

AMIRA POBRIĆ<sup>1</sup>  
amira.pobric@gmail.com

JEL KLASIFIKACIJA: M41, M21

# KONTINGENTNI PRISTUP DIZAJNIRANJU SISTEMA UPRAVLJAČKOG RAČUNOVODSTVA

## APSTRAKT:

*Kontingentni pristup u izučavanju upravljačkog računovodstva polazi od toga da ne postoji takav dizajn sistema upravljačkog računovodstva koji je pogodan u svim uslovima i svim organizacijama. Već četrdeset godina ovaj pristup zauzima dominantno mesto u empirijskim istraživanjima iz ove oblasti, u nastojanju da se identifikuju kontingentni faktori koji utiču na dizajn sistema upravljačkog računovodstva. Brojni autori razmatraju uticaj kontingentnih faktora na karakteristike ovog sistema, koje se definišu kroz ključne karakteristike informacija koje ovaj sistem može da generiše (širina obuhvata, integrisanost, agregiranost i blagovremenost), i primenu konkretnih koncepata i tehnika upravljačkog računovodstva. Oni veruju da usklađenost sistema upravljačkog računovodstva sa faktorima internog i eksternog okruženja dovodi do poboljšanja performansi organizacije. Mi se u radu bavimo analizom uticaja onih internih i eksternih kontingentnih faktora koji se najčešće razmatraju u literaturi i za koje postoji najveći broj empirijskih potvrda o njihovom uticaju na dizajn sistema upravljačkog računovodstva, a to su percipirana neizvesnost u okruženju, intenzitet konkurencije, veličina organizacije, organizaciona struktura, intra-organizaciona međuzavisnost i poslovna strategija.*



## KLJUČNE REČI:

KONTINGENTNA TEORIJA, DIZAJN SISTEMA UPRAVLJAČKOG RAČUNOVODSTVA,  
INTERNI KONTINGENTNI FAKTORI, EKSTERNI KONTINGENTNI FAKTORI

**ABSTRACT:**

*The contingency approach to management accounting is based on the idea that there is no universally appropriate management accounting system applicable to all organizations in all circumstances. In the last forty years, this approach has been dominant paradigm in empirical management accounting research in attempting to identify contingent factors which affect design of management accounting system. Numerous authors consider the impact of these factors on the characteristics of management accounting system, which defined in terms of main management accounting information characteristics (breadth of scope, aggregation, integration and timeliness), and the usage of specific management accounting concepts and techniques. They believe that fit between management accounting system and internal and external contingent factors leads to the improvement of organizational performance. In the article, we analyze the impact of those internal and external contingent factors that are most often discussed in the literature and for which exist the greatest number of empirical confirmation of their impact on the design of management accounting system, namely perceive environmental uncertainty, market competition, organizational size, organizational structure, organizational interdependencies and business strategy.*

**KEY WORDS:**

**CONTINGENCY THEORY, DESIGN OF MANAGEMENT ACCOUNTING SYSTEM,  
INTERNAL CONTINGENT FACTORS, EXTERNAL CONTINGENT FACTORS**

## 1. UVOD

80-ih godina prošlog veka u stručnoj literaturi pojavili su se stavovi da je praksa upravljačkog računovodstva izgubila na svojoj relevantnosti. Na tu temu vođena je opsežna rasprava u stručnim i naučnim krugovima. Kao osnovni uzrok gubitka relevantnosti smatran je neuspeh upravljačkog računovodstva da održi korak sa promenama koje su se desile u poslovnom okruženju, što za posledicu ima stvaranje informacija koje su nepouzdana i neadekvatne za poslovno odlučivanje. S namerom da se povрати izgubljena relevantnost, razvijeni su brojni novi koncepti među kojima su: obračun i upravljanje troškovima lanca vrednosti, obračun i upravljanje troškovima životnog ciklusa proizvoda, obračun i upravljanje ciljnim troškovima, obračun i upravljanje troškovima po aktivnostima, obračun i upravljanje troškovima ukupnog kvaliteta, merenje i upravljanje profitabilnošću kupaca, tehnike konkurentskog računovodstva, savremeni pristupi merenju performansi itd. Gotovo redovno, autori stručnih i naučnih radova iz ove oblasti i poslovni konsultanti nastoje da ubede menadžere da u svojim organizacijama treba da primene tzv. savremene tehnike upravljačkog računovodstva, stavljajući menadžere pred dilemu koje od mnogobrojnih novih i često vrlo sofisticiranih tehnika da primene u svojim organizacijama.

Nažalost, istraživači koji su izučavali praktičnu primenu ovih tehnika otkrili su da uspeh nije uvek zagarantovan, odnosno da se isticane prednosti pojedinih savremenih tehnika upravljačkog računovodstva ne ispolje uvek i u svakoj organizaciji. Razlozi toga mogu da leže u učinjenim greškama u procesu implementacije datih tehnika ili primeni dobijenih informacija, ali mogu da budu i mnogo opštije prirode i da se odnose na to da izabrane tehnike i informacije koje one proizvode ne odgovaraju uslovima u kojima menadžment donosi svoje odluke. S tim u vezi, u radu ćemo, kroz razmatranje kontingentnih faktora koji utiču na dizajn sistema upravljačkog računovodstva, nastojati da ukažemo na to u kojim prilikama, tj. uslovima treba implementirati savremene koncepte upravljačkog računovodstva i, verovatno još važnije, u kojim okolnostima ne postoji potreba za njihovom implementacijom.

U literaturi su predmet analize brojni kontingentni faktori, kao što su: percipirana neizvesnost poslovanja, intenzitet konkurencije, pregovaračka snaga kupaca, nacionalna kultura, tržišna orijentisanost organizacije, veličina organizacije, organizaciona struktura, životni ciklus organizacije, delatnost, karakteristike tehnološkog procesa, intraorganizaciona međuzavisnost, primenjeni koncepti upravljanja, poslovna strategija i sl., ali ćemo naše izlaganje ograničiti samo na one kontingentne faktore koji se najčešće razmatraju u literaturi i za koje postoji najveći broj empirijskih potvrda o njihovom uticaju na karakteristike sistema upravljačkog računovodstva.

## 2. KARAKTERISTIKE SISTEMA UPRAVLJAČKOG RAČUNOVODSTVA

Sistem upravljačkog računovodstva je deo formalizovanog informacionog sistema organizacije koga čine aktivnosti, metode i tehnike prikupljanja, obrade i distribucije relevantnih i pouzdanih informacija namenjenih menadžmentu i neposrednim izvršiocima. Ovaj sistem treba da, kroz pružanje informacione podrške menadžmentu u procesima donošenja poslovnih odluka, poboljša sposobnost i spremnost menadžmenta i zaposlenih da ostvare postavljene organizacione ciljeve. On treba da bude dizajniran tako da odgovara informacionim zahtevima njegovih korisnika i da unapređuje kvalitet njihovih odluka. Njegov dizajn odnosno karakteristike se definišu kroz ključne karakteristike informacija koje pruža, a koje se odnose na širinu obuhvata, stepen njihove agregiranosti, integritet i blagovremenosti.<sup>2</sup>

Širina obuhvata informacija upravljačkog računovodstva se posmatra kroz tri dimenzije i to: fokus na događaje unutar ili izvan organizacije (interne ili eksterne informacije), kvantifikovanost (finansijske ili nefinansijske informacije) i vremenski horizont (istorijske ili prognostičke informacije, tj. informacije orijentisane ka budućnosti). Za sistem upravljačkog računovodstva koji generiše isključivo istorijske finansijske informacije koje se odnose na interna pitanja organizacije kažemo da nudi uzak obuhvat informacija, dok za sistem upravljačkog računovodstva koji, pored navedenih vrsta informacija, generiše još i nefinansijske, eksterne i informacije orijentisane ka budućnosti kažemo da nudi širok obuhvat informacija.

