

## BIHEIVIORISTIČKI PRISTUP UPRAVLJAČKOM RAČUNOVODSTVU U HRVATSKOJ

*Autorica istražuje postojanje čimbenika koji utječu na nastanak razlika iz skupine elemenata biheiviorističkog pristupa kojima se nastoji objasniti funkcioniranje upravljačkog računovodstva u praksi, odnosno ukazati kakvo bi ono moralo biti, uzimajući u obzir dane čimbenike. Na uzorku od stotinu četrdeset hrvatskih poduzetnika dokazala je postojanje utjecajnih čimbenika koji omogućuju razumijevanje različitosti u razvojnoj razini pojedinih sustava upravljačkog računovodstva.*

### Uvod

Upravljačko je računovodstvo u Hrvatskoj na nižoj razvojnoj razini u odnosu na financijsko računovodstvo, čijem je unapređivanju i usuglašivanju u međunarodnim okvirima značajno pridonijela primjena međunarodnih računovodstvenih standarda. No, u teškim gospodarskim uvjetima, upravo je njegov output ključan za osiguranje djelotvornog menadžmenta. Stoga je u razvitak upravljačkog računovodstva potrebno uložiti mnogo više napora, vremena i resursa. Intenzitet, dinamika njegova razvitka kod pojedinih poduzetnika ovisit će o specifičnostima koje obilježavaju njihovo poslovanje. Ti su utjecajni čimbenici ovim istraživanjem ispitani u skladu s biheiviorističkim pristupom upravljačkom računovodstvu, koji upotpunjuje ekonomski pristup pri eksplicaciji primijenjenih modela i tehnika upravljačkog računovodstva. Ispitivanje je obavljeno na uzorku od ukupno stotinu četrdeset poduzetnika hrvatskog gospodarstva u drugoj polovini devedesetih godina. Iz te je mase izuzeto dvadesetak poduzetnika zbog nekonzistentnosti, kontradiktornosti odgovora čime nije narušena reprezentativnost uzorka i mogućnost izvođenja zaključaka na osnovi provedenih statističkih testova. Iz skupine elemenata koje biheivioristički pristup ističe kao utjecajne čimbenike upravljačkog računovodstva, izdvojeni su pojedini elementi i nadopunjeni su dodatnim potencijalnim utjecajnim

---

\* L. Mošnje-Škare, docent Fakulteta ekonomije i turizma "Dr. Mijo Mirković", Pula. Članak primljen u uredništvu: 20. 04. 2000.

čimbenicima. Njihovom se analizom i u uvjetima slabe opće razvijenosti upravljačkog računovodstva mogu objasniti ipak postojeće razlike u dostignutim razinama njegova razvitka kod pojedinih poduzetnika.

### **Bihevioristički i ekonomski pristup upravljačkom računovodstvu**

Prema pristupu upravljačkom računovodstvu razvijenom kasnih sedamdesetih godina (tzv. "contingency theories of management accounting") dizajn i funkcija upravljačkog računovodstva pod utjecajem su tri skupine čimbenika: (a) čimbenici okruženja (razina nesigurnosti, složenosti, sukoba, konkurencije), (b) čimbenici tehnologije (priroda proizvodnog procesa, stupanj rutiniziranosti, različitost zadataka), (c) čimbenici organizacijske strukture (veličina, međuovisnost, decentralizacija).<sup>1</sup>

Razmatranjem tih čimbenika nastoji se postići razumijevanje postojećih rješenja u području upravljačkog računovodstva u praksi, odnosno utvrditi kakav bi model upravljačkog računovodstva bio najprikladniji u specifičnim okolnostima. Time se proširuje uzak ekonomski pristup upravljačkom računovodstvu u skladu s postavkama neoklasične ekonomske teorije.

