje financijskih izvještaja kao njegovog krajnjeg proizvoda.“ (Zenzerović 2007:33) Zenzerović (2007.) objašnjava da računovodstveni informacijski sustav ima vrlo važnu kontrolnu funkciju u poduzeću jer pruža uvid u tokove kretanja imovine poduzeća čime se smanjuje rizik od neovlaštenog otuđivanja. Ovaj sustav također pruža informacije o učincima transakcija, koji su zaposlenici u njima sudjelovali s ciljem planiranja, izvršavanja i kontrole poslovnih aktivnosti.

Voditi poslovanje, kako ističe Žager (2007.), bez primjerene informacijske podloge u današnjem vremenu je nezamislivo jer informacije čine preduvjet uspjeha na svakoj razini, a znanje i informacije snažan su i neophodan resurs bez kojega nema napretka. Kvantitativne financijske informacije prvenstveno su vezane s računovodstvenim informacijskim sustavom, za razliku od ostalih koje nastaju u drugim vrstama informacijskih sustava. Informacije se nalaze svuda oko nas, ponekada ih samo primamo, a vrlo često i sudjelujemo u njihovom stvaranju. Uobičajeno se sustav definira kao skup međusobno povezanih elemenata koji zajedno teže ostvarenju nekog cilja. Svaki sustav može biti raščlanjen na podsustave ili sam može biti podsustav nekog većeg sustava. Svaki sustav funkcionira u određenom okruženju koje ima svoja pravila funkcioniranja i kao takvo utječe i na funkcioniranje sustava.

Svaki sustav može se promatrati i kao podsustav svog okruženja, stoga i poslovni sustav može se gledati kao sustav s pripadajućim podsustavima što je prikazano u Tablici 2.



Tablica 2. Poduzeće kao sustav

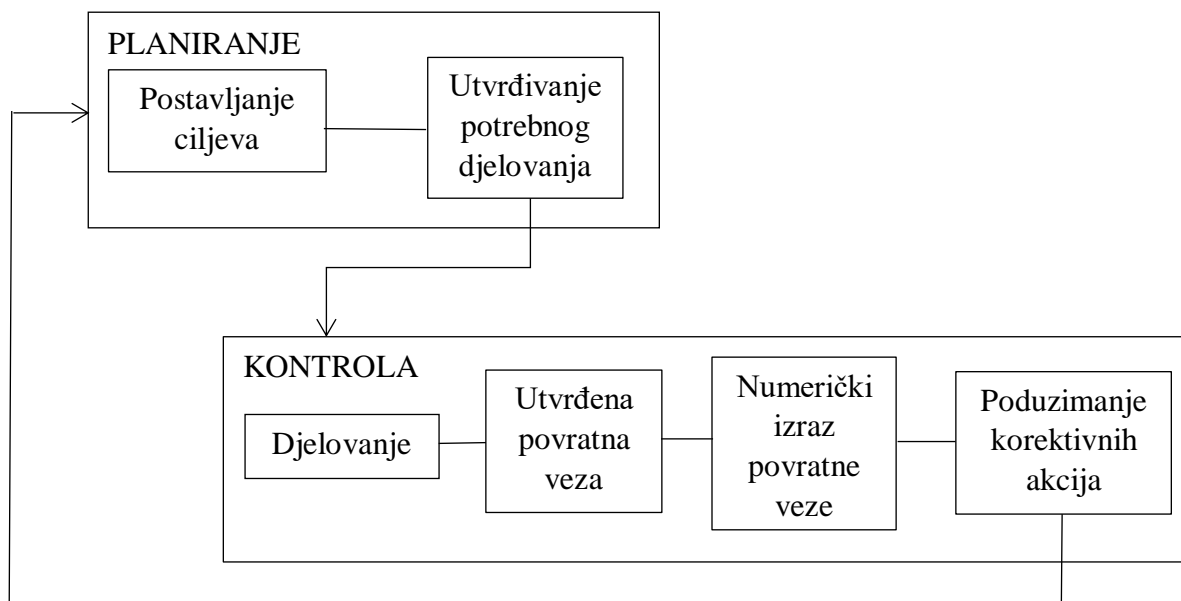
PODUZEĆE KAO SUSTAV		
Izvršni podsustav	Informacijski podsustav	Upravljački podsustav
<ul style="list-style-type: none"> <li>- nabava</li> <li>- proizvodnja</li> <li>- prodaja</li> <li>- financije</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- računovodstveni</li> <li>- neračunovodstveni</li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- planiranje</li> <li>- odlučivanje</li> <li>- rukovođenje</li> <li>- kontrola</li> </ul>