Sistemi upravljačkog računovodstva sa uskim obuhvatom informacija se, u najvećoj meri, oslanjaju na primenu tradicionalnih tehnika, kao što su tradicionalni sistemi obračuna troškova, tradicionalni sistemi merenja performansi (zasnovani isključivo na primeni finansijskih merila) i sistemi budžetiranja kod kojih se projekcije budućih vrednosti vrše na osnovu trendova finansijskih veličina i pokazatelja ispoljenih u prošlosti. Iako se u poslednjem slučaju radi o projekcijama budućih vrednosti, s obzirom na to da se zasnivaju na istorijskim podacima, takve informacije se ne mogu smatrati prognostičkim u smislu prevođenja planiranih budućih aktivnosti u finansijske vrednosti.<sup>3</sup>

Kada su u pitanju sistemi upravljačkog računovodstva sa širokim obuhvatom informacija, oni svoju informacionu ponudu dopunjuju eksternim informacijama vezanim za tržišta, kupce, dobavljače, konkurente i sl., nefinansijskim informacijama povezanim sa poslovnim procesima i prognostičkim informacijama.<sup>4</sup> Oni su bazirani na primeni savremenih koncepata i tehnika, kao što su savremeni sistemi merenja performansi koji u sebi uključuju finansijska i nefinansijska, interna i eksterna merila performansi, konkurentsko računovodstvo, tehnike merenja profitabilnosti kupaca, napredne tehnike operativnog i kapitalnog budžetiranja, obračun ciljnih troškova, obračun troškova životnog ciklusa proizvoda i sl.

---

2 Prema: Chenhall and Morris (1986), str. 19.

3 Prema: Tillema (2005), str. 106.

4 Prema: Chenhall (2007), str. 165.

Pored sistema upravljačkog računovodstva sa uskim i širokim obuhvatom informacija, možemo da govorimo i o sistemima sa prosečnom širinom obuhvata informacija. To su sistemi koji kreiraju finansijske i nefinansijske, istorijske i prognostičke informacije o događajima unutar organizacije.<sup>5</sup> Ovi sistemi u potpunosti isključuju primenu onih koncepta i tehnika koje uvažavaju informacije o dešavanjima u eksternom okruženju.

Stepen agregiranosti informacija se odnosi na to da li sistem upravljačkog računovodstva pruža menadžmentu isključivo analitičke informacije ili omogućava i sintetizovanje odnosno sumiranje informacija po različitim osnovama. Agregiranje informacija može da se vrši na nivou širih vremenskih intervala, što omogućava menadžmentu da prati dinamiku kretanja rezultata svojih odluka tokom vremena, na nivou različitih područja interesovanja menadžmenta, kao što su funkcionalna područja ili centri odgovornosti, i u svrhu njihove primene u formalnim modelima odlučivanja, kao što je, na primer, diskontovanje novčanog toka za potrebe izrade kapitalnog budžeta, analiza prelomne tačke, „šta ako“ analiza i sl. Kroz agregiranje informacija, menadžerima se stavlja na raspolaganje veći obim informacija, ali bez opasnosti njihovog pretrpavanja informacijama. Takođe, ubrzava se proces donošenja poslovnih odluka time što se skraćuje vreme koje je potrebno menadžerima da obrade dobijene informacije. Analitičke informacije mogu da budu izuzetno korisne kod donošenja određenih vrsta upravljačkih odluka, ali je poželjno da se sistem upravljačkog računovodstva dizajnira tako da, pored kreiranja analitičkih informacija, omogućava i njihovo sumiranje po različitim osnovama.

Pod integrisanošću informacija podrazumeva se kombinovanje podataka koji prelaze granice funkcionalnih područja organizacije i generisanje informacija koje odražavaju uticaje aktivnosti jednog organizacionog segmenta na performanse drugih organizacionih segmenata i organizacije u celini. Kreiranje takvih informacija omogućava koordinaciju rada različitih organizacionih delova. Tehnike upravljačkog računovodstva koje omogućavaju kreiranje integrisanih informacija su, na primer, obračun troškova životnog ciklusa proizvoda, obračun troškova lanca vrednosti, obračun troškova ukupnog kvaliteta i sl.

Sposobnost menadžmenta da brzo odgovori na promene u internom i eksternom okruženju je determinisana sposobnošću sistema upravljačkog računovodstva da kreira blagovremene informacije, s tim da se blagovremenost informacija posmatra kroz dve dimenzije i to brzinu kreiranja informacija i učestalost izveštavanja. Brzina kreiranja informacija se odnosi na vreme koje protekne od trenutka ispostavljanja zahteva za određenim informacijama od strane menadžmenta do trenutka kada su te informacije dostupne za korišćenje, dok se učestalost izveštavanja odnosi na to koliko često se određene informacije dostavljaju menadžmentu (dnevno, nedeljno, mesečno i sl.). Za sistem upravljačkog računovodstva kažemo da pruža blagovremene informacije ako izveštava o neposredno nastalim događajima i ako u kratkom roku može da pruži povratne informacije o efektima donetih i realizovanih odluka.

Menadžeri mogu da pridaju različit značaj pojedinim karakteristikama informacija upravljačkog računovodstva. Oni mogu da smatraju poželjnim sistem upravljačkog računovodstva koji pruža uzak obuhvat visoko integrisanih, agregiranih i blagovremenih informacija, ili sistem koga karakteriše širok obuhvat integrisanih informacija prezentovanih u formi analitičkih informacija, ili sistem koji pruža širok obuhvat informacija

koje su visoko integrisane i agregirane, ali kojima je svojstven niži nivo blagovremenosti. Svojstva svakog sistema upravljačkog računovodstva se nalaze u rasponu od izrazito tradicionalnog sistema, koga karakteriše uzak obuhvat informacija i nizak nivo njihove agregiranosti, integrisanosti i blagovremenosti, do visoko sofisticiranog sistema, koji generiše širok obuhvat informacija koje imaju visok stepen agregiranosti, integrisanosti i blagovremenosti.<sup>6</sup>

### 3. PRIMENA KONTINGENTNE TEORIJE U UPRAVLJAČKOM RAČUNOVODSTVU

Kontingentna teorija je pristup izučavanju ponašanja organizacije koji nastoji da objasni na koji način kontingentni faktori, karakteristike organizacije i okruženja u kome ona posluje, utiču na njen dizajn i funkcionisanje. Ova teorija počiva na pretpostavci da ne postoji takva organizaciona struktura koja bi bila primenljiva u svakoj organizaciji i da performanse organizacije zavise od usklađenosti organizacione strukture i karakteristika organizacije i eksternog okruženja. Kontingentna teorija je odgovor na univerzalistički pristup koji bazira na pretpostavci da postoji takva organizaciona struktura koja je primenljiva u svim uslovima i svim organizacijama. Ovaj pristup proizilazi iz naučne teorije menadžmenta koja se zasniva na stavu da postoji samo jedan, najbolji način organizacije poslovnih procesa koji dovodi do maksimiranja organizacione efikasnosti. Dijametralno suprotno od univerzalističkog pristupa jeste pristup koji podrazumeva da su faktori koji utiču na dizajn i funkcionisanje organizacije jedinstveni za svaku organizaciju i da nikakva opšta pravila i modeli ne mogu da budu primenjeni. Kontingentna teorija se nalazi između ova dva ekstremna shvatanja i polazi od toga da dizajn i funkcionisanje organizacije i njenih pojedinih elemenata zavisi od uslova poslovanja i da je na nivou pojedinih karakteristika uslova poslovanja moguće vršiti generalizacije.<sup>7</sup>