Ekonomski pristup upravljačkom računovodstvu u šezdesetim je godinama rezultirao složenim matematičkim modelima analize problema u upravljačkom računovodstvu koji su stoga bili rijetko primjenjivi u praksi. U sedamdesetim godinama razvio se pristup "ekonomske informacija" kojim su se komparativno sagledali troškovi pripreme informacija u odnosu na koristi od njihove upotrebe, ali taj postupak zbog poteškoća procjene također nije bio šire praktično zastupljen. U osamdesetim godinama taj se pristup proširuje, pa se ekonomski model upotpunjuje sagledanjem biheviorističkih odnosa u poduzeću s naglaskom na odnos principal (nadređeni) - agent (podređeni) gdje se osim njihove ekonomske racionalnosti, osobnog interesa, razmatraju i njihove preferencije, uvjerenja i raspoložive informacije ("agency theory"). Ukazuje se na to kako se vlasnici moraju koristiti računovodstvenim informacijama da bi kontrolirali menadžment i zaposlenike.<sup>2</sup>

Dakle, ekonomskim se racionalizmom najčešće tumači svrhovitost outputa upravljačkog računovodstva, ali je to tek jedna od njegovih uloga koje mogu biti (Earl, Hopwood, Burchell, Chua, Kelly, Pratt):

- (1) Racionalistička / instrumentalna. Kao što je prethodno navedeno, uloga upravljačkog računovodstva jest osigurati osnovu za racionalno ekonomsko odlučivanje.
- (2) Simbolička. Informacije upravljačkog računovodstva često nadmašuju potreban opseg za donošenje odluka poprimajući ulogu simbola kompeten-

<sup>1</sup> Drury, C.: "Management and Cost Accounting", International Thomson Business Press, London, 1996., str. 642-643.

<sup>2</sup> Ibidem, str. 853-854.

tnosti menadžmenta, njegove pouzdanosti, reputacije zbog privida korištenja široke informacijske osnove.

- (3) Politička / pregovaračka. Računovodstvena informacija nerijetko služi kao čimbenik osnaživanja političke moći ili jačanja pregovaračke pozicije korisnika.
- (4) Opravdavajuća / retrospektivno racionalistička. Računovodstvene informacije koriste se i u svrhu opravdavanja već poduzetih mjera, ukazujući na racionalnost njihove provedbe.
- (5) Represivna / dominirajuća / ideološka. Promatrajući menadžersku kontrolu iz perspektive procesa rada, odnosno prema zagovornicima ove škole, upravljačko računovodstvo omogućuje očuvanje klasnog sustava kapitalizma, osiguravajući dominaciju vlasnika nad sudionicima radnog procesa.

Dakle, proširujući ekonomski racionalizam socio-političkom i organizacijskom dimenzijom, omogućuje se kvalitetniji pristup oblicima i razvijenosti modela upravljačkog računovodstva, odnosno izgrađuje se biheivioristički pristup upravljačkom računovodstvu.

### **Upravljačko računovodstvo u Hrvatskoj – biheivioristički pristup**

Primjena međunarodnih računovodstvenih standarda u Republici Hrvatskoj pridonijela je razvitku financijskog računovodstva na ovom području i njegovom postupnom usuglašavanju s međunarodnim računovodstvenim sustavima. S druge strane, upravljačko računovodstvo znatno zaostaje za razvitkom financijskog računovodstva. Još je uvijek nedovoljno prepoznata uloga računovodstva kao sustava koji ne postoji isključivo radi ispunjivanja zakonskih normi, već zbog zadovoljavanja potreba za kvalitetnom informacijom - namijenjenoj kako eksternim, tako i internim korisnicima - ponajprije menadžmentu.

No, usprkos toj općoj ocjeni, evidentne su razlike u razvitku sustava upravljačkog računovodstva među poduzetnicima. U ovom su radu ispitani uzroci nastanka takvih razlika, odnosno čimbenici okruženja, tehnologije i organizacije koji u skladu s postavkama biheiviorističkog pristupa mogu utjecati na modele i tehnike upravljačkog računovodstva, odnosno, u našem slučaju, na stupanj njegova razvitka, jer je o specifičnim modelima i tehnikama u postojećim uvjetima još uvijek preuranjeno raspravljati.

U skupini čimbenika okruženja ispitani su uvjeti poslovanja, odnosno nesigurnost i složenost uvjeta poslovanja (tablica 1) kao potencijalni utjecajni čimbenik razvitka upravljačkog računovodstva. Ocjenama od 1 do 5 ocijenjeni su stupanj razvoja upravljačkog računovodstva (1 = veoma nisko razvijeno, ... 5 = veoma visoko razvijeno), kao i uvjeti poslovanja (1 = veoma rizični, nesigurni, složeni uvjeti poslovanja, ... 5 = nisko rizični uvjeti poslovanja, visoke stabilnosti, sigurnosti). Zbog niskih frekvencija (manjih od 5), a radi valjanosti izvođenja

hi-kvadrat testa, grupirane su ocjene (4-5) za razvitak upravljačkog računovodstva i ocjene (3-5) za nesigurnost uvjeta poslovanja.