Izvor: autorica izradila samostalno prema slici 1.4. Poduzeće kao sustav. Mamić Sačer, I., Žager, K. (2007.) *Računovodstveni informacijski sustavi*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika. str. 7.

Temeljni poslovni procesi, prema Žager (2007.), su: proces nabave, proces proizvodnje, proces prodaje i proces upravljanja ljudskim resursima. Nabava je osnovna poslovna funkcija koja je zadužena za pribavljanje inputa potrebnih za izvršavanje proizvodnog odnosno poslovnog procesa. Kako bi poslovni proces tekao bez nepoželjnih zastoja nužno je omogućiti potrebne resurse u vremenu i količini koja je usklađena s planom proizvodnje, tj. glavnim planom. Proizvodna funkcija je središnja poslovna funkcija u svakom proizvodnom poduzeću, njezin je zadatak proizvesti određenu količinu proizvoda, ranije definirane kvalitete u određenoj jedinici vremena. U procesu prodaje outputi proizvodnog procesa stavljaju se na tržište da bi bili dostupni krajnjim korisnicima, odnosno kupcima. Ovaj proces važan je jer se na taj način ostvaruju prihodi i pribavljaju se novčana sredstva za idući ciklus proizvodnje. Ljudski resursi su temeljni čimbenik uspjeha bilo kojeg poduzeća i zbog toga je važno i ovom procesu u poduzeću obratiti posebnu pažnju.

Računovodstveni informacijski sustav specijalizirani je informacijski sustav koji za cilj ima prikupljanje, obradu i generiranje podataka prvenstveno vezanih uz financijske transakcije. Kvaliteta računovodstvenog informacijskog sustava je skup obilježja koje računovodstveni informacijski sustav posjeduje u svrhu zadovoljenja internih i eksternih korisnika računovodstvenih informacija. Korist računovodstvenih informacija sastoji se od osiguravanja kvalitetne podloge za donošenje poslovnih odluka menadžmentu i upravljanje poduzećem, osiguravanje podataka za eksterne korisnike i ispunjavanje zakonskih i drugih obveza.

## 1.2. Značaj planiranja i kontrole u poduzeću



Slika 2. Faze planiranja i kontrole

Izvor: autorica izradila samostalno prema slici 1. Faze planiranja i kontrole. Gulin, D. et. al. (2012.) *Poslovno planiranje, kontrola i analiza*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika. str. 263.

Prema Tušek (2012.) upravljanje poduzećem proces je svjesnog usmjeravanja poduzeća ciljevima kao što su razvoj poduzeća putem kojeg se osigurava njegov opstanak u uvjetima tržišnog okruženja. Stavke upravljanja poduzećem dijele se na planiranje, odlučivanje, rukovođenje i kontrolu. Planiranje je utvrđivanje ciljeva i rezultata poduzeća putem kojih se mogu ostvariti predviđeni ciljevi. Odlučivanje dio je upravljanja koji je koncentriran na kraći rok i pomoću kojega se preciznije određuju poželjni rezultati. Rukovođenjem se osigurava učinkovitost provedbe odluka. Planiranje i kontrola sastavni su dijelovi upravljačkog računovodstva te generiraju informacije neophodne menadžmentu za upravljanjem poduzećem. Zajedno s informacijama iz financijskog računovodstva čine računovodstveni informacijski sustav potreban internim i eksternim korisnicima informacija. Planiranje je proces postavljanja ciljeva poslovnih subjekata, organizacija. Drugim riječima planiranjem se izabiru ciljevi, predviđaju rezultati te poduzimaju različite metode za postizanje postavljenih ciljeva. Kontrola pomaže menadžmentu ocijeniti kako se ostvaruju planirane aktivnosti. Osnovna svrha kontrole je usporediti ostvarene rezultate s planiranima. Kontrola predstavlja poduzimanje aktivnosti u cilju primjene planskih

odluka te odluka kako procijeniti izvršenje aktivnosti i kako osigurati povratnu vezu kojom će se pomoći u poslovnom odlučivanju.

