

**Originalni naučni članak**  
**UDK 336.64:658.14/.17**

## **RAČUNOVODSTVENE INFORMACIJE U SLUŽBI KORPORATIVNE DECENTRALIZACIJE**

**Doc. dr Dragan Vukasović**

### **Rezime**

Sistem vertikalne računovodstvene menadžment kontrole predstavlja relevantan element uspešnosti savremenih korporacija. On direktno utiče na postizanje zacrtanih ciljeva usmeravanja i poboljšanja odluka u korist korporacije kroz uticaj na troškove i kao sistem pozitivno deluje na korporacije. Pored tehničkog sistema vertikalne menadžment kontrole i računovodstveni sistem utiče na ponašanje ljudi koji ga koriste. Računovodstvene informacije imaju ključnu ulogu u opštem sistemu menadžment kontrole. U ovom radu prikazaćemo vezu između strategije korporacije i mogućnosti decentralizacije njene organizacione strukture, sistema menadžment kontrole i računovodstvenih informacija. Prikazaćemo korist i troškove centralizovane i decentralizovane korporativne organizacione strukture i uticaj informacija finansijskog i menadžerskog računovodstva na njihovu projekciju. Samim tim doći ćemo do predloga optimalne menadžment organizacione strukture korporacije u službi povećanja prihoda i smanjenja ukupnih troškova.

Ključne reči: *računovodstvene informacije, decentralizacija, trošak, prihod.*

### **Abstract**

The system of vertical accounting management control is a relevant element in the success of modern corporations. It directly affects the achievement of goals and improves routing decisions in favor of the corporation through the impact on costs and the system has positive effects on corporations. In addition to the technical system of vertical management control and accounting system affects the behavior of people who use it. Accounting information plays a key role in the overall system of management controls. In this paper we show a link between corporate strategy and the possibility of decentralization of its organizational structure, system of management control and accounting information. We will show the benefits and costs of centralized and decentralized organizational corporation structure and the influence of the financial information and management accounting on their projection. We will come thus to the proposal of optimal organizational structure of corporate management in the service of increasing revenue and reducing total costs.

Key words: *accounting information, decentralization, cost, revenue.*

## Uvod

Sistem vertikalne menadžer kontrole mora se uklapati u organizacionu strukturu korporacije. Mnoge korporacije imaju decentralizovanu strukturu, što zahteva rešavanje dodatnog seta nedoumica efikasnosti funkcionisanja sistema i menadžment kontrole.

Primarno pitanje decentralizacije je sloboda menadžera na nižim nivoima upravljanja korporacijom da donose odluke. Autonomija se odnosi na stepen nezavisnog donošenja odluka. Što je veća sloboda, veća je i nezavisnost. Razmatrajući pitanje decentralizacije i nezavisnog donošenja odluka koristićemo termin poslovna jedinica koji se odnosi na bilo koji deo jedne korporacije. U praksi poslovna jedinica može biti veliko preduzeće ili mala služba od nekoliko radnika u okviru korporacije. Decentralizacija korporacije daje menadžerima poslovnih jedinica mogućnost donošenja odluka. Potpuna decentralizacija znači minimum pritiska i maksimum slobode za menadžere na najnižim nivoima korporativne organizacije da donose odluke. Potpuna korporativna centralizacija znači maksimum pritiska i minimum slobode za menadžere na najnižim nivoima korporativne organizacije da donose odluke. Većina upravljačkih struktura korporacija se nalazi negde između ova dva ekstrema, jer na korporativnu strukturu direktan uticaj imaju troškovi i prihodi centralizacije tj. decentralizacije poslovnih jedinica.

Primaran kriterijum za procenu upravljačke strukture korporativnog sistema je kako on doprinosi kolektivnim ciljevima top menadžmenta na troškovno efikasan način. Centralna stavka primene ovih kriterijuma je kako se sistem menadžment kontrole uklapa u strukturu korporacije i odgovornost menadžera koji donose odluke.

### 1. Prednosti i nedostaci korporativne decentralizacije

Optimalna decentralizacija odlučivanja, podela i specijalizacija upravljanja, primena sistema finansijskih izveštaja na svim nivoima, primena savremene informaciono-komunikacione tehnologije i sredstava za brz pristup, obradu i prenos informacija po pravilu smanjuje troškove upravljanja u velikim i složenim korporacijama. Troškovna efikasnost je preduslov rentabilnosti poslovanja velikih korporacija, jer kad je ostvaren optimalni miks inputa, istovremeno je ostvaren maksimalni profit. Stoga analiza rentabilnosti predstavlja osnov za donošenje odluka o strukturno organizacionoj decentralizaciji te maksimiranju profita.