Tablica 1.

RAZVIJENOST UPRAVLJAČKOG RAČUNOVODSTVA I UVJETI POSLOVANJA  
(RIZIČNOST, SLOŽENOST) U UZORKU PODUZETNIKA HRVATSKOGA  
GOSPODARSTVA U DRUGOJ POLOVINI DEVEDESETIH GODINA

	A	B	
1:	10 (6.61)	6 (9.39)	16
2:	14 (9.09)	8 (12.91)	22
3:	13 (16.94)	28 (24.06)	41
4:	13 (17.36)	29 (24.64)	42
	50	71	121

Chi squared = 10.9032

3 degrees of freedom

Tail probability = 0.0123

Legenda:

- 1 - ocjena razvijenosti upravljačkog računovodstva 1
- 2 - ocjena razvijenosti upravljačkog računovodstva 2
- 3 - ocjena razvijenosti upravljačkog računovodstva 3
- 4 - ocjene razvijenosti upravljačkog računovodstva 4-5

A-ocjene nesigurnosti i složenosti uvjeta poslovanja 1-2

B-ocjene nesigurnosti i složenosti uvjeta poslovanja 3-5

Izvor: Vlastiti izračun.

Testom je dokazana međuovisnost razvitka upravljačkog računovodstva i obilježja uvjeta poslovanja (razina signifikantnosti  $p = 0,0123$ ). Naime, u rizičnijim, nesigurnijim uvjetima poslovanja utvrđena je slabija razvijenost upravljačkog računovodstva, a ona je viša u stabilnijim uvjetima poslovanja u usporedbi s očekivanim frekvencijama (u zagradi) u slučaju nepostojanja navedene međuovisnosti.

Zapravo bi složenost uvjeta poslovanja morala nametati potrebu za što razvijenijim upravljačkim računovodstvom, kako bi se kvalitetnom i pravodobnom informacijom omogućilo odlučivanje koje će polučiti najpovoljniji ishod u borbi za egzistencijom. No, proizlazi da se takva relacija u našem okruženju ne shvaća na navedeni način, pa u turbulenciji uvjeta poslovanja razvitka upravljačkog računovodstva i nema primarno značenje, već dobiva na važnosti tek u povoljnijem stabilnijem okruženju, kada se pronalazi nešto vremena i resursa koji se tada mogu posvetiti i ovom problemu.

Dalje je ispitan utjecaj intenziteta konkurencije na razvitak upravljačkog računovodstva (tablica 2.). Intenzitet je ocijenjen od 0-5 (0 = nema konkurencije, ... 5 = izrazito intenzivna konkurencija). Formirane su skupine s ocjenama intenziteta konkurencije (0-3) i (4-5) i s ocjenama razvijenosti upravljačkog računovodstva (1-2) i (3-5). Postojanje međuovisnosti dokazano je hi-kvadrat testom ( $p=0,0349$ ).

Tablica 2.

RAZVIJENOST UPRAVLJAČKOG RAČUNOVODSTVA I INTENZITET  
KONKURENCIJE U UZORKU PODUZETNIKA HRVATSKOGA  
GOSPODARSTVA U DRUGOJ POLOVINI DEVEDESETIH GODINA

	A	B	
1:	19 (13.82)	19 (24.18)	38
2:	25 (30.18)	58 (52.82)	83
	44	77	121

Chi squared = 4.4516

1 degrees of freedom

Tail probability = 0.0349

*Legenda:*

1 - ocjene razvijenosti upravljačkog računovodstva 1-2

2 - ocjene razvijenosti upravljačkog računovodstva 3-5

A - ocjene intenziteta konkurencije 0-3

B - ocjene intenziteta konkurencije 4-5

*Izvor:* Vlastiti izračun.

Naime, u uvjetima slabije konkurencije, u većoj mjeri u odnosu na očekivanja zabilježen je nizak stupanj razvitka upravljačkog računovodstva, a relativno razvijenije upravljačko računovodstvo vezuje se uz intenzivniju konkurenciju. Takav je rezultat u skladu s osnovnim zadaćama upravljačkog računovodstva koje mora proizvesti kvalitetnu informaciju kao ključan resurs u konkurentskoj borbi.