Polazeći od toga da je računovodstveni informacioni sistem, pa samim tim i sistem upravljačkog računovodstva, sastavni deo organizacije i organizacione strukture, kontingentna teorija je jednako relevantna i za oblast upravljačkog računovodstva. Kontingentni pristup u izučavanju upravljačkog računovodstva polazi od toga da ne postoji takav dizajn sistema upravljačkog računovodstva koji je pogodan u svim uslovima i svim organizacijama. Interni i eksterni uslovi u kojima menadžment donosi svoje odluke utiču na to da su određene vrste i karakteristike informacija upravljačkog računovodstva manje ili više korisne za odlučivanje. S tim u vezi, potrebno je da se identifikuju faktori internog i eksternog okruženja koji utiču na dizajn ovog sistema i da se osigura usklađenost njegovih karakteristika sa karakteristikama internog i eksternog okruženja, a sve s ciljem podizanja kvaliteta upravljačkih odluka i poboljšanja performansi organizacije.

Već četrdeset godina kontingentni pristup zauzima dominantno mesto u empirijskim istraživanjima iz ove oblasti.<sup>8</sup> Do sada su sprovedena brojna istraživanja koja su imala za cilj da identifikuju kontingentne faktore koji utiču na dizajn sistema upravljačkog

6 Prema: Gul (1991), str. 58.

7 Prema: Fisher (1998), str. 48.

8 Prema: Čadež and Guilding (2008), str. 840.

računovodstva i da utvrde da li usklađenost karakteristika ovog sistema i identifikovanih kontingentnih faktora dovodi do poboljšanja performansi organizacije. Utvrđeno je da brojni faktori utiču na njegove karakteristike, s tim da još uvek nije utvrđen njihov relativni značaj i precizan mehanizam delovanja. Kontingentni faktori čiji uticaj istraživači najčešće razmatraju su: neizvesnost poslovanja i intenzitet konkurencije, kao karakteristike eksternog okruženja, veličina organizacije, organizaciona struktura, intraorganizaciona međuzavisnost i izabrana poslovna strategija, kao faktori internog okruženja.

Neki istraživači su usmereni na istraživanje uticaja kontingentnih faktora na ranije pomenute karakteristike informacija upravljačkog računovodstva, dok neki istraživači smatraju da je istraživanje takvih relacija previše uopšteno i nedovoljno korisno za praksu upravljačkog računovodstva, tako da se oni opredeljuju za ispitivanje uticaja kontingentnih faktora na primenu konkretnih koncepata i tehnika. Definisane postavke ove teorije je kompleksan zadatak, imajući u vidu da performanse organizacije nisu uslovljene samo postojanjem usklađenosti dizajna sistema upravljačkog računovodstva sa kontingentnim faktorima već i brojnim drugim faktorima, da pojedini kontingentni faktori ne utiču samo na potrebu menadžmenta za određenim vrstama i karakteristikama informacija već i na mogućnost kreiranja određenih informacija i da postoji međuzavisnost između pojedinih kontingentnih faktora.

## 4. EKSTERNI KONTINGENTNI FAKTORI KOJI UTIČU NA DIZAJN SISTEMA UPRAVLJAČKOG RAČUNOVODSTVA

Eksterno okruženje ima dominantan uticaj na dizajn sistema upravljačkog računovodstva. Dimenzije eksternog okruženja koje se, kao kontingentni faktori, najčešće uzimaju u razmatranje su percipirana neizvesnost u okruženju i intenzitet konkurencije kojem su organizacije izložene na tržištu, s tim da neki autori intenzitet konkurencije tretiraju kao komponentu odnosno jedan od faktora neizvesnosti.

### 4.1. Nivo percipirane neizvesnosti u okruženju

Percipirana neizvesnost se odnosi na stav menadžera o nemogućnosti preciznog predviđanja stanja i kretanja u okruženju, kao što su kretanje tražnje, potezi konkurenata, razvoj proizvodne tehnologije i sl., a koja su relevantna za donošenje odluka. Radi se o gepu između raspoloživih informacija i informacija neophodnih da bi se realizovao određeni zadatak, o nemogućnosti pouzdanog predviđanja kako će se eksterni faktori odraziti na aktivnosti preduzeća i kakve će biti posledice u slučaju da menadžment donese pogrešnu odluku.

Performanse organizacije, pa čak i njen opstanak na tržištu, mogu u velikoj meri da zavise od sposobnosti menadžmenta da dijagnostikuje, analizira i primereno reaguje na dešavanja u eksternom okruženju, s tim da kvalitetan sistem upravljačkog računovodstva može da bude ključan u uočavanju i kreiranju odgovora na uočene promene. Visok nivo percipirane neizvesnosti u okruženju otežava planiranje i kontrolu aktivnosti organizaci-

je, zbog čega je menadžmentu neophodan širok obuhvat informacija kako bi se suočio sa neizvesnošću i doneo adekvatne odluke. U takvim okolnostima, eksterne, nefinansijske i prognostičke informacije postaju ključne za vrednovanje buduće tražnje ili poteza konkurenata, koje treba da dovede do smanjenja percipirane neizvesnosti. Blagovremene informacije, takođe, doprinose smanjenju neizvesnosti time što omogućavaju donosiocima odluka da brzo reaguju i kontinuirano prilagođavaju svoje aktivnosti promenama u okruženju. Izuzetno korisne mogu da budu i integrisane i agregirane informacije. U uslovima neizvesnosti važno je da se odluke donose i, samim tim, da su informacije dostupne na mestima gde se izvršavaju zadaci, što podrazumeva decentralizaciju odlučivanja. To, dalje, zahteva praćenje ostvarenja po nižim organizacionim delovima i koordinaciju aktivnosti različitih organizacionih delova, zbog čega integrisane i agregirane informacije postaju izuzetno poželjne.<sup>9</sup>

Sve prethodno rečeno upućuje na to da je u uslovima visokog nivoa percipirane neizvesnosti u okruženju neophodan sofisticiran sistem upravljačkog računovodstva koji će, kroz primenu savremenih tehnika, biti u mogućnosti da menadžerima ponudi širok opseg različitih informacija. Rezultati velikog broja empirijskih istraživanja potvrđuju ovu tezu. Naime, brojni autori su empirijski potvrdili da u uslovima neizvesnosti menadžeri smatraju korisnim sistem upravljačkog računovodstva koji pruža širok obuhvat informacija, blagovremene i agregirane informacije (empirijske potvrde o korisnosti integrisanih informacija nisu pronađene)<sup>10</sup> i da su skloni upotrebi savremenih tehnika upravljačkog računovodstva<sup>11</sup>. Takođe, empirijski je potvrđeno da primena sofisticiranog sistema u uslovima visoke percipirane neizvesnosti, kroz smanjenje percipirane neizvesnosti i unapređenje kvaliteta menadžerskih odluka, pozitivno utiče na performanse strategijskih poslovnih jedinica i organizacije u celini, dok je u uslovima niske percipirane neizvesnosti taj uticaj negativan, jer upotreba sofisticiranog sistema, zbog pretrpavanja menadžera informacijama, dovodi do disfunkcionalnog ponašanja organizacije i pogoršavanja njenih performansi.<sup>12</sup> Rezultati ovih istraživanja, takođe, potvrđuju stav da su tradicionalni, nesofisticirani sistemi upravljačkog računovodstva primereniji uslovima koje karakteriše niska percipirana neizvesnost u okruženju.