Cilj decentralizacije je da se redukcijom troškova poveća ukupan prihod. redukcija troškova će omogućiti korporaciji da poveća svoju rentabilnost bez promene cene. Ali, redukcija troškova može omogućiti da se smanji i cena proizvoda odnosno usluga, što može dovesti do porasta prodaje, prihoda i većeg prinosa na uložena sredstva. Sniženje cene, na osnovu redukcije troškova, privlači takođe kupce konkurentskih preduzeća i dovodi do rasta prodaje i povećanja tržišnog učešća. Potrebno je, međutim, voditi računa da snižavanje troškova ne bude drastično, jer posledica takve politike može biti jeftina usluga i nizak nivo kvaliteta

usluga. Potrebno je imati na umu da radikalno snižavanje troškova može generisati troškove.<sup>221</sup>

Menadžeri korporacija pokušavaju da izaberu stepen decentralizacije koji će maksimirati koristi u odnosu na troškove. Sa praktičnog aspekta top menadžmenta, retko se mogu kvantificirati koristi i troškove decentralizacije. Pristup koji dovodi u relaciju koristi i troškove pomaže im da se fokusiraju na centralni problem.

Protagonosti donošenja decentralizacije ovih odluka i davanja većeg stepena odgovornosti menadžerima poslovnih jedinica najčešće navode sledeće prednosti:<sup>222</sup>

- U odnosu na top menadžment, menadžeri poslovnih jedinica bolje su informisani o njihovi klijentima, konkurenciji, dobavljačima i uposleni, kao i o lokalnim faktorima koji utiču na izvršenje njihovog posla kroz načine smanjenja troškova i poboljšanja kvaliteta.

- Decentralizacija ubrzava odlučivanje, kreirajući konkurentske prednosti nad centralizovanom korporacijom. Centralizacija usporava odlučivanje kako se odgovornosti za donošenje odluka penju prema vrhu kroz nivoe menadžmenta.

- Menadžeri poslovnih jedinica često su više motivisani kad mogu primenjivati individualne inicijative.

- Davanje menadžerima više odgovornosti pomaže razvoju iskustvene grupe talenata menadžmenta koja ide od najvišeg nova upravljačkih pozicija.

- U decentraliziranoj korporativnoj organizaciji menadžeri malih poslovnih jedinica imaju jasnije definisan cilj poslovanja. Praksa je pokazala da su male poslovne jedinice fleksibilnije i lakše podnose dinamiku promena nego veće jedinice.

- Top menadžment je oslobođen tereta svakodnevnog odlučivanja, može posvetiti više vremena i energije na strategijsko planiranje za celu korporaciju.

Protagonisti više centraliziranog odlučivanja najčešće navode sledeće nedostatke decentraliziranog donošenja odluka.<sup>223</sup>

- Decentralizovano odlučivanje vodi prema podoptimalnom odlučivanju, koje proizilazi kada su koristi odlučivanja za jednu poslovnu jedinicu važniji od troškova ili gubitaka koristi korporacije kao celine. Ovi troškovi pojavljuju se zato što je top menadžmenta odustao od kontrole nad donošenjem odluka.

- Podoptimalno odlučivanje najčešće se javlja kad postoji nedostatak harmonije ili neusaglašenost među celokupnim ciljevima

<sup>221</sup> Pokrajčić, D., *Ekonomika preduzeća*, Beograd, 2002. str. 365.

<sup>222</sup> *Upravljanje globalnim finansijskim funkcijama*, London, Business International, 1992, p. 31.

<sup>223</sup> Christie, A., Joye, M., Watts, R., *Decentralizacija forme: Teorija i dokazi*, Working Papre, University of Rochester, april, 1991.

korporacije, ciljeva poslovnih jedinica individualnih ciljeva pri donošenju odluka, ili kad nije dato uputstvo menadžerima poslovnih jedinica da uzmu u obzir efekte njihovih odluka na druge delove korporacije. Podoptimalno donošenje odluka najverovatnije će se pojaviti kad su poslovne jedinice u korporaciji visoko nezavisne, kao kad finalni proizvod jedne poslovne jedinice koristi ili prodaje druga poslovna jedinica.

