

Originalni naučni rad

UDK 336.71.078.3:005.511

DOI 10.7251/SVR1511172N

UPRAVLJAČKO RAČUNOVODSTVO U FUNKCIJI POVEĆANJA PRODUKTIVNOSTI PREDUZEĆA U RESTRUKTURIRANJU

Prof. dr Srećko Novaković¹

Kompanija Solid Subotica Srbija

Prof. dr Dragan Vukasović

Nezavisni univerzitet Banja Luka

Abstrakt: Postupak restrukturiranja preduzeća u Srbiji po Zakonu o privatizaciji prethodi samoj privatizaciji i vrši se u cilju revitalizacije preduzeća. Sam postupak se javlja u mnogi različitim gradacija. Postoje različiti oblici restrukturiranja u zavisnosti od problema sa kojima se preduzeće suočava. U ovom radu ćemo obraditi jednu ekonomsku komponentu koja ima primarni značaj za revatalizaciju preduzeća u restrukturiranju a to je produktivnost rada. Upravljačko računovodstvo predstavlja ključnu funkciju u svakom preduzeću koje mora detaljnom analizom, a uzimajući u obzir sve specifičnosti delatnosti preduzeća, dati ključne smernice povećanja produktivnosti. Restruktuiranje predstavlja samo generalni izraz za mnoštvo aktivnosti koje ispred sebe imaju jedan cilj a to je povećanje konkurentske prednosti na globalnom tržištu. Da li će preduzeće postići svoj cilj to zavisi od uspešnosti samog procesa resturuktuiranja. Veliki broj aktivnosti, koji se mogu svesti pod pojam restrukturiranje je jedan od razloga što nema opšte prihvaćene definicije restrukturiranja. Jedno je činjenica da domaća preduzeća u procesu restrukturiranja akcent moraju staviti na povećanje produktivnosti kao primarne ekonomske komponente u službi pripreme za izlazak na globalno tržište.

Ključne reči: *restrukturiranje, ekonomska komponenta, produktivnost, analiza.*

UVOD

U proizvodnom preduzeću u restrukturiranju, od presudne je važnosti da se u periodu restrukturiranja ostvari planirani obim proizvodnje i da se iz godine u godinu povećava sa planiranim ekonomskim pokazateljima. Vremenski okvir u kome se sumiraju svi poslovni rezultati, pa i rast obima proizvodnje, potrebno je definisati tokom procesa restrukturiranja. Poslovanje proizvođača je uslovljeno moštvoim faktora, od kojih ono na neke može, a na neke ne može uticati. Restruktuiranje

¹ Profesor ekonomije

preduzeća ne može biti uspešno ako se u određenom vremenskom periodu ne ostvari planirani obim proizvodnje. Veoma je važno da obim produktivnosti proizvodnje stalno raste, što će dovesti i do rasta dobiti, kao vitalnog cilja poslovanja.

Kod većine proizvođača u restrukturiranju proizvodni asortiman je heterogen, a da bi se ostvarila planirana proizvodnja, potrebno je proizvesti i na tržište plasirati proizvedene količine svih vrsta proizvoda iz asortimana, što u današnjim uslovima poslovanja ne predstavlja lak zadatak. U periodu restrukturiranja svaki proizvođač treba da ostvaruje proizvodnju koju je planirao. Ukoliko se plan proizvodnje ne ostvari, ostaju neiskorišćeni proizvodni kapaciteti i ostali raspoloživi potencijali. Neostvarivanje planirane proizvodnje istovremeno znači i znatno odstupanje ostvarene proizvodnje od moguće to se najčešće događa zbog nemogućnosti prodaje planirane količine proizvoda preduzeća u restrukturiranju. Ostvarivanje planiranog obima proizvodnje, prema tome, uslovljeno je mogućnošću prodaje proizvoda na tržištu. Da bi održao i povećao obim prodaje koji treba da prati obim proizvodnje, treba pronaći ili nova tržišta ili pridobiti nove potrošače na postojećem tržištu. Finansijski rezultat interno se znatno može korigovati u pozitivnom smeru povećanjem produktivnosti rada. Sve informacije o kretanju produktivnosti nužno mora posedovati služba upravljačkog računovodstva. Njihovom detaljnom analizom, upravljačko računovodstvo daje konkretne predloge menadžmentu preduzeća u restrukturiranju u cilju povećanja produktivnosti, a samim tim, indirektno, i finansijskog rezultata poslovanja.