Kada je u pitanju uticaj percipirane neizvesnosti na primenu pojedinačnih savremenih tehnika upravljačkog računovodstva, empirijskim istraživanjima se došlo do različitih rezultata. Na primer, empirijski je potvrđeno da su u uslovima visoke percipirane neizvesnosti organizacije u većoj meri sklone upotrebi Balance Scorecard-a.<sup>13</sup> Istraživači koji su se bavili primenom tehnika merenja doprinosa kupaca profitabilnosti preduzeća nisu pronašli dokaze o povezanosti percipirane neizvesnosti i primene ovih tehnika.<sup>14</sup> Kroz dve različite studije se došlo do oprečnih rezultata u pogledu uticaja percipirane neizvesnosti na primenu obračuna ciljnih troškova<sup>15</sup>. Sve ovo, zapravo, ne treba da čudi jer nivo percipirane neizvesnosti u okruženju ne utiče samo na to da menadžeri koji donose odluke u uslovima neizvesnosti smatraju korisnim određene vrste informacija, već teškoće u

9 Prema: Agbejule (2005), str. 296-297.

10 Videti: Chenhall and Morris (1986), Mia (1993); Gul and Chia (1994).

11 Videti: Abdel-Kader and Luther (2008).

12 Videti: Gul (1991); Gul and Chia (1994); Chong and Chong (1997); Agbejule (2005).

13 Videti: Gosselin (2011).

14 Videti: Tanim and Bates (2011); McManus (2013).

15 Videti: Dekker and Smidt (2003); Ax et al. (2008).



predviđanju stanja i promena u okruženju utiču i na mogućnost kreiranja određenih informacija i primene određenih savremenih tehnika.

Uzmimo za primer obračun ciljnih troškova kod koga je polazna tačka, za utvrđivanje ciljnih troškova, ciljna prodajna cena proizvoda koju su kupci spremni da plate za određeni nivo kvaliteta i definisani skup funkcionalnih karakteristika budućeg proizvoda. Da bi se definisao dizajn proizvoda i identifikovala njegova ciljna prodajna cena, potrebno je utvrditi očekivanja kupaca i percipirati poteze konkurenata. U uslovima visoke percipirane neizvesnosti takve informacije su često nedostupne ili potpuno nepouzdana, a osnovni preduslov za efikasnu primenu ovog obračuna jeste da su ciljne veličine utvrđene na bazi pouzdanih informacija. Održavanje discipline koju upravljanje ciljnim troškovima zahteva, podrazumeva da su ciljni troškovi izazovni, ali dostižni i ne dozvoljava njihovo fleksibilno postavljanje, u smislu njihovih izmena u procesu razvoja proizvoda, što je gotovo nemoguće postići u uslovima izražene neizvesnosti.

Sličan problem je prisutan i kod primene tehnika projektovanja finansijske vrednosti kupaca. Projektovanje ove vrednosti zahteva predviđanje zahteva kupaca u pogledu vrsta proizvoda koje će kupovati, obima njihovih kupovina, vrsta i obima propratnih usluga koje će koristiti kao i načina ponašanja koje će ispoljiti u procesima kupovine i upotrebe proizvoda. Sve to je izuzetno teško, a često i nemoguće pouzdano predvideti u uslovima visoke percipirane neizvesnosti, a što se odražava na kvalitet autputa, tj. kreiranih informacija o finansijskoj vrednosti kupaca.

Iz svega prethodno rečenog možemo da izvučemo zaključak da koliko god savremene tehnike upravljačkog računovodstva bile poželjne u uslovima izražene neizvesnosti, njihova primenljivost u poslovnoj praksi je determinisana time da li one kao ulazne varijable koriste podatke o stanju i promenama u eksternom okruženju i da li je moguće doći do tih podataka i osigurati potreban nivo njihovog kvaliteta. Suočavanje sa neizvesnošću ne znači nužno nemogućnost predviđanja ponašanja svih aktera u okruženju. I pored visokog nivoa percipirane neizvesnosti, menadžer može da bude u mogućnosti da predvidi ponašanje određenog aktera u eksternom okruženju, ili nekog aspekta njegovog ponašanja. Upravo to može da bude razlog toga što, i pored istog stepena percipirane neizvesnosti, neke organizacije primenjuju, a neke ne, određenu, konkretnu tehniku upravljačkog računovodstva.

## 4.2. Intenzitet tržišne konkurencije

Intenzitet tržišne konkurencije determinisan je brojem konkurenata na tržištu na kojem preduzeće posluje. Ako na tržištu postoji manji broj konkurenata, to podrazumeva nizak nivo konkurencije (uslove monopola i državnu regulaciju tržišta). Tada preduzeća mogu samostalno da određuju prodajne cene i imaju više prostora za formiranje visokih profita marži, što se pozitivno odražava na finansijski rezultat. U takvim uslovima kupci imaju ograničenu mogućnost promene dobavljača, zbog čega izostaje pritisak na prodajne cene i kvalitet ponude. Sa povećanjem konkurencije povećavaju se zahtevi kupaca u pogledu kvaliteta proizvoda i usluga, vrste i obima propratnih usluga, visine prodajnih cena i sl. Kako bi zadržali kupce, preduzeća ulažu u proizvode i usluge, u promotivne aktivnosti, uvode programe zadržavanja kupaca itd., i kao posledica svega toga rastu

troškovi. Profitne marže su niske, a prostor za njihovo povećanje se ne može tražiti na strani prihoda, odnosno kroz povećanje prodajnih cena, već se mora vršiti pritisak na troškove u pravcu njihovog smanjenja. Upravljanje prihodima i troškovima u takvim uslovima je daleko teže, u odnosu na upravljanje u uslovima niskog intenziteta konkurencije, i zahteva kvalitetniju informacionu podršku.

„Široko je prihvaćen stav da povećanje intenziteta konkurencije na tržištu podstiče upotrebu sofisticiranog sistema upravljačkog računovodstva, jer u takvim uslovima greške u upravljanju troškovima konkurenti češće kažnjavaju, a zbog niskih profitnih marži takve greške stvaraju veće štete po profitabilnost preduzeća.“<sup>16</sup> Većina dosadašnjih istraživanja potvrđuje takav stav. Nismo pronašli istraživanja koja su se bavila ispitivanjem uticaja intenziteta konkurencije na pojedine karakteristike sistema upravljačkog računovodstva, ali smo pronašli istraživanja koja potvrđuju intenzivniju primenu savremenih tehnika upravljačkog računovodstva i to, pre svega, obračuna troškova po aktivnostima<sup>17</sup>, obračuna ciljnih troškova<sup>18</sup>, savremenih sistema merenja performansi<sup>19</sup> i tehnika merenja profitabilnosti kupaca<sup>20</sup>. Da se u uslovima izražene tržišne konkurencije isplati ulagati u sofisticiran sistem upravljačkog računovodstva, potvrđuju i rezultati istraživanja koje su sproveli Mia i Clarke,<sup>21</sup> a koji ukazuju na to da se u navedenim uslovima menadžeri u većoj meri oslanjaju na informacije upravljačkog računovodstva što dovodi do poboljšanja performansi.