- Menadžeri poslovnih jedinica mogu sebe smatrati konkurentima drugih poslovnih jedinica korporacije kao da su oni spoljni rivali. Kao posledica toga, menadžeri mogu biti nevoljni da daju informacije ili da pomognu kad se druga poslovna jedinica susretne sa nepredviđenom situacijom. Menadžeri poslovnih jedinica, takođe mogu da koriste informacije koje imaju o lokalnim uslovima u cilju postizanja vlastitog interesa radije nego interesa korporacije.

- Menadžeri mogu provesti previše vremena prikupljajući informacije o različitim poslovnim jedinicama korporacije da bi koordinirali svoje akcije, što povećava troškove prikupljanja informacija. Pojedini menadžeri mogu preduzeti iste akcije odvojeno. Centralizacija akcija pomaže konsolidaciji, povećanju efikasnosti i smanjenju troškova.

## 2. Sistem menadžment kontrole troškova

Sistem menadžment kontrole troškova znači sakupljanje i korištenje informacija radi pomoći i koordinacije u procesu donošenja odluka planiranja i kontrole unutar korporacije i usmeravanje ponašanja menadžera i zaposlenih. Cilj sistema menadžment kontrole troškova je poboljšati odluke unutar korporacije na ekonomično fleksibilan način.

Menadžment kontrola troškova sakuplja i daje izveštaje za menadžment kontrolu na raznim nivoima:

1. Nivou cele korporacije,
2. Nivou klijent/tržište,
3. Nivou pojedinac/oprema,
4. Nivou pojedinac/aktivnost.

Sistem menadžment kontrole troškova sakuplja finansijske (npr. troškove materijala, troškove uskladištenja) i nefinansijske podatke (npr. vreme potrebno za prijem i skladištenje). Neke informacije dobijene su unutar korporacije, pre svega iz računovodstva, dok se druge dobiju izvan nje. Četiri nivoa sistema menadžment kontrole troškova ukazuju na različite vrste informacija koje su potrebne menadžerima koji obavljaju različite zadatke u okviru korporacije.

Izraz sistem menadžment kontrole odnosi se najčešće na formalne sisteme kontrole. Formalni sistem menadžment kontrole jedne korporacije uključuje eksplicitna pravila, procedure, mere izvršenja i planove stimulacije koji upravljaju ponašanjem menadžera i zaposlenih. Formalni sistem kontrole sam po sebi sadrži nekoliko sistema. Sistem računovodstvenog menadžmenta je formalni sistem računovodstva koji pruža podatke kao što su troškovi, prihodi i zarada. Primeri drugih formalnih sistema kontrole su sistem personalnog odeljenja (pruža

rezultate o zapošljavanju, obukama, odsustvovanju i nesrećama) i sistem kvaliteta (pruža informacije o otpadu, kvarovima, doradi i kašnjenju dostava klijentima).

Da bi bio efikasan sistem menadžment kontrole troškova mora biti u bliskoj saglasnosti sa strategijom i ciljevima korporacije. Pretpostavimo da je menadžment odlučio, pametno ili ne, da naglasi maksimiranje kratkoročnih zarada uz povećanje nivoa decentralizacije kao strategiju. Sistem menadžment kontrole troškova mora onda ponovo osnažiti ovu strategiju. Ona im mora pružati informacije – kao što su ograničenja učešća (ukupni prihodi minus ukupni varijabilni troškovi) na individualne proizvode – koje će pomoći pri donošenju kratkoročnih odluka. Strategija treba da veže menadžere za iznose kratkoročnih zarada, a decentralizacija za iznose dugoročnih koristi. Druga važna karakteristika sistema menadžment kontrole troškova je ta da ona mora biti dizajnirana tako da se uklapa u strukturu korporacije i odgovornosti pojedinih menadžera koji donose odluke, bilo na nivou korporacije ili poslovne jedinice..