Analiza utjecaja čimbenika okruženja u nastavku se upotpunjuje razmatranjem stabilnosti potražnje (tablica 3.). Stabilnost potražnje ocijenjena je ocjenama od 1-5, od veoma nestabilne do stabilne potražnje. Grupirane su ocjene stabilnosti potražnje (1-3) i (4-5) i ocjene razvijenosti upravljačkog računovodstva (1-2), 3 i (4-5).

Tablica 3.

RAZVIJENOST UPRAVLJAČKOG RAČUNOVODSTVA I STABILNOST  
POTRAŽNJE U UZORKU PODUZETNIKA HRVATSKOGA  
GOSPODARSTVA U DRUGOJ POLOVINI DEVEDESETIH GODINA

	A	B	
1:	27 (20.49)	10 (16.51)	37
2:	21 (23.26)	21 (18.74)	42
3:	19 (23.26)	23 (18.74)	42
	67	54	121

Chi squared = 6.8744

2 degrees of freedom

Tail probability = 0.0322

Legenda:

1 - ocjene razvijenosti upravljačkog računovodstva 1-2

2 - ocjena razvijenosti upravljačkog računovodstva 3

3 - ocjene razvijenosti upravljačkog računovodstva 4-5

A - ocjene stabilnosti potražnje 1-3

B - ocjene stabilnosti potražnje 4-5

Izvor: Vlastiti izračun.

Pri nestabilnijoj potražnji upravljačko je računovodstvo slabije razvijeno, a u uvjetima manje nestabilnosti vrijedi suprotno ( $p=0,0322$ ). Stabilnija potražnja odražava se na bolju uspješnost poslovanja, a kod uspješnijih poduzetnika realnije je očekivati ulaganja u razvitak onih sustava, pa tako i upravljačkog računovodstva, koji će pridonijeti daljem pospješivanju poslovanja. Sa druge strane, u uvjetima nestabilne potražnje, takve se inicijative potiskuju "u drugi plan" zasjenjene superiornijim problemima zbog varijacija potražnje, iako bi upravo takve okolnosti prije svega zahtijevale odgovarajuću informacijsku podlogu efikasnog menadžmenta u takvom okruženju.

Tehnološki čimbenik dalji je element u analizi utjecaja na razvijenost upravljačkog računovodstva sa stajališta biheviorističkog pristupa (tablica 4). Ocjenama od 1-5 ocijenjen je intenzitet tehnološkog unapređenja pojedinog poduzetnika od veoma niskog do veoma visokog. Ocjene intenziteta tehnološkog unapređenja, kao i stupnja razvijenosti upravljačkog računovodstva grupirane su: (1-2), 3, (4-5).

Tablica 4.

**RAZVIJENOST UPRAVLJAČKOG RAČUNOVODSTVA I TEHNOLOŠKO  
UNAPREĐIVANJE U UZORKU PODUZETNIKA HRVATSKOGA GOSPODARSTVA  
U DRUGOJ POLOVINI DEVEDESETIH GODINA**

	A	B	C	
1:	21 (12.68)	11 (13.32)	7 (13.00)	39
2:	10 (13.66)	15 (14.34)	17 (14.00)	42
3:	9 (13.66)	16 (14.34)	17 (14.00)	42
	40	42	41	123

Chi squared = 12.7031

4 degrees of freedom

Tail probability = 0.0128

*Legenda:*

1 - ocjene razvijenosti upravljačkog računovodstva 1-2

2 - ocjena razvijenosti upravljačkog računovodstva 3

3 - ocjene razvijenosti upravljačkog računovodstva 4-5

A - ocjene intenziteta tehnološkog unapređivanja 1-2

B - ocjena intenziteta tehnološkog unapređivanja 3

C - ocjene intenziteta tehnološkog unapređivanja 4-5

*Izvor:* Vlastiti izračun.