## 5. INTERNI KONTINGENTNI FAKTORI KOJI UTIČU NA DIZAJN SISTEMA UPRAVLJAČKOG RAČUNOVODSTVA

Interni kontingentni faktori koji utiču na dizajn sistema upravljačkog računovodstva odnose se na organizacione karakteristike i to, pre svega, na veličinu organizacije, organizacionu strukturu, intraorganizacionu međuzavisnost i izabranu strategiju. Ovi faktori su pod kontrolom menadžmenta organizacije, u smislu da su rezultat njihovim odluka. Neki od njih, nakon što menadžment donese odluku, postaju objektivno dati za organizaciju. Za većinu internih kontingentnih faktora još uvek nije jasno da li oni samostalno utiču ili predstavljaju mehanizam prenošenja uticaja eksternih kontingentnih faktora na dizajn sistema upravljačkog računovodstva. Bez obzira na to, oni predstavljaju važnu determinantu ovog sistema, zbog čega ih treba uzeti u obzir prilikom njegovog dizajniranja.

### 5.1. Veličina organizacije

Veličina organizacije je kontingentni faktor koji se često razmatra kod primene konceptata upravljačkog računovodstva. Brojna istraživanja potvrđuju da velike organizacije imaju

16 Holm (2012), str. 11.

17 Videti: Malmi (1999).

18 Videti: Dekker and Smidt (2003); Ax et al. (2008).

19 Videti: Hoque et al. (2001).

20 Videti: McManus (2013).

21 Videti: Mia and Clarke (1999).

veću sklonost ka primeni sofisticiranih tehnika upravljačkog računovodstva<sup>22</sup> i to, pre svega, ka primeni sistema obračuna troškova po aktivnostima<sup>23</sup>, Balanced Scorecard-a<sup>24</sup>, konkurentskog računovodstva<sup>25</sup>, računovodstva kupaca<sup>26</sup> i sl. Takvi rezultati istraživanja navode istraživače da se prilikom ispitivanja iskustava u primeni ovih tehnika često ograniče samo na velike organizacije.

Razlozi zbog kojih velike organizacije imaju veću sklonost ka izgradnji sofisticiranog sistema upravljačkog računovodstva su povezani sa tim što se sa povećanjem veličine organizacije povećava kompleksnost zadataka koji se obavljaju. Neretko se povećava i diferenciranost zadataka. To obično dovodi do formiranja centara odgovornosti i decentralizacije odlučivanja, čime se usložnjava organizaciona struktura. Usložnjavaju se, takođe, aktivnosti planiranja i kontrole, kao i komunikacioni tokovi u organizaciji. U takvim uslovima je teže usmeriti napore zaposlenih ka ostvarenju definisanih ciljeva i koordinisati njihove aktivnosti, zbog čega kvalitetno informaciono zasnivanje upravljačkih odluka dobija na značaju.<sup>27</sup> Kao odgovor na sve to, velike organizacije razvijaju takve sisteme upravljačkog računovodstva čiji autputi mogu da pomognu menadžerima u suočavanju sa problemima i izazovima svojstvenim ovim organizacijama.

Istovremeno, izgradnja sofisticiranih sistema zahteva materijalne resurse i specijalistička znanja koja su obično dostupna samo velikim organizacijama. Zbog resursa sa kojima raspolažu, ove organizacije su u mogućnosti da budu inovativne i da iniciraju promene u svom sistemu upravljačkog računovodstva. Treba imati u vidu da su kod velikih organizacija prosečni troškovi kreiranja informacija po prodatom proizvodu ili zaposlenom znatno niži nego kod manjih organizacija. Nisu sve savremene tehnike upravljačkog računovodstva skupe za implementaciju, ali manje organizacije, često zbog predubedenja o kompleksnosti i visokim troškovima uvođenja i primene, ne razmatraju mogućnost njihovog uvođenja, iako takve tehnike mogu da budu jednako korisne za njih kao i za velike organizacije.

## 5.2. Organizaciona struktura

Organizaciona struktura zauzima centralno mesto u kontingentnoj teoriji u nastojanju da se identifikuju faktori koji utiču na njen dizajn. Kada je u pitanju primena kontingentne teorije u upravljačkom računovodstvu, organizaciona struktura se posmatra kao kontingentni faktor koji utiče na dizajn sistema upravljačkog računovodstva. Iako se može razmatrati uticaj različitih karakteristika organizacione strukture, kao što su: stepen specijalizacije, decentralizacije i formalizacije, raspon kontrole, način grupisanja i sl., istraživači se prevashodno ograničavaju na ispitivanje uticaja stepena decentralizacije organizacije na dizajn sistema upravljačkog računovodstva. Uticaj ove karakteristike organizacione strukture najizraženiji je u slučaju primene računovodstva odgovornosti, ali je on, isto tako, prisutan i kod primene drugih koncepata i tehnika upravljačkog računovodstva.

22 Videti: Abdel-Kader and Luther (2008); Čadež and Guilding (2008).

23 Videti: Malmi (1999); Al-Omiri and Drury (2007).

24 Videti: Hoque and James (2000).

25 Videti: Guilding (1999).

26 Videti: Guilding and McManus (2002).

27 Prema: Chenhall and Langfield-Smith (1998), str. 13.

U slučaju decentralizovane organizacione strukture, top menadžment delegira ovlašćenja za donošenje odluka na niže upravljačke nivoe dajući, na takav način, više autonomije menadžerima na nižim nivoima upravljanja, dok su kod centralizovane organizacione strukture ovlašćenja za donošenje odluka koncentrisana na vrhu organizacije. Kroz decentralizaciju menadžeri na nižim upravljačkim nivoima postaju, u velikoj meri, odgovorni za planiranje i kontrolu aktivnosti, zbog čega su njima potrebne informacije koje su agregirane tako da odgovaraju njihovim područjima odgovornosti i informacije koje ukazuju na efekte aktivnosti njihovih područja odgovornosti na rezultate drugih organizacionih delova i organizacije u celini. Agregirane i integrisane informacije su, isto tako, potrebne i top menadžmentu koji treba da osigura koordinaciju rada različitih organizacionih delova. Postojanje konflikata između menadžera različitih organizacionih segmenata i postavljanje interesa organizacionih delova ispred interesa organizacije kao celine može da bude posledica odsustva takvih informacija u informacionoj ponudi upravljačkog računovodstva.

Sa decentralizacijom odlučivanja obično se povećava diversifikovanost aktivnosti koje organizacija obavlja. Karakteristike eksternog okruženja u kome pojedini organizacioni delovi realizuju svoje aktivnosti mogu u velikoj meri da se razlikuju. To dovodi do toga da u okviru iste organizacije menadžeri imaju različite informacione potrebe, zbog čega bi sistem upravljačkog računovodstva sa širokim obuhvatom informacija mogao bolje da zadovolji njihove potrebe.