Konačno, efikasan sistem menadžer kontrole troškova treba motivisati menadžere, menadžere poslovnih jedinica i zaposlene radnike. Motivacija je želja da se postignu odabrani ciljevi (aspekt usaglašenosti ciljeva) kombinovani sa rezultatima i uverenjem da se postignu ti ciljevi (aspekt zalaganja). Usaglašenost ciljeva postoji kad menadžeri poslovnih jedinica rade prema ostvarenju ciljeva korporacije – a to znači, menadžeri rade u svom najboljem interesu i preduzimaju akcije koje su u saglasnosti sa sveukupnim ciljevima top menadžmenta. Zalaganje je definisano kao preduzimanje akcija u svrhu postizanja ciljeva. Ovo zalaganje ide iznad fizičkog zalaganja, kao što je brža proizvodnja radnika koja uključuje i sve ostale aspekte akcije (fizičke i mentalne). Sistem menadžer kontrole troškova motiviše menadžere poslovnih jedinica i top menadžere da se zalažu za dostignuće ciljeva korporacija kroz različito nagrađivanje vezano za ova dostignuća. Ove stimulacije mogu biti novčane ili nenovčane, na nivou poslovnih jedinica i na nivou cele korporacije.

Kada se govori o sistemu internih kontrola, neretko se naglašava da se interne kontrole odnose samo na računovodstveno-finansijski podsistem preduzeća. Međutim, činjenica je da interne kontrole u savremenim uslovima obuhvataju šire područje i odnose se na gotovo sve poslovne funkcije i procese u korporaciji, a najviše na troškove<sup>224</sup>. To je logično, budući da samo celovit sistem internih kontrola koji zahvata poslovni sistem u celini i njegove troškove može svojim delovanjem podržati ostvarivanje postavljenih ciljeva korporacije i zaštititi njenu imovinu. Sistem internih kontrola, dakle, predstavlja svojevrsan nadzor nad svim poslovnim procesima korporacije i važan je faktor mogućnosti decentralizacije.

---

<sup>224</sup> Spremić, I., Računovodstvo, HZRFD, Zagreb, 2003, str. 211.

### 3. Metode raspodela korporacijskih troškova

Pre donošenja odluke o stepenu decentralizacije treba razmotriti koje kategorije korporacionih troškova trebaju biti uključene u indirektno troškove preduzeća. Da li svi korporacioni troškovi trebaju biti raspoređeni, ili treba biti raspoređen samo njihov manji deo.

Neke korporacije raspoređuju sve korporacione troškove na poslovne jedinice. One smatraju da su korporacioni troškovi nastali da bi pomogli poslovanje cele korporacije. Raspored svih korporacionih troškova pridaje interes delu menadžera korporacije u odnosu na to kako su korporacioni troškovi planirani i kontrolisani. Korporacije koje žele izračunati ukupne troškove proizvoda moraju raspoređivati korporacione troškove na grupu troškova aktivnost poslovnih jedinica.

Druge korporacije ne raspoređuju korporacione troškove na poslovne jedinice, već na celu korporaciju. One smatraju da se menadžeri poslovnih jedinica ne pitaju ili nemaju nikakve uloge u nastajanju ovih troškova, dok treće vrste korporacija raspoređuju samo one korporacione troškove, kao što su zaposleni u centrali korporacije, za koje postoji široko rasprostranjena saglasnost da su oni ili uzročno povezani za aktivnosti korporacije ili pružaju eksplicitnu korist korporaciji. Ove korporacije isključuju korporacione troškove kao što su korporacione donacije humanitarnim fondovima zato što se menadžeri poslovnih jedinica ne pitaju prilikom donošenja ovih odluka i zato su im ovi troškovi manje evidentni ili previše daleki.

U svrhu određenih odluka, za raspodelu nekih, ali ne svih korporacionih troškova, radije može biti izabrana alternativa. Uzmimo u obzir vrednovanje poslovanja menadžera poslovnih jedinica. Napomena mogućnosti kontrolisanja često je korištena radi ocene isključivanja nekih korporacionih troškova iz izveštaja. Na primer, plate vrha menadžmenta u korporacionom sedištu često su isključene iz računovodstvenog izveštaja menadžera korporacije. Dok korporacije mogu imati koristi od ovih korporacionih troškova, menadžeri poslovnih jedinica tvrde da se oni ne pitaju koliko od ovih korporacionih izvora oni koriste ili koliko oni koštaju. Suprotan argument je da je puna raspodela opravdana zato što poslovne jedinice imaju koristi od svih korporacionih troškova.