### **1.2.1. Poslovni plan poduzeća**

Gulin (2012.) objašnjava kako se poslovni plan još naziva i glavni plan poduzeća te je on temeljni upravljački izvještaj definiran od strane glavnog rukovodstva i izrađen u upravljačkom računovodstvu. Njegova je svrha definirati ciljeve poduzeća uzimajući u obzir ciljeve vlasnika i glavnog menadžmenta. Prednosti poslovnog plana su osiguravanje smjernica, motiviranje zaposlenika, koordinacija aktivnosti i pomoć u procjeni ostvarenoga. Nedostaci poslovnog plana su mogućnost ograničavajućeg djelovanja i demoraliziranje zaposlenika te gubitak poticaja za kontrolom troškova. Poslovni plan ima dva dijela, a to su operativni i financijski plan.

Operativni plan sastoji se od drugih pojedinačnih planova, a to su: prodajni plan, proizvodni plan, plan nabave materijala, plan trošenja direktnog materijala, plan direktnog rada, plan općih troškova pogona, plan troškova prodanih proizvoda, plan troškova prodaje, plan administrativnih troškova te planirani izvještaj o dobiti.

Financijski plan sastoji se, također, od nekoliko pojedinačnih planova, a to su kapitalni proračun, novčani proračun, planska bilanca i planski izvještaj o novčanom toku. Sadržaj i koraci izrade poslovnog plana najčešće se prikazuju kao dijagram toka. Primarni korisnik poslovnog plana je menadžment poduzeća, a drugi bitan korisnik poslovnog plana su dioničari, iako se za njih poslovni planovi primarno ne sastavljaju.

### **1.2.2. Interna kontrola**

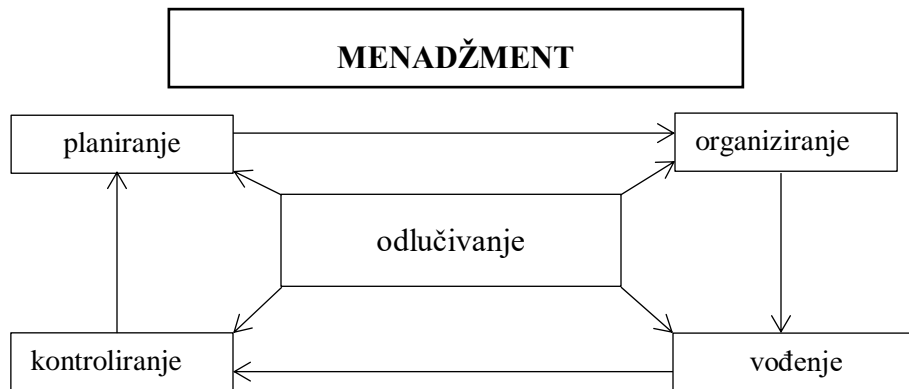
Kontrolom se utvrđuje stupanj ostvarenja planiranih ciljeva i poduzimanja aktivnosti za ispravak eventualnih odstupanja. Najuže je povezana s planiranjem jer bez postavljenih ciljeva organizacije i planova nije moguće provesti kontrolu budući da ne postoji kriterij za ocjenu ostvarenja. Prema Tušek (2012.) sam proces kontrole sastoji se od četiri faze, a to su redom