POTREBA RESTRUKTURIRANJA PREDUZEĆA

Svako preduzeće zbog proizvoda neprimerenog tržištu, loše kadrovske i organizacione strukture i sl. može doći u situaciju da mu je potrebna korenita promena, posebno u tranzicionim zemljama gde se proces privatizacije sprovodi uz velike limite i troškove, a ujedno kroz veliku lupu javnosti.² U ovakvoj situaciji je bila većina postsocijalističkih privrednih društava, koja su svoje poslovanje zasnivala na vantržišnim kriterijumima. Nevedene probleme moguće je rešiti procesom restrukturiranja. Restrukturiranje je proces koji u svojoj početnoj fazi sagledava sveobuhvatno stanje preduzeća, da bi se kroz naredne faze sagledala mogućnost revitalizovanja istog. Ključne faktore procesa restrukturiranja predstavljaju pojedinac ili grupa menadžera koja sprovodi postupak restrukturiranja. U tom smislu, najvažnije je izabrati grupu menadžera koju karakteriše spremnost za promene, odlučnost, liderska sposobnost, sposobnost komunikacije i prihvatanje ideje drugih menadžera.

Termin restrukturiranje nije eksplicitno određen. On se koristi kao generalni izraz za označavanje različitih transakcija. „Tokom osamdesetih imali smo talas korporativnih akvizicija, dezinvestiranje, odvajanje delova

² Novaković S. i dr. „Aspekti finansijskog kriminala u tranziciji“, Pravo i Politika, FEPPS, Novi sad 2/2011, str. 186.

preduzeća u samostalne jedinice, podele preduzeća, ponuda akcija delova preduzeća, ograničeno partnerstvo i Leverage By Out (LBO) – sve ovo je objedinjeno pod jednim nazivom – korporativno restrukturiranje³.

Kao ekonomska jedinica, preduzeće ima prevashodno ekonomske ciljeve, prema kojima se u funkcionisanju vodi i usmerava. Organizacija mora biti prilagođena ciljevima. Ostvarujući svoje eksterne i interne ciljeve, preduzeće obezbeđuje svoj opstanak i razvoj, šireći na taj način svoje razvojne horizonte koji označavaju mogućnost povoljnijeg položaja u okruženju u kojem preduzeće funkcioniše. Preduzeće koje ne ostvaruje svoje ekonomske ciljeve se po pravilu gasi, nestaje sa tržišta. Razvojni ciljevi su suštinski i trajni ciljevi preduzeća. U okruženju koje čini njegov životni prostor preduzeće je entitet, subjekt koji poštujući regulativu kao pravila ponašanja, svojim funkcionisanjem ostvaruje ekonomske efekte. Društvo, društveno okruženje, nije indiferentno prema stepenu ostvarivanja ekonomskih ciljeva preduzeća, jer u preduzeću funkcioniše deo ukupnih proizvodnih snaga društva, a od ekonomske efikasnosti upotrebe proizvodnih snaga društva zavisi nivo životnog standarda i društvenog nivoa razvijenosti određene zajednice. Neefikasni sistemi postaju podsistemi koji postaju balast za društvenu zajednicu. Njih društvena zajednica izdržava kroz stalno upumpavanje novih svežih potencijala kojima društvo raspolaže. Preduzeće kao organizacija dobija minimum sredstava za preživljavanje, uništavajući svoj viši sistem koji crpeći svoju snagu slabi potencijale. Kroz preusmeravanje svojih snaga na održavanje slabih podsistema društvena zajednica troši svoje potencijale, gubeći na taj način mogućnost da ekonomski efikasne organizacije razvojno stimuliše.

Na osnovu navedenih razloga, preduzeće kao samostalna i autonomna jedinica privrede je u svakom momentu pod prismotrom brojnih, za efekte njegovog funkcionisanja, zainteresovanih subjekata. Poremećaj u njegovom funkcionisanju, predstavlja signal za određene korekcije, odnosno izmene u njegovoj strukturi. Kratkotrajnim poremećajima, preduzeće se prilagođava izmenama svog ponašanja, prilagođavajući svoje funkcionisanje nastalim promenama prolaznog karaktera. Kad nastupe promene dugoročnog karaktera, koje nisu unapred ograničenog trajanja, preduzeće menja, sem ponašanja, i svoju strukturu. Restrukturiranje preduzeća postaje odgovor na nove izazove iz okruženja, ili i na, u strukturu ugrađene, prepreke za ostvarenje višeg nivoa efikasnosti preduzeća. Obimniji zahvat u strukturu preduzeća predstavlja restrukturiranje koje čini njegovu strukturalnu kompoziciju, sa osnovnim ciljem da nova struktura obezbedi kvalitetnije funkcionalne karakteristike preduzeća. To čini osnovne pretpostavke njegovog efikasnijeg ekonomskog delovanja. Preduzeće predstavlja izuzetno kompleksan organizacioni sistem komponovan od brojnih struktura, koje su predmet permanentnog usavršavanja i međusobnog usaglašavanja, pa se restrukturiranjem ne smatraju popravke, odnosno korekcije pojedinih izolovanih