Empirijska istraživanja potvrđuju da organizaciona struktura utiče na dizajn sistema upravljačkog računovodstva, odnosno da u uslovima decentralizacije menadžeri smatraju korisnim sistem upravljačkog računovodstva sa širokim obuhvatom informacija<sup>28</sup>, agregiranim, integrisanim<sup>29</sup> i blagovremenim informacijama i da upotreba takvih informacija u navedenim uslovima doprinosi poboljšanju performansi<sup>30</sup>. Abernethy i Bouwens su, kroz svoje istraživanje, utvrdili da decentralizacija organizacije podstiče implementaciju inovacija u oblasti upravljačkog računovodstva.<sup>31</sup> Do sličnih saznanja su došli i Abdel-Kader i Luther utvrdivši da su savremene tehnike upravljačkog računovodstva u većoj meri zastupljene u organizacijama sa decentralizovanim organizacionom strukturom, nego u onim sa centralizovanim odlučivanjem.<sup>32</sup>

Kada smo razmatrali uticaj percipirane neizvesnosti na karakteristike sistema upravljačkog računovodstva, ukazali smo na empirijska istraživanja u kojima je potvrđena veza između ovih varijabli, ali treba istaći da su prisutni stavovi o tome da je veza između percipirane neizvesnosti i karakteristika ovog sistema indirektna i da se ona ostvaruje upravo preko organizacione strukture, tako što visok nivo percipirane neizvesnosti u okruženju podstiče decentralizaciju odlučivanja u organizaciji, a to, dalje, stvara potrebu sa širokim obuhvatom informacija upravljačkog računovodstva i visokim stepenom njihove agregiranosti, integrisanosti i blagovremenosti.<sup>33</sup> Prisutne su i teorijske i empirijske potvrde uticaja percipirane neizvesnosti na stepen decentralizacije organizacione strukture, zatim uticaja percipirane neizvesnosti na karakteristike sistema upravljačkog računovodstva i uticaja decentralizovane organizacione strukture na karakteristike ovog sistema, ali zbog

28 Videti: Moores and Mula (1993).

29 Videti: Chenhall and Morris (1986).

30 Videti: Chia (1995).

31 Videti: Abernethy and Bouwens (2005).

32 Videti: Abdel-Kader and Luther (2008).

33 Prema: Chenhall and Morris (1986), str.22.

ograničenja metoda istraživanja koje se primenjuju u ovoj oblasti, izuzetno je teško izolovati dejstvo pojedinih kontingentnih faktora, utvrditi da li je njihovo dejstvo direktno ili indirektno i koji od njih ima dominantan uticaj na strukturu i funkcionisanje ovog sistema.

## 5.3. Intraorganizaciona međuzavisnost

Intraorganizaciona međuzavisnost podrazumeva povezanost organizacionih delova preduzeća kroz međusobnu razmenu autputa, tj. materijalnih resursa i informacija. Međuzavisnost je prisutna kada jedan organizacioni segment ne može da realizuje svoje zadatke bez autputa drugih organizacionih segmenata. S tim u vezi, možemo da govorimo o tri tipa ili nivoa međuzavisnosti i to međuzavisnosti koja se ostvaruje kroz vezu organizacionih delova sa zajedničkom upravom (*pooled interdependency*), sekvencijalnoj međuzavisnosti (*sequence interdependency*) i recipročnoj međuzavisnosti (*reciprocal interdependency*).<sup>34</sup>

U prvom slučaju radi se o najnižem stepenu međuzavisnosti, tj. odsustvu direktne povezanosti, gde organizacioni delovi gotovo samostalno realizuju svoje zadatke. Povezanost njihovih radnih procesa je minimalna. Njima je zajedničko to da slede ista pravila i procedure u radu koje definiše vrhovna uprava. Oni svoje autpute ne pružaju drugim organizacionim segmentima već eksternim korisnicima. Primer za to su filijale banaka ili prodavnice koje se nalaze u franšiznom sistemu. Sekvencijalna međuzavisnost podrazumeva da su organizacioni segmenti povezani tako da je autput jednog organizacionog segmenta istovremeno input drugog organizacionog segmenta. Svaki od njih je specijalizovan u obavljanju određenog zadatka koji je u funkciji stvaranja proizvoda ili usluga namenjenih kupcima. Nijedan organizacioni deo ne može da započne realizaciju svojih zadataka dok ne dobije input od organizacionog segmenta koji predstavlja prethodnu kariku u lancu stvaranja vrednosti. Treći i najviši oblik međuzavisnosti je recipročni. Njega karakteriše međusobna razmena autputa na način da je autput organizacionog segmenta A input organizacionog segmenta B i da se autput organizacionog segmenta B ponovo vraća organizacionom segmentu A u formi njegovog inputa. Takav vid međuzavisnosti se ispoljava kod realizacije multidisciplinarnih istraživačkih projekata, projekata izgradnje objekata, u bolnicama i sl.

Jedan organizacioni segment, kroz svoje odnose sa drugim organizacionim segmentima, može istovremeno da bude suočen sa sva tri nivoa međuzavisnosti, s tim da se intenzitet međuzavisnosti na nivou organizacije posmatra kroz to koji od navedenih vidova međuzavisnosti je dominantno zastupljen u organizaciji. Intenzitet intraorganizacione međuzavisnosti se povećava sa povećanjem učešća sekvencijalne i, naročito, recipročne međuzavisnosti.

Sa povećanjem nivoa međuzavisnosti usložnjava se problem koordinacije rada različitih organizacionih segmenata, što se odražava na aktivnosti planiranja, kontrole i donošenja poslovnih odluka. U takvim uslovima proces donošenja odluka u većoj meri postaje neprogramiran. Odluke koje se tiču jednog organizacionog dela su determinisane odlukama koje se donose u drugim organizacionim delovima, čime se unosi veći stepen neizvesnosti u pogledu ostvarivanja ciljeva na nižim organizacionim nivoima. Neretko

su ciljevi različitih organizacionih segmenata međusobno konfliktni. Na primer, najčešći cilj proizvodne funkcije jeste dostizanje određenog stepena proizvodne efikasnosti, što se najlakše može postići kroz proizvodnju manjeg broja standardizovanih proizvoda u velikom obimu, ali da bi prodajna funkcija realizovala svoje ciljeve, potrebno je da se proizvodi veći broj raznovrsnih proizvoda u manjem obimu, da su proizvodi dostupni na zahtev kupaca i sl. Takva situacija zahteva pravljenje trade-off-a kod definisanja ciljeva organizacionih segmenata i stavljanje interesa organizacije kao celine ispred interesa pojedinačnih segmenata. Prilikom razmatranja različitih alternativa treba imati u vidu da li su razmatrane alternative tehnički izvodljive u povezanim segmentima i da li su u funkciji optimizacije ciljeva svih povezanih organizacionih delova i organizacije kao celine. To, dalje, zahteva raspolaganje informacijama koje omogućavaju bolje razumevanje odnosa između povezanih organizacionih segmenata, čime se ispoljava veza između intraorganizacione međuzavisnosti i dizajna sistema upravljačkog računovodstva.