postavljanje standardnih performansi, mjerenje aktualnih performansi, usporedba standarda i performansi te poduzimanje korektivnih akcija. Instrumenti provođenja kontrole su organizacijska struktura, politike, procedure, osoblje, računovodstvo, budžetiranje i izvješćivanje. Organizacijska struktura jasno i precizno definira obveze, odgovornosti i ovlasti osoblja u pojedinim fazama poslovnih aktivnosti i zadataka. Politike uključuju skup objavljenih i razrađenih načela kojima se definiraju, usmjeravaju ili zabranjuju određene aktivnosti. Trebaju biti objavljene u pisanom obliku te moraju biti odobrene od strane menadžmenta i usklađene s važećim zakonskim propisima. Zaposlenici su vrlo bitan dio kontrole, moraju imati informacije o ovlastima i odgovornostima drugih pojedinaca u različitim dijelovima organizacije poduzeća kako bi bolje pozicionirali sebe i razumjeli svoju ulogu u organizaciji kao cjelini. Potrebno ih je kontinuirano nadzirati kako bi se utvrdilo postižu li se željeni rezultati. Računovodstvo mjeri aktualne performanse te pruža informacije potrebne internim korisnicima, odnosno menadžmentu. Budžetiranje je kvantitativni i najčešće u novcu izražen plan koji pokriva razdoblje od godine dana. Bez budžeta u kojemu se vrijednosno izražava buduće poslovanje nije moguće provesti kontrolu. U slučaju odstupanja od postavljenih ciljeva poduzimaju se korektivne akcije. One mogu biti usmjerene u dva pravca, odnosno korekcije u poslovanju poduzeća koje su uvjetovane pogrešnim djelovanjem poduzeća i postizanjem neadekvatnih rezultata ili korekcije utvrđene planovima poduzeća koje su uvjetovane pogreškama u procesu planiranja te promjenama okruženja.

### **1.3. Poslovno odlučivanje**

Pojam odlučivanje najuže je povezan s upravljanjem, menadžmentom i rukovođenjem. Prema Sikavica (2014.) u poslovnom odlučivanju glavnu ulogu imaju menadžeri te je menadžersko odlučivanje najbitniji dio poslovnog odlučivanja. Poslovno odlučivanje širi je pojam od rukovođenja gdje se ostvaruje samo menadžersko odlučivanje, dok samo odlučivanje obuhvaća odluke na razini svih funkcija, od upravljačkih i poslovnih do izvršnih i rukovoditeljskih. Većinu odluka će sposobni rukovoditelji donositi sami, a samo manji broj njih će odluke prepustiti organima koji upravljaju organizacijom. Odlučivanje je od velike važnosti za menadžment jer ono upravo preko donošenja odluka ostvaruje svoju funkciju u poduzeću.

Odlučivanje se nalazi u središtu svih menadžerskih funkcija što je prikazano na slici u nastavku.



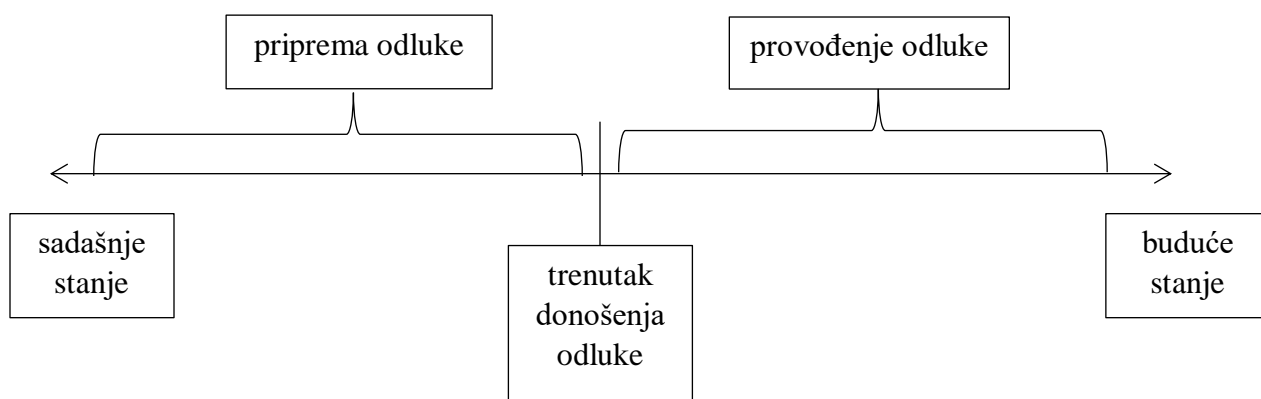
*Slika 3. Odlučivanje i menadžerske funkcije*

Izvor: autorica izradila samostalno prema slici 1.2. Odlučivanje i menadžerske funkcije. Sikavica, P. (2014.) *Poslovno odlučivanje*. Zagreb: Školska knjiga str. 9.