³ Josein van Cappelle-Konijnenberg, „Restructuring, firm performance and control“, 2000, str. 6.

struktura. Restrukturiranje predstavlja proces uspostavljanja nove strukture preduzeća u kojem nijedna od postojećih njegovih podstruktura ne ostaje u postojećem obliku, statusu, obimu, značaju i odnosu prema ostalim podstrukturama, prema preduzeću kao sistemu i prema pojedinim elementima okruženja. U tom procesu se pojedini delovi preduzeća javljaju kao balast, oni se gase jer nemaju mesta u novoj strukturi preduzeća, drugima se zbog redukovanja značaja umanjuju uloge, nekima se povećavaju uloge i značaj, i , na kraju, formiraju se sasvim novi podsistemi, a istovremeno se koriguju linije komuniciranja, odgovornost, odnosi centralizacije i decentralizacije, hijerarhija. Svi podsistemi se stavljaju u nove pozicije i odnose, što dovodi do novih kvaliteta u strukturi i funkcionisanju preduzeća i efektima funkcionisanja njegove ekonomije.

Za razliku od preduzeća koja vrše restrukturiranje, zbog nastalih teškoća, postoje preduzeća kojima restrukturiranje predstavlja trajnu razvojnu strategiju. Restrukturiranje je način njihovog dugoročnog ponašanja, sredstvo koje efikasno koriste radi ostvarivanja viših efekata u funkcionisanju. To su liderska preduzeća koja imaju vodeće pozicije u svojoj grani, preduzeća koja imaju preaktivistički i inektivistički orijentisani menadžerski tim. Takva preduzeća sebi ne dozvoljavaju luksuz prilaznja razvojnim pragovima kao situacijama u kojima je restrukturiranje jedini izlaz iz postojećeg stanja. Ona, sa razvijenim sluhom za buduća događanja u okruženju, uz razvijeni istraživački razvoj kreću se ispred okruženja, povećavajući svoje prednosti nad svojim konkurentima i kroz češće obavljanje restrukturiranja izvlače uvek veće efekte od onih preduzeća koja ih slede, i posebno u odnosu na ona koja su inertna. Lideri u restrukturiranju kreću se pod uticajem internih faktora prevashodno subjektivnog karaktera. Restrukturiranje za njih ne predstavlja uslov opstanka, ali je to uslov održavanja i poboljšanja pozicije preduzeća u okruženju i posebno u odnosu na konkurente. Restrukturiranje, kao proces uspostavljanja nove strukture preduzeća, ne može se tretirati kao akt koji se momentalno izvodi. To je proces koji ima svoje trajanje obavljanja izmena strukture preduzeća i njegovih odnosa sa okruženjem. Bez obzira na to da li restrukturiranje predstavlja reakciju na pretnje opstanka preduzeću ili pak reakciju na izazove, ono ne predstavlja stihijsku, uslovljenu reakciju. To je izuzetno kompleksna aktivnost na živom ekonomskom subjektu, te mora biti osmišljena, planirana, koordinirana i kontrolisana kako bi se postigli željeni efekti. Restrukturiranje je uvek i isključivo stvar odluke, bez obzira na to da li je neophodnost ili želja za očuvanjem pozicije. Bez odluke organa upravljanja preduzeća, ne ulazi se u restrukturiranje, odnosno za život preduzeća zainteresovanih subjekata. Restrukturiranje preduzeća se izvodi po usvojenom planu, odnosno programu u etapama ili fazama – korak po korak, pri čemu se u svakoj narednoj fazi uključuje sve veći broj subjekata. To je lanac promena u kojem prethodno izvršene promene najčešće uslovljavaju buduće, mada se često i veći broj promena izvodi istovremeno.