Visok stepen intraorganizacione međuzavisnosti stvara informacioni gep koji se može otkloniti izgradnjom sofisticiranog sistema upravljačkog računovodstva, na šta ukazuju i rezultati empirijskih istraživanja.<sup>35</sup> Upotreba širokog obuhvata informacija upravljačkog računovodstva omogućava definisanje i razmatranje većeg broja alternativa u nastojanju da se bolje sagledaju odnosi unutar i između organizacionih segmenata i da se pronađu one alternative koje će biti konzistentne sa ciljevima različitih organizacionih segmenata. Zahvaljujući agregiranim informacijama, sve definisane alternative mogu da budu razmotrene bez opasnosti da će menadžment biti pretrpan informacijama. Korisnost integrisanih informacija naročito dolazi do izražaja imajući u vidu njihovu ulogu u sagledavanju uzročno-posledičnih odnosa između aktivnosti različitih organizacionih delova i razlika koje postoje između njihovih ciljeva. Posedovanje ovih informacija je pretpostavka uspešne koordinacije rada različitih organizacionih delova kroz sagledavanje, iz perspektive organizacije kao celine, opravdanosti prilagođavanja aktivnosti jednog segmenta aktivnostima drugih organizacionih segmenata i pravljenja trade-off-a između njihovih ciljeva. U uslovima kada su organizacioni segmenti primorani da kontinuirano prilagođavaju svoje aktivnosti dešavanjima u drugim organizacionim segmentima, korisno je da sistem upravljačkog računovodstva ima sposobnost kreiranja blagovremenih informacija.<sup>36</sup>

## 5.4. Poslovna strategija

Potreba razmatranja poslovne strategije kao faktora koji utiče na dizajn sistema upravljačkog računovodstva proizilazi iz toga što različite organizacije uglavnom deluju u različitim strategijskim kontekstima i što odabir različitih strategija dovodi do razlika u definisanim prioritetima, izabranim zadacima, ključnim faktorima uspeha, potrebnim veštinama i načinima ponašanja koji treba da dovedu do njihove uspešne realizacije. Postojeće konkurentsko okruženje zahteva od organizacija da kreiraju vrednost za kupce i da se diferenciraju u odnosu na konkurente kroz formulisanje i realizaciju odgovarajuće strategije. Da bi se postigli željeni rezultati, neophodno je da izabrana poslovna strategija bude podržana efikasnim proizvodnim procesom, adekvatnom organizacionom strukturom i primerenim računovodstvenim sistemom. Brojni dokazi potvrđuju da su informacije upravljačkog računovodstva ključne za razvijanje i implementaciju strate-

35 Videti: Chenhall and Morris (1986); Mia and Goyal (1991).

36 Prema: Bouwens and Abernethy (2000), str. 226-227.

gije i da usklađenost izabrane strategije i sistema upravljačkog računovodstva doprinosi poboljšanju performansi organizacije.<sup>37</sup>

Strategija se u određenoj meri razlikuje od ostalih kontingentnih faktora jer ona nije element okruženja u pravom smislu te reči, već, pre svega, predstavlja sredstvo putem kojeg menadžment nastoji da deluje na okruženje i da mu se prilagođava. Multidimenzionalna priroda strategije, razlike između definisane i realizovane strategije, različiti značaj koji se pridaje pojedinim tipologijama strategija i posmatranje razvoja i implementacije strategije kao permanentnih procesa otežavaju sagledavanje uticaja poslovne strategije na dizajn sistema upravljačkog računovodstva.<sup>38</sup> Ipak, za potrebe sprovođenja empirijskih istraživanja u obzir se uzimaju tipologije strategija koje omogućavaju grupisanje organizacija u, naizgled, homogene grupe.

Tipologija strategija koja se najčešće koristi kod istraživanja uticaja strategije na dizajn sistema upravljačkog računovodstva jeste ona koja strategijska opredeljenja preduzeća svrstava u inovativni tip strategije (*prospector-type strategy*), analitički tip (*analyser-type strategy*) i odbrambeni tip strategije (*defender-type strategy*). Ova tri tipa strategije se međusobno razlikuju u pogledu intenziteta interakcije organizacije i okruženja i stepena realizacije proizvodno-tržišnih promena. Inovativni i odbrambeni tip strategije se nalaze na dve suprotne strane kontinuuma, dok se analitički tip nalazi na sredini kontinuuma predstavljajući hibridni oblik koji sadrži elemente i inovativne i odbrambene strategije.<sup>39</sup> U nastojanju da se utvrdi da li poslovna strategija utiče na dizajn sistema upravljačkog računovodstva, u literaturi se razmatra uticaj samo čistih oblika strategija.

Inovativni tip strategije primenjuju organizacije koje posluju u dinamičnom okruženju i koje stalno traže nove tržišne prilike i nastoje da ih iskoriste kroz kontinuirani razvoj novih i unapređenje postojećih proizvoda, nudi širokog asortimana proizvoda i prilagođavanje zahtevima kupaca. Implementacija ove strategije zahteva primenu fleksibilne tehnologije, koja omogućava brzo prilagođavanje promenama tražnje, znatna ulaganja u marketinške aktivnosti i aktivnosti istraživanja i razvoja i kontinuirano praćenje stanja i promena u okruženju. Organizacije koje primenjuju ovu strategiju su obično lideri u svojoj oblasti u pogledu kvaliteta i inovativnosti proizvoda, i u mogućnosti su da brzo odgovore na promene u okruženju. Takav način poslovanja povećava neizvesnost i stvara potrebu za kvalitetnom informacionom zasnovanošću upravljačkih odluka, pri čemu se veliki značaj daje eksternim, nefinansijskim i prognostičkim informacijama.

Empirijska istraživanja potvrđuju da su organizacije koje primenjuju inovativnu strategiju sklone izgradnji sistema upravljačkog računovodstva koji može da ponudi širok obuhvat informacija i da upotreba takvih informacija, kod definisanja i realizacije ove strategije, doprinosi poboljšanju performansi organizacije.<sup>40</sup> Potreba da izabrana strategija bude usklađena sa sistemom upravljačkog računovodstva manifestuje se i kroz to što se ove organizacije, u odnosu na organizacije koje primenjuju druge tipove strategija, češće odlučuju za uvođenje i primenu tehnika strategijskog upravljačkog računovodstva koje karakteriše orijentacija ka budućnosti i fokusiranost na eksterno okruženje, što su ujedno

37 Prema: Čadež and Guilding (2012), str. 484-485.

38 Prema: Cinquini and Tenucci (2008), str. 233.

39 Prema: Čadež and Guilding (2008), str. 845.

40 Videti: Abernethy and Guthrie (1994); Chong and Chong (1997).

i karakteristike inovativne strategije.<sup>41</sup> Važnost koja se kod ove strategije daje praćenju stanja i promena u eksternom okruženju dovodi do toga da su ove organizacije naročito sklone primeni tehnika konkurentskog računovodstva.<sup>42</sup> Takođe, fokusiranost na kvalitet i inovativnost proizvoda, kao i na specifične zahteve kupaca, navodi organizacije na primenu šireg seta merila performansi, zbog čega su one, u odnosu na organizacije koje primenjuju odbrambeni tip strategije, u većoj meri sklone primeni savremenih sistema merenja performansi kakav je Balance Scorecard.<sup>43</sup>