Odlučivanje se može definirati kao proces koji traje izvjesno vrijeme, a završava se donošenjem odluke. Ovisno o vrsti i težini odluke, sam proces odlučivanja može trajati od jedne sekunde pa do više mjeseci ili godina. Poslovno odlučivanje je svako donošenje odluke izvan područja privatnosti, a za menadžersko odlučivanje se može reći da je podskup poslovnog odlučivanja. Osobe koje sudjeluju u poslovnom odlučivanju mogu biti svi od izvršnih radnika preko menadžera pa sve do uprave, dok u menadžerskom odlučivanju sudjeluju isključivo osobe iz menadžmenta.

### 1.3.1. Faze u odlučivanju

Proces odlučivanja ovisno o autorima (Gorupić 1973., Vieweg 1972. etc.) ima različit broj faza, bez obzira na to postoje faze koje su nezaobilazne i bez kojih se proces odlučivanja ne bi mogao odvijati. Faza donošenja odluke je najvažnija, ali postoje i faze prije te nakon donošenja odluke. Grafički prikaz donošenja odluke kao središnjeg trenutka u odlučivanju nalazi se na slici u nastavku.



Slika 4. Faze procesa odlučivanja

Izvor: autorica izradila samostalno prema slici 4.3. Faze procesa odlučivanja. Sikavica, P. (2014.) *Poslovno odlučivanje*. Zagreb: Školska knjiga. str. 163.

U širem smislu, Sikavica (2014.) navodi da se faze odlučivanja mogu redom podijeliti na: identifikaciju problema, definiranje zadataka, snimanje i analizu postojećeg stanja, traženje inačica rješenja problema, vrednovanje inačica rješenja problema, donošenje odluke, provođenje odluke i kontrola provođenja odluke.

Identifikacija problema početak je procesa odlučivanja, a naziva se još i dijagnosticiranje problema. Pogrešna identifikacija problema može rezultirati krivom odlukom odnosno nerješavanjem problema. U ovoj fazi bitno je procijeniti problem i shvatiti njegove uzroke. Iznimno je važno problem identificirati pravovremeno jer svako kašnjenje produljuje proces ali i povećava njegov trošak.

Definiranje zadataka iduća je faza poslovnog odlučivanja. Zadatak je puno lakše odrediti ukoliko je problem precizno identificiran, u suprotnome menadžeri se nalaze pred izazovom o čemu dalje ovisi proces. Što je zadatak jasnije definiran daljnje faze će trajati kraće.

Snimanje i analiza postojećeg stanja je faza u kojoj se utvrđuje što je na raspolaganju da bi se problem riješio. Dolazi do analize postojećih materijalnih resursa, ljudskih potencijala te financijskih i ostalih sredstva koja su na raspolaganju. Ograničenja u odlučivanju smanjuju broj mogućnosti za rješavanje problema, ali samim time i skraćuju proces koji bi duže trajao da je puno mogućnosti. Primjeri ograničenja su nepotpune informacije, vremensko ograničenje unutar kojega treba donijeti odluku, nejasne okolnosti odlučivanja, osobna ograničenja, nedovoljna sredstva za ostvarenje cilja.

Traženje inačica rješenja faza je u kojoj se provodi postupak razvoja ideja te je poželjno razviti što više inačica kako bi se povećala mogućnost za izbor najoptimalnijeg rješenja. Kod traženja inačica rješenja potrebno je uzeti u obzir složenost problema, vrijeme koje je na raspolaganju i važnost odluke jer o tome svemu ovisi i broj inačica.