Preduzeća, zbog složenosti ovog procesa, često koriste usluge konsultantskih i ekspertskih organizacija za izradu programa restrukturiranja, dok se u samom preduzeću angažuju svi kreativni potencijali radi efikasnog obavljanja ovih poslova. Efikasnost sprovođenja procesa restrukturiranja u direktnoj je funkciji vremena potrebnog za restrukturiranje. Restrukturiranje se mora izvesti u što kraćem vremenskom periodu i uz što manje napora i žrtava. To znači da se preduzeće i u obavljanju ovih poslova podvrgava delovanju ekonomskih principa, odnosno osnovnim principima racionalnosti delovanja. Restrukturiranje je proces koji se tiče svih podstruktura preduzeća, a time i celog sistema. Preduzeće u svom restrukturiranju ne ruši prethodno izgrađene podstrukture, niti razgrađuje ono što je dobro i što se mora racionalno uklopiti i ugraditi u novu strukturu. Iz postojećeg sistema mogu se, uz određene korekcije, iskoristiti kvalitetni segmenti i uneti u novoizgrađenu strukturu sistema, pod uslovom da imaju svoje mesto i svoje funkcije čijim izvršavanjem će davati doprinos ostvarenju ciljeva restrukturiranog preduzeća. Kao osmišljena i planska aktivnost izuzetno kompleksnog karaktera, restrukturiranje preduzeća mora imati svoje ciljeve. Kao i svaka druga aktivnost u privrednim subjektima, tako se i ova aktivnost obavlja u skladu sa ekonomskim ciljevima. Procesom restrukturiranja preduzeća ne ostvaruju se neposredni ekonomski ciljevi preduzeća, mada su oni glavni motivatori ovog procesa. Restrukturiranjem preduzeća se samo stvaraju preduslovi za ekonomski efikasnije delovanje preduzeća, čime preduzeće dolazi u poziciju da lakše ostvaruje ekonomske ciljeve. Iako se ekonomski ciljevi ne ostvaruju neposredno restrukturiranjem preduzeća, oni predstavljaju vrhovni cilj restrukturiranja, jer se kao posledica restrukturiranja očekuje ekonomski efikasnije funkcionisanje preduzeća. Otvaranje novih razvojnih horizonata preduzeća postavlja se kao osnovni neposredni cilj procesa restrukturiranja, što znači da revitalizovanje osnovnih struktura sistema preduzeća, odnosno kreiranja preduzeća sa takvim kvalitetima koji mu omogućavaju efikasnije korišćenje potencijala kojima raspolaže, predstavlja cilj restrukturiranja. Proces restrukturiranja osim ekonomskih ciljeva, ima i niz drugih ciljeva koji su pratećeg, odnosno sekundarnog karaktera. Na restrukturiranje utiču, različitom snagom, brojne pojave, činjenice i odnosi internog i eksternog karaktera. Složenost strukture i funkcija preduzeća, njegovih veza i odnosa sa okruženjem kao višim sistemom čini praktično neiscrpnom listu mogućih uticaja na restrukturiranje.

„Nema preduzeća čiji menadžment ne govori, barem za javnost, da želi organizaciju koja je dovoljno fleksibilna da se brzo prilagodi na promenljive tržišne uslove, dovoljno inovativnu da održi svoje proizvode i usluge tehnološki ažurnima, te sposobnu za pružanje korisničkih usluga i maksimalnog kvaliteta. Prema tome, ukoliko menadžment želi preduzeća koja su okretna, žustra, fleksibilna, konkurentna, inovativna, efikasna, fokusirana na kupca i profitabilna, zašto su onda tolika preduzeća nezgrapna, kruta, troma, nekonkurentna, neefikasna, omalovažavaju

potrebe kupaca i gube novac? Odgovori leže u načinu poslovanja tih preduzeća, te u razlozima zbog kojih posluju na taj način. Rezultati koja poduzeća stvarno postignu se često dosta razlikuju od rezultata koje njihove uprave žele postići.⁴ Spoznaja značaja, intenziteta i pravca dejstva pojedinih faktora, od izuzetnog značaja je za pravilno i efikasno sprovođenje procesa restrukturiranja.