I ovdje je dokazano postojanje međuovisnosti ( $p=0,0128$ ) na način da se niži stupanj razvitka upravljačkog računovodstva vezuje uz niži intenzitet tehnološkog unapređivanja i obrnuto. Intenziviranje tehnološkog unapređivanja nameće potrebu za raspolaganjem kvalitetno strukturiranom informacijskom osnovicom prijeko potrebnom za osmišljavanje složenih upravljačkih postupaka u takvim uvjetima i za osiguranje daljeg tehnološkog napretka.

Veličina poduzetnika, kao organizacijski čimbenik, također se pokazala utjecajnom na razvitak upravljačkog računovodstva (tablica 5), iako na nešto višoj, ali još uvijek tolerantnoj razini signifikantnosti ( $p=0,0981$ ). Poduzetnici su podijeljeni na male, srednje i velike poduzetnike prema kriterijima definiranim Zakonom o računovodstvu (NN 90/1992.). Ocjene stupnja razvijenosti upravljačkog računovodstva grupirane su (1-3) i (4-5).

Tablica 5.

RAZVIJENOST UPRAVLJAČKOG RAČUNOVODSTVA I VELIČINA  
PODUZETNIKA U UZORKU PODUZETNIKA HRVATSKOGA  
GOSPODARSTVA U DRUGOJ POLOVINI DEVEDESETIH GODINA

	A	B	C	
1:	24 (21.07)	34 (31.61)	23 (28.32)	81
2:	8 (10.93)	14 (16.39)	20 (14.68)	42
	32	48	43	123

Chi squared = 4.6436

2 degrees of freedom

Tail probability = 0.0981

Legenda:

- 1 - ocjene razvijenosti upravljačkog računovodstva 1-3
- 2 - ocjene razvijenosti upravljačkog računovodstva 4-5

A - mali poduzetnici

B - srednji poduzetnici

C - veliki poduzetnici

Izvor: Vlastiti izračun.

Test ukazuje na postojanje višeg stupnja razvitka upravljačkog računovodstva kod velikih poduzetnika, a ono je kod malih i srednje velikih poduzetnika u manjoj mjeri razvijeno. Velikim je poduzetnicima prijeko potrebna kompleksnija struktura menadžmenta koja će time imati i brojnije te složenije zahtjeve za informacijama upravljačkog računovodstva. Takvim je poduzetnicima ujedno lakše osigurati i kadrovske i materijalne pretpostavke razvitka ovog sustava. Kod ostalih poduzetnika, posebno kod malih, upravljačkom se računovodstvu ne posvećuje adekvatna pozornost. Naime, veoma se često kod malih poduzetnika računovodstvo izdvaja iz okvira samog poduzetnika, pa se organizira u vanjskim knjigovodstvenim servisima. U tom slučaju najčešće se cjelokupan posao svodi na ispunjavanje zakonskih odredbi, odnosno zahtjeva međunarodnih računovodstvenih standarda, a sekundarno značenje ima priprema informacija za potrebe menadžmenta.

U nastavku je ispitan još jedan čimbenik koji na svojevrsan način objedinjuje nekoliko prethodno navedenih elemenata koji imaju utjecaja na razvitak upravljačkog računovodstva, a to je uspješnost poslovanja poduzetnika (tablica 6.). Po provedenom grupiranju ocjena uspješnosti poslovanja od 1-5 (1=poslovanje s teškim gubicima, ... 5 = izrazito uspješno poslovanje), na skupine (1-2) te (3-5), kao i ocjena razvijenosti upravljačkog računovodstva na skupine (1-3) te (4-5), dokazano je postojanje međuovisnosti ( $p = 0,0203$ ).



Tablica 6.

**RAZVIJENOST UPRAVLJAČKOG RAČUNOVODSTVA I USPJEŠNOST  
POSLOVANJA U UZORKU PODUZETNIKA HRVATSKOGA  
GOSPODARSTVA U DRUGOJ POLOVINI DEVEDESETIH GODINA**

	A	B	
1:	10 (6.22)	7 (10.78)	17
2:	12 (8.05)	10 (13.95)	22
3:	12 (15.37)	30 (26.63)	42
4:	11 (15.37)	31 (26.63)	42
	45	78	123

Chi squared = 9.8012

3 degrees of freedom

Tail probability = 0.0203

*Legenda:*

- 1 - ocjena razvijenosti upravljačkog računovodstva 1  
 2 - ocjena razvijenosti upravljačkog računovodstva 2  
 3 - ocjena razvijenosti upravljačkog računovodstva 3  
 4 - ocjene razvijenosti upravljačkog računovodstva 4-5

A - ocjene uspješnosti poslovanja 1-2

B - ocjene uspješnosti poslovanja 3-5

*Izvor:* Vlastiti izračun.