Pri raspodeli korporacione troškove na poslovne jedinice, teško je utvrditi na koliko grupa troškova treba raspodeliti korporacione troškove. Jedan od krajnjih slučajeva je sakupiti sve korporacione troškove u jednu grupu. Druga alternativa je imati brojne individualne grupe korporacionih troškova. Različitost faktora mogu naterati menadžere da uzmu u obzir korištenje više grupa troškova.

Prvi faktor je koncept homogenosti. U homogenoj grupi troškova, svi troškovi imaju isti ili sličan uzročno-posledični odnos ili odnos korist-primanje sa bazom raspodele troška. Homogenost je važna zato što korištenje homogene grupe troškova omogućava izračunavanje tačnijih troškova date poslovne jedinice. Ako homogena grupa troškova postoji,

raspodela troška, koristeći tu grupu, biće ista kao i da su troškovi svake individualne aktivnosti u toj grupi bili raspoređeni posebno. Što je veći stepen homogenosti od manjeg broja grupa se može lakše zahtevati da tačno objasne razlike u tome kako poslovne jedinice koriste određene izvore korporacije.

Drugi faktor pri odlučivanju o broju grupa troškova je stanovište menadžera koji su pod uticajem tih troškova. Oni često veruju da klasifikacija troškova u jednu grupu troškova ignoriše važne razlike u tome kako poslovne jedinice koriste korporacione izvore. Finalan faktor je trošak implementacije sistema mnogobrojnih grupa troškova. Poboljšanje u tehnologiji prikupljanja informacija unapređuje sposobnosti korporacije i smanjuje troškove korištenja većeg broja grupa troškova.

### **Zaključak**

Da bi izabrali odgovarajuću organizacionu strukturu korporacije, top menadžment mora uporediti prednosti i nedostatke decentralizacije, često od funkcije do funkcije. Kreiranje izveštaja i specifične računovodstvene informacije koje trebaju menadžeru, pomaže mu da donosi bolje odluke i stoga povećava profit. Recimo, centraliziranje strategije poreza na prihod, u svakom slučaju, dozvoljava top menadžmentu da razmešta profit u jedinicu sa gubitkom u druge jedinice radi procene uticaja na korporaciju kao celinu. U svim područjima menadžeri moraju računovodstvene informacije koje su bitne za donošenje odluka i odluke donositi brzo. Odluke koje se odnose na tipove i izvore recimo dugoročnog finansiranja mnogo ređe se odnose na decentraliziranom nivou, a mnogo češće na nivou korporacije. U tim slučajevima menadžeri korporacije imaju bolje informacije o finansijskim terminima na različitim tržištima i mogu postići najbolje rezultate. Koristi decentralizacije su generalno veće ako su korporacije veće i loše organizovane. Ovakve korporacije se suočavaju sa većim nedostatkom pravih informacija o njihovom okruženju, zahtevaju detaljnije lokalno informisanje za vođenje različitih poslova, i imaju manje međuzavisnosti među poslovnim jedinicama.

Multinacionalne kompanije su veoma često decentralizovane zato što je centralizovana kontrola kompanije sa svojim poslovnim jedinicama na tri ili četiri kontinenta fizički i praktično nemoguća. Decentralizacija omogućava menadžerima u različitim zemljama da donose odluke koje koriste njihovo znanje o lokalnom poslovanju i da se bave nestabilnostima u njihovom pojedinačnom okruženju. Multinacionalne kompanije koje implementiraju decentralizovano odlučivanje dizajniraju sistem menadžment kontrole na računovodstvenim informacijama da meri i nadgleda izvršenje plana određene poslovne jedinice. Tehnologija informacija i komunikacija omogućuje protok računovodstvenih informacija radi pravovremenog izveštavanja i kontrole.

**Literatura:**

1. Spremić, I., Računovodstvo, HZRFD, Zagreb, 2003, str. 211
2. Upravljanje globalnim finansijskim funkcijama, London, Business International, 1992
3. Christie, A., Joye, M., Watts, R., Decentralizacija forme: Teorija i dokazi, Working Papre, University of Rochester, april, 1991.
4. Pokrajčić, D., Ekonomika preduzeća, Beograd, 2002
5. Ross. S.A., Wasterfield, R.W., Jafee, J., Corporate Finance, Irwin, 1996
6. Luccy., Costing, Cintinum, London, 2002.
7. Ostrenga, M.R., Probst, F.R., Journal of Cost Management, Vol. 6, No. 3, Fall, 1992,