PRODUKTIVNOST U PROCESU RESTRUKTURIRANJA

U upravljačkom računovodstvu postoje različite definicije pojma produktivnosti. Tako se govori npr. o produktivnosti mašine, pogona, radionice i sl. Pojam produktivnosti u restrukturiranju ćemo primenjivati samo na jedan od tri osnovna elementa reprodukcije: na radnu snagu. Kada se govori o produktivnosti, misli se na ljudski rad, koji je jedini tvorac svih vrednosti. Zato se pojam produktivnost najčešće upotrebljava u dužem obliku: produktivnost rada. Pritom se podrazumeva i živi i minuli rad. Razlog je u nemogućnosti adekvatnog merenja minulog rada i u činjenici da se živi i minuli rad ne mogu meriti istim merilima. Produktivnost rada može se povećati na jedan od sledećih načina:

- porastom količine učinaka uz istu količinu uloženog rada u nepromenjenoj dužini, u istom radnom vremenu,
- ostvarenjem iste količine učinaka uz manje uloženog rada u kraćem radnom vremenu.

Produktivnost rada se može izraziti recipročno kao odnos uložene količine rada i ostvarene količine učinaka, čime se dobija prosečni utrošak radnog vremena, kojim se meri utrošak radne snage po jedinici učinka.

Analiza ostvarene produktivnosti može se vršiti na dva načina:

- naturalno, i
- vrednosno.

Pod naturalnim izražavanjem količine rada uloženog u proizvodnju određene količine učinaka, pojavljuju se najčešće sledeće dileme:

- koji rad uzeti u obzir u analizu produktivnosti,
- koju vremensku jedinicu upotrebiti u analizi,
- kakav treba biti odnos produktivnosti i intenziteta rada.

Broj zaposlenih u procesu proizvodnje, uz utrošeno radno vreme, najčešće je upotrebljavana kategorija za istraživanje količina utrošenih rada u analizi produktivnosti.

Pri naturalnoj produktivnosti obično se u proizvodnji rad deli na:

- direktne radnike, čiji je rad utrošen na izradi ili preradi predmeta rada,
- indirektne radnike, čiji je rad utrošen na poslovima pomoćnih operacija,

⁴ Hammer Michael i Champy James, Reinženjering tvrtke 'Harpe bussines', Mate, Zagreb, 2004, str. 6.

- ostale radnike, rad koji je utrošen na poslovima organizacije i stvaranja uslova za normalno poslovanje preduzeća.

Analitičko merenje produktivnosti koje se može još dalje raščinjavati na pojedine grupe unutar navedenih grupa radnika, omogućuje donošenje zaključaka o doprinosu svake pojedine kategorije radnika u proizvodnji određene količine učinaka. U savremenim uslovima privređivanja, kad raste značaj organizacionih poslova za stvaranje što povoljnijih uslova poslovanja, rad bilo koje grupe radnika može znatno uticati na produktivnost. Većom modernizacijom i automatizacijom proizvodnje sve je manje radnika u direktnom kontaktu sa predmetima rada. Odnosno, baš zahvaljujući porastu produktivnosti rada zbog primene naučnih dostignuća, sve više se povećava broj radnika koji ne učestvuju u neposrednom procesu proizvodnje, pa time raste upravo njihov značaj za povećanje produktivnosti.

Utrošak radne snage može se praktično meriti jedino vremenskim trajanjem procesa rada. Za merenje produktivnosti u proizvodnim preduzećima upotrebljavaju se, kao vremenske jedinice: radnik–dan, radnik–mesec i radnik–godina. Radnik–sat je najprikladnija vremenska jedinica za merenje utroška radne snage, pa se na osnovu nje dobija najrealniji prikaz kretanja produktivnosti. Treba naglasiti da je u upravljačkom računovodstvu utvrđivanje radnik–sata najčešće teško izvesti u praksi.

Produktivnost se može podići na razne načine: uvođenjem savršenijih sredstava za rad, primenom novih tehnoloških metoda, upotrebom pogodnijih predmeta rada, školovanjem radnika i sl. Svi ti načini omogućuju postizanje veće količine učinaka u istom vremenu, a da se pritom ne povećava zamaranje radnika. Povećanje produktivnosti može se postići i pojačanim intenzitetom rada radnika. Ovde treba, pre svega, imati na umu da je ljudska energija lako iscrpna i da nakon određenog vremena intenzifikacije rada, osobito kada se teži maksimumu, dovodi do opadanja produktivnosti rada. Zato je nužno utvrditi sve okolnosti koje određuju optimalnu produktivnost. Normalni učinak postiže se na području optimalnog intenziteta rada, čija se gornja, a ni donja granica, ne sme preći. Prelaskom gornje granice i sve većim udaljavanjem od nje, štetnost za ljudsko fizičko i psihičko zdravlje postaje sve opasnije, što se onda odražava na povećanje troškova, odnosno smanjenje produktivnosti. S druge strane, intenzitetom rada optimalnog poslovanja preduzeće postaje nedovoljno racionalno, odnosno nivo produktivnosti je ispod objektivno mogućeg, a posledica je viša cena koštanja učinaka.