Vrednovanje inačica rješenja problema faza je u kojoj se procjenjuju sve prethodno razvijene inačice rješenja problema nakon čega se neke inačice prihvaćaju ili odbacuju. Procjena svake inačice temelji se na kvantitativnim i kvalitativnim čimbenicima. Kvantitativni čimbenici su manji problem u vrednovanju rješenja inačica problema, izraženi su matematičkim jezikom i u njih se mogu ubrojiti troškovi i vrijeme. Kvalitativni čimbenici veći su problem u poslovnom odlučivanju jer zahtijevaju široka znanja i sposobnosti menadžmenta. U njih spada politička situacija u okruženju u kojem se poslovni subjekt nalazi, rizik tehnoloških promjena kao i odnos sa zaposlenicima. Pri analizi inačica rješenja problema bitno je utvrditi stupanj vjerojatnosti određenog ishoda te se prikloniti onome ishodu koji donosi manji poslovni rezultat, ali ima veću vjerojatnost za ostvarenje.

Donošenje odluke faza je odabira najpovoljnije inačice rješenja problema uzimajući u obzir postojeća ograničenja i okolnosti. Ukoliko se čini da se problem može riješiti na samo jedan način to je vrlo često pogrešno i upućuje na to da problem nije dovoljno temeljito proučen. Iz navedenoga proizlazi da je podjednako važno odabrati najbolji način kao što je važno razviti nekoliko inačica unutar kojih se može izabrati najprikladnija. Menadžeri odluke često donose pod vremenskim

pritiskom i u kriznim situacijama pa upravo sposobnost izabiranja najbolje od ponuđenih inačica razdvaja uspješne od neuspješnih menadžera.

Provođenje odluke faza je procesa odlučivanja zbog koje se i pokreće cijeli proces jer je svrha svakog procesa odlučivanja da se donesena odluka i provede. Kada menadžeri ne bi vodili računa o implementaciji donesene odluke moguće je da do implementacije niti ne dođe što bi značilo da je cijeli proces donošenja odluke bio nepotreban ili da je početno krivo identificiran problem. Ova faza je isključivo u ovlastima menadžmenta te on snosi potpunu odgovornost.

Kontrola provođenja odluke krajnja je faza procesa odlučivanja i ona daje odgovor na pitanje je li donesena odluka provedena, ako je, na koji je način provedena i kakve je rezultate donijela poduzeću. Ukoliko se u ovoj fazi utvrde određena odstupanja menadžment je obvezan provesti nove promjene. Često se događa da se određeni broj odluka ne provodi i u tome se ogleda važnost kontrole samog procesa. Povećanjem broja kontrola smanjuje se mogućnost neprovođenja odluka.



## 5. Zaključak

Važnost bilježenja informacija prepoznata je još u vrijeme prvih civilizacija, posebno razvojem trgovine i prometa. Tehnika i umijeće bilježenja informacija se prenosila prvo tradicijski i usmeno, a daljnjim razvojem civilizacije, kroz različita povijesna razdoblja, ta se tehnika usavršavala i podizala na nove razine. Informacije se bilježe i čuvaju u skladu s tehnološkim napretkom. Računovodstvene informacije imaju veliku važnost u poslovanju svakog poduzeća, a da bi poslovanje bilo što uspješnije informacije moraju biti točne, provjerljive i usporedive.

Računovodstvo se može podijeliti na tri dijela, a to su financijsko računovodstvo, upravljačko računovodstvo i strateško računovodstvo. Sva tri dijela računovodstva su međusobno povezana i njihove informacije koriste se u svim segmentima poslovanja. Informacije financijskog računovodstva namijenjene su eksternim korisnicima, dok su informacije iz upravljačkog i strateškog računovodstva namijenjene internim korisnicima, odnosno menadžmentu.

Menadžment kao najvažniji interni korisnik računovodstvenih informacija snosi glavnu odgovornost za poslovanje poduzeća. Da bi poduzeće poslovalo uspješno potrebno je imati kvalitetan informacijski sustav koji sve informacije pravovremeno bilježi, obrađuje i stavlja korisnicima na raspolaganje.