Uspješniji poduzetnici imaju i bolje razvijeno upravljačko računovodstvo, ali to nije slučaj kod gubitaša. Kod potonjih poduzetnika primarni problemi opstanka ostavljaju malo prostora za bavljenje razvitkom upravljačkog računovodstva, iako bi njegov output bio ključan u svladavanju takvih teških problema.

**Zaključak**

Usprkos činjenici da je upravljačko računovodstvo u Hrvatskoj znatno slabije razvijeno u odnosu na suvremene tokove u međunarodnim okvirima, evidentne su razlike u stupnju razvijenosti među pojedinim poduzetnicima. Istraživanje je pokazalo da nastale razlike nisu slučajne, već su posljedica skupine utjecajnih čimbenika. Izdvojeni su neki od čimbenika koje inače obuhvaća bihevioristički pristup razumijevanju sustava upravljačkog računovodstva u praksi i upotpunjeni su dodatnim elementima. Dokazano je postojanje utjecaja ovih čimbenika: uvjeti poslovanja (nesigurnost, rizičnost, složenost), intenzitet konkurencije, stabilnost potražnje, intenzitet tehnoloških unapređivanja, veličina poduzetnika, uspješnost poslovanja.

Analizom utjecaja navedenih čimbenika učestalo su dobiveni rezultati u suprotnosti sa zadaćama upravljačkog računovodstva. Osiguranje informacija

menadžmentu preduvjet je za njegovu učinkovitost, što je posebno značajno ako pojedini (gornji) čimbenici djeluju u smjeru ugrožavanja poslovanja poduzetnika. Upravo je u slučajevima takvih negativnih djelovanja prijeko potrebno razvijeno upravljačko računovodstvo kao pretpostavka uspješnog menadžmenta koji će neutralizirati takve učinke. Nasuprot tome, zatečeno stanje ukazuje kako se u tim slučajevima, pitanje razvitka upravljačkog računovodstva potiskuje daleko od definiranih prioriteta. Potrebno je izgraditi stav prema upravljačkom računovodstvu kao instrumentu prevladavanja problema, a ne kao prema dodatnom opterećenju kojem se može posvetiti pozornost tek po rješavanju liste prioriteta.

#### LITERATURA:

1. *Drury, C.*: "Management and Cost Accounting", International Thomson Business Press, London, 1996.
2. *Lapin, L.L.*: "Statistics for Modern Business Decisions", Harcourt Brace Jovanovich Publishers, San Diego, 1987.
3. *Ryan, B. – Scapens, R.W. – Theobald, M.*: "Research Method and Methodology in Finance and Accounting", Academic Press, Harcourt Brace & Company, London, 1992.
4. *Ryan, B.*: "Strategic Accounting", The Dryden Press, London, 1995.
5. *Shillinglaw, G. – McGahran, K.*: "Accounting – a Management Approach", Irwin, Homewood, 1993.
6. *Spajić, F. – Gulin, D.*: "Stanje i smjernice razvoja računovodstva troškova i upravljačkog računovodstva u Republici Hrvatskoj", XXXII. simpozij, Računovodstvo, financije i revizija u suvremenim gospodarskim uvjetima, HZRFD, Zagreb, 1997.
7. xxx: Zakon o računovodstvu, Narodne novine 90/1992.
8. xxx: Dokumentacijska osnova – anketni upitnici poduzetnicima hrvatskog gospodarstva

#### BEHAVIOURAL PERSPECTIVE OF MANAGEMENT ACCOUNTING IN CROATIA

##### Summary

Despite of the lower development level of management accounting in Croatia comparing to financial accounting, there are differences in its development level among individual enterprises. The paper investigates the existence of factors of influence on these differences appearance, from the behavioural perspective group of factors, which tries to explain the functioning of management accounting in practice, and to show how should it look like considering these factors. Based on the sample of hundred and forty Croatian enterprises, it is proved that influential factors exist what enables the understanding of differences in development level of individual management accounting systems. Resulted relations are often opposite to expected influence direction considering the role and tasks of management accounting in contemporary business.