Vrednosno izražavanje produktivnosti sastoji se u tome da se količine proizvedenih učinaka množe sa prodajnim cenama, a utrošeni rad prikaže u novčanom izrazu za utrošak radnog vremena, tj. u zaradama zaposlenim. Vrednosno izražavanje uopšteno ima uz pozitivne strane i određene nedostatke (predstavljeno kroz stalno osciliranje cena). Treba uvek težiti da vrednosno merenje produktivnosti zadrži karakter količinskog merenja. To se postiže upotrebom standardnih cena, pomoću

kojih se izbegava uticaj promena cena na tržištu. Ako se vrednosna analiza vrši po tekućim cenama, dobija se iskrivljena slika produktivnosti, jer zbog promena cena na tržištu indeks produktivnosti može pokazivati porast, iako stvarnog porasta nije bilo. Osim toga, kod takvog obračuna ne mogu se uporediti pokazatelji različitih preduzeća.

Jedna od metoda za analizu produktivnosti izražavanja raznovrsnog asortimana proizvodnje i uložene količine rada, je radna metoda, koja količinu učinaka izražava u norma-satima, a utrošeno radno vreme u efektivnim satima: kada podelimo norma-sate sa efektivnim satima dobijamo koeficijent produktivnosti. Analizu kretanja produktivnosti prikazaćemo na jednostavnom primeru.

Vrsta proizvoda	Tip proizvoda	Jedinica mere	Norma sat po paru / min	Ukupna proizvodnja u norma satima (min)
Cipela	C01	par 50	10	500
	C02	par 80	11	880
	C03	par 20	8	160
Čizma	Č01	par 10	20	200
	Č02	par 20	25	500
Sandala	S01	par 1000	3	900
	S02	par 1500	7	1050
	S03	par 1700	8	1360
	S04	par 1300	6	780
				6.330

Za ostvarenje proizvodnje utrošeno je 5000 efektivnih sati. U sledećem obračunskom periodu ostvarena je proizvodnja 6820 norma-sati uz utrošak 5100 efektivnih sati.

Analiza kretanja produktivnosti preduzeća je:

$$K_p = \frac{UP_0}{Es_0} = \frac{6330}{5000} = 1,267 \quad K_p = \frac{UP_1}{Es_1} = \frac{6820}{5100} = 1,337$$

ODNOSNO

$$K_p = \frac{Es_0}{UP_0} = \frac{5000}{6330} = 0,789 \quad K_p = \frac{Es_1}{UP_1} = \frac{5100}{6820} = 0,789$$

INDEKSI

$$I_{kp} = \frac{1,337}{1,267} \cdot 100 = 1,055\% \quad I_{kp} = \frac{0,747}{0,789} \cdot 100 = 0,94\%$$

U baznom periodu pre procesa restrukturiranja norma je premašena za 26,7%, jer je na jedan efektivan sat u periodu restrukturiranja norma premašena za 33,7% (na 1 Es ostvareno je 1,337% Ns). Odnosno,

produktivnost je povećana za 5.5%, jer je u tekućem razdoblju ostvareno 0.0682 norma sata manje po svakom efektivno utrošenom satu. Kretanje produktivnosti kao odnosa utrošenog rada i ostvarenog učinka (Kp) pokazuje da u periodu restrukturiranja trošimo 0.75 efektivnih sati za ostvarenje 1 norma sata, a u periodu pre restrukturiranja za jedan norma sat utrošeno je 0,79 efektivnih sati. Iz tih razloga se produktivnost povećala, kako je već konstatirano za 5,5%. Prednosti analize produktivnosti u upravljačkom računovodstvu pomoću radne metode osobito dolaze do izražaja zbog mogućnosti da se pomoću nje obuhvate poluproizvodi i nedovršena proizvodnja. Međutim, primena radne metode za komparaciju kretanja produktivnosti između preduzeća je ograničena, jer svaka od njih ima svoje individualne norme. Osim toga, po toj metodi uzima se u obzir samo rad neposrednih radnika, a zanemaruje rad ostalih radnika.