Planiranje i kontrola kao sastavni dijelovi upravljačkog računovodstva generiraju informacije koje su neophodne menadžmentu za uspješno vođenje poslovanja. U dijelu planiranja određuju se ciljevi poslovanja i metode, izrađuje se poslovni plan te se predviđaju poslovni rezultati. Kontrola omogućava utvrđivanje položaja poduzeća, odnosno jesu li ostvareni rezultati u skladu s prethodno predviđenima.

Na kraju ovog završnog rada može se zaključiti kako je važnost računovodstvenih informacija ključna za uspješan poslovni proces, počevši od planiranja preko odlučivanja i rukovođenja sve do kontrole. Na menadžerima leži glavna odgovornost za uspjeh poduzeća stoga sve menadžerske odluke trebaju biti utemeljene na informacijama koje daje kvalitetan i pouzdan informacijski sustav.

## 6. Literatura

1. Dražić Lutilsky, I. Gulin, D. Mamić-Sačer, I. Tadijančević, S. Tušek, B. Vašiček, V. Žager, K. Žager, L. (2010.) *Računovodstvo*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
2. Crnković, L. Martinović, J. Mijoč, I. (2008.) *Financijsko računovodstvo*. Osijek: Sveučilište Josipa Jurja Strossmayera, Ekonomski fakultet Osijek
3. Gulin, D. Janković, S. Dražić lutilsky, I. Perčević, H. Peršić, M. Vašiček, V. (2011.) *Upravljačko računovodstvo*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
4. Mamić Sačer, I. Žager, K. (2007.) *Računovodstveni informacijski sustavi*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
5. Gulin, D. Perčević, H. Tušek, B. Žager, L. (2012.) *Računovodstveno planiranje, kontrola i analiza*. Zagreb: Hrvatska zajednica računovođa i financijskih djelatnika
6. Sikavica, P. Hunjak, T. Begičević Ređep, N. Hernaus, T. (2014.) *Poslovno odlučivanje*. Zagreb: Školska knjiga
7. Zenzerović, R. (2007.) *Računovodstveni informacijski sustavi*. Pula: Sveučilište Jurja Dobrile u Puli, Odjel za ekonomiju i turizam „Dr. Mijo Mirković“
8. Belak, V. (1995.) *Menadžersko računovodstvo*. Zagreb: RRiF Plus
9. Sikavica, P. Novak, M. (1999.) *Poslovna organizacija*. Zagreb: Informator
10. Srića, V. Spremić, M. (2000.) *Informacijskom tehnologijom do poslovnog uspjeha*. Zagreb: Sinergija
11. Osmanagić-Bedenik, N. (2004.) *Kontroling – Abeceda poslovnog uspjeha, 2. dopunjeno izdanje*. Zagreb: Školska knjiga
12. Jasch, C. (2003.) *The use of Environmental Management Accounting (EMA) for identifying environmental costs*. Beč: Journal of Cleaner Production
13. Crnković, L. Hadrović Zekić, B. Mijoč, I. (2006.) *Povijesni razvoj računovodstvenog informacijskog sustava – od glinene pločice do računala*. Ekonomski vjesnik, dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/199705> [pristupljeno: 2. srpnja 2021.]

14. Rogošić, A. Perica, I. (2016.) *Strateško menadžersko računovodstvo – pregled metoda*. Ekonomski pregled, Vol. 67 No. 2, dostupno na: <https://hrcak.srce.hr/159255> [pristupljeno: 5. rujna 2021.]
15. Proklin, P. Proklin, M. (2007.) *Planiranje i kontrola novčanih potreba poduzetnika*. Ekonomski vjesnik, Vol. 20 No. 1,2, dostupno na : <https://hrcak.srce.hr/199692> [pristupljeno: 5. rujna 2021.]

## **Popis tablica**

Tablica 1. Ciljevi obračuna troškova procesa

Tablica 2. Poduzeće kao sustav

## **Popis slika**

Slika 2. Proces poslovnog odlučivanja

Slika 2. Faze planiranja i kontrole

Slika 3. Odlučivanje i menadžerske funkcije

Slika 4. Faze procesa odlučivanja