ZAKLJUČAK

Preduzeće u restauriranju posredstvom kvaliteta i konkurentске snage proizvoda stalno pridobija nove potrošače. Pri tome je vrlo važno da rast obima proizvodnje pod uticajem rasta produktivnosti bude što veći, naročito ako dođe do pada obima proizvodnje pod uticajem ostalih faktora. Ako je rast obima proizvodnje pod uticajem rasta produktivnosti veći od pada obima produktivnosti pod uticajem ostalih faktora, onda će ostvarena dobit u posmatranom periodu biti veća od dobiti u prethodnom periodu. Za proizvođača u restrukturiranju je, svakako, najpovoljnije kada rast produktivnosti, obima proizvodnje i ostali faktori u proizvodnom ciklusu deluju u smeru rasta obima prodaje.

Zadatak službe upravljačkog računovodstva u procesu restrukturiranja preduzeća je da sveobuhvatnom analizom produktivnosti dođe do relevantnih informacija, a sve u cilju povećanja produktivnosti i pripreme preduzeća za izlazak iz procesa restrukturiranja, njegovoj sanaciji i prilagođavanju tržišnim uslovima poslovanja.

Obim proizvodnje presudno utiče na ekonomske rezultate i poslovanje u procesu restrukturiranja proizvođača. Bez rasta obima proizvodnje, a time i prodaje, teško se može postići krajnji ekonomski cilj –dobit. Rast obima proizvodnje je faktor dobiti, posredno preko produktivnosti, a nakon toga i preko obima prodaje. Glavni nosilac rasta obima proizvodnje je proizvod. U sadržini proizvoda rastom obima proizvodnje uz povećanje produktivnosti nastaje njegov nov ekonomski kvalitet. Proizvodnja čiji obim raste iz perioda u period, preko obima delom dobija ekonomski kvalitet. Rast obima proizvodnje u restrukturiranju posredstvom povećanja produktivnosti pozitivno utiče na ekonomske rezultate poslovanja proizvođača.

MANAGEMENT ACCOUNTING IN ORDER TO INCREASE THE PRODUCTIVITY OF COMPANIES IN RESTRUCTURING

Professor Srećko Novaković PhD, professor Dragan Vukasović PhD

Abstract: In Serbia under the Law on Privatization the process of restructuring preceded the privatization. It is for revitalize the company. The procedure

occurs in many different grades. There are different forms of restructuring, depending on the problems that the company faces. We handle an economic component, which has a primary importance for revitalization companies in restructuring and that the productivity of labor. Management accounting is a key function in any company that has a detailed analysis, provide key guidance to increase productivity. Restructuring is the general term for a variety of activities which have one goal and that is to increase the competitive advantage in the global marketplace. Whether the company will achieve its target to depend of the success of the process restructuring. A large number of activities that can be subsumed under the notion of restructuring is one of the reasons that there is no generally accepted definition of restructuring. The fact is that domestic companies in restructuring must put emphasis on increasing productivity as the primary economic component in the service of enter on the global market.

Key words: *restructuring, economic component, productivity, analysis.*

LITERATURA

- 1) Bovis, C. H., (2009). *Financing Services of General Interest in the EU*, The European Law Journal. Vol.11 No 1/2005Shim, S. K., Siegel, J. G., *Budgeting Basics and Beyond, third edition*, Wiley, John Wiley & Sons, Inc
- 2) Braley, R. A., Myers, S. C., Marcus, A. J. (2007). *Osnove korporativnih finansija*, Mate, Zagreb
- 3) Fabbozi, F. J., Draker, P. P. (2009). *Finance: Capital Markets, Financial Management and Investment management*, John Wiley & Sons
- 4) Gitman L. J. (2009). *Principles of Managerial Finance*, 12th ed., Person Prentice Hall, 2009
- 5) Hammer Michael i Champy James (2004). *Reinženjering tvrtke 'Harpe bussines'*, Mate, Zagreb
- 6) Josein van Cappelle (2000). Konijnenberg, „Restructuring, firm performance and control“
- 7) Novaković S. i dr. „Aspekti finansijskog kriminala u tranziciji“, *Pravo i Politika*, FEPPS, Novi Sad 2/2011.
- 8) Whish, R. (2009). *Competition Law*, Oxford Univers.