Odbrambena strategija je manje dinamična strategija u odnosu na inovativnu i podrazumeva poslovanje na bazi uskog asortimana proizvoda, uz ostvarivanje efekata ekonomije obima. Fokus je na efikasnosti, a ne na inovativnosti poslovanja. Cilj je očuvati postojeće tržišno učešće kroz nuđenje kvalitetnih standardizovanih proizvoda uz što niže troškove. U centru pažnje je funkcija proizvodnje, pri čemu se naglasak stavlja na kontrolu troškova. Uštede u troškovima su usko povezane sa dobitnim ostvarenjima organizacija koje primenjuju ovu strategiju. Ove organizacije su izložene manjem stepenu neizvesnosti. Stabilnost okruženja smanjuje potrebu za njegovim kontinuiranim monitoringom i, samim tim, smanjuje potrebu za eksternim informacijama i doprinosi pouzdanosti istorijskih informacija. Aktivnosti su u znatnoj meri rutinske i programirane, tako da je sistem upravljačkog računovodstva sa uskim obuhvatom informacija pogodan, kao podrška odlučivanju, u uslovima primene ove strategije, što potvrđuju i rezultati empirijskih istraživanja.<sup>44</sup> Važnost koja se daje kontroli troškova dovodi do prevashodnog oslanjanja na upotrebu finansijskih merila performansi.<sup>45</sup> Iz svega ovoga ne treba izvući zaključak da organizacije koje primenjuju odbrambenu strategiju uopšte ne koriste savremene tehnike upravljačkog računovodstva. Naprotiv, ove organizacije češće, u odnosu na one koje primenjuju inovativnu strategiju, koriste savremene tehnike obračuna i upravljanja troškovima<sup>46</sup>, ali nemaju u tolikoj meri izraženu potrebu za tehnikama koje su fokusirane na eksterno okruženje i koje su po svojoj prirodi prognostičke.

Većina autora koji su se bavili ispitivanjem uticaja izabrane poslovne strategije na karakteristike sistema upravljačkog računovodstva istraživali su da li postoji direktna veza između ovih varijabli. Za razliku od njih, Bouwens i Abernethy su pošli od pretpostavke da je uticaj poslovne strategije na karakteristike sistema upravljačkog računovodstva indirektan i da se, u najvećoj meri, ostvaruje preko intraorganizacione međuzavisnosti, tj. da izbor strategije opredeljuje stepen intraorganizacione međuzavisnosti koji, dalje, utiče na karakteristike sistema upravljačkog računovodstva, s tim da su oni ostavili mogućnost da u određenoj meri taj uticaj može da bude i direktan. Oni smatraju da u uslovima kada se primenjuje strategija koja podrazumeva proizvodnju i prodaju jednog ili manjeg broja standardizovanih proizvoda, stepen međuzavisnosti organizacionih segmenata može da bude na relativno niskom nivou, u smislu odsustva direktne povezanosti i delimičnog prisustva sekvencijalne međuzavisnosti. Kod implementacije strategija koje u fokusu imaju kupce i zadovoljenje njihovih stalno rastućih i međusobno različitih potreba, javlja se potreba za čvršćim povezivanjem organizacionih delova i njihovom stalnom interakcijom kako bi se zadovoljili zahtevi kupaca, čime se povećava učešće recipročne međuzavisnosti, što

41 Videti: Čadež and Guilding (2008).

42 Videti: Guilding (1999).

43 Videti: Gosselin (2011).

44 Videti: Abemathy and Guthrie (1994); Chong and Chong (1997); Čadež and Guilding (2008).

45 Videti: Gosselin (2011).

46 Videti: Cinquini and Tenucci (2008).



dalje stvara potrebu za izgradnjom sofisticiranog sistema upravljačkog računovodstva. Za ovako pretpostavljeni mehanizam delovanja kontingentnih faktora na sistem upravljačkog računovodstva, autori su, na osnovu sprovedenog istraživanja, pronašli empirijske potvrde.<sup>47</sup>

Prisutni su i stavovi da se mehanizam delovanja poslovne strategije na sistem upravljačkog računovodstva ostvaruje preko organizacione strukture, polazeći od toga da je za implementaciju inovativne strategije pogodnija divizionarna organizaciona struktura sa većim stepenom decentralizacije odlučivanja i da je u uslovima primene odbrambene strategije pogodnija funkcionalna organizaciona struktura sa većim stepenom centralizacije odlučivanja.<sup>48</sup> Ovakvi stavovi nisu nužno u suprotnosti sa stavovima Bouwens-a i Abernethy-a, imajući u vidu da su Chenhall i Morris, kroz empirijsko istraživanje koje su sproveli, potvrdili svoju pretpostavku da stepen intraorganizacione međuzavisnosti deluje na poželjnost pojedinih karakteristika sistema upravljačkog računovodstva preko stepena decentralizacije organizacione strukture, tako što viši stepen međuzavisnosti organizacionih segmenata podstiče decentralizaciju odlučivanja koja dalje utiče na dizajn sistema upravljačkog računovodstva.<sup>49</sup> Iz toga bi sledilo da izbor poslovne strategije utiče na stepen intraorganizacione međuzavisnosti koja deluje na organizacionu strukturu preko koje se prenosi uticaj na karakteristike sistema upravljačkog računovodstva. Verovatno iz ove analize ne bi trebalo isključiti ni neizvesnost u okruženju, kao kontingentni faktor, imajući u vidu njenu direktnu vezu sa karakteristikama sistema upravljačkog računovodstva, vezu sa organizacionom strukturom, kao i to da izborom strategije organizacija nastoji da deluje na okruženje, odnosno da se izborom strategija koje u fokusu imaju kontinuirano prilagođavanje zahtevima kupaca povećava neizvesnost sa kojom se organizacija suočava, dok se izborom da se tržištu ponudi manji broj standardizovanih proizvoda po nižim prodajnim cenama u određenoj meri stabilizuje okruženje u kome preduzeće posluje. Za pretpostavljeni mehanizam prenošenja uticaja strategije na dizajn sistema upravljačkog računovodstva nismo pronašli empirijske potvrde, pa čak ni teorijska razmatranja. To potvrđuje, na početku rada iznetu tvrdnju, da je kontingentna teorija upravljačkog računovodstva uspeła da identifikuje znatan broj faktora koji utiču na karakteristike sistema upravljačkog računovodstva, ali ne i njihov relativni značaj i precizan mehanizam delovanja.

## 6. ZAKLJUČAK

Različite organizacije na različit način dizajniraju sistem upravljačkog računovodstva koji informaciono treba da podrži širok opseg upravljačkih odluka koje su u nadležnosti menadžmenta. To je i razumljivo imajući u vidu da ne postoji takav dizajn ovog sistema koji bi bio pogodan u svim uslovima i svim organizacijama. Dizajn sistema upravljačkog računovodstva zavisi od informacionih potreba menadžmenta ispoljenih kroz zahteve za različitom širinom obuhvata informacija i različitim stepenom njihove agregiranosti, integrisanosti i blagovremenosti. Svojstva svakog sistema upravljačkog računovodstva se nalaze u rasponu od izrazito tradicionalnog sistema, koga karakteriše uzak obuhvat in-

47 Videti: Bouwens and Abernethy (2000).

48 Prema: Ferreira and Otley (2009), str. 269.

49 Videti: Chenhall and Morris (1986).

formacija i nizak nivo njihove agregiranosti, integrisanosti i blagovremenosti, do visoko sofisticiranog sistema koji generiše širok obuhvat informacija koje imaju visok stepen agregiranosti, integrisanosti i blagovremenosti.

Informacione potrebe menadžmenta, pa samim tim i karakteristike sistema upravljačkog računovodstva, determinisane su internim i eksternim uslovima u kojima menadžment donosi svoje odluke. Kontingentna teorija upravljačkog računovodstva identifikovala je osnovne faktore koji utiču na dizajn sistema upravljačkog računovodstva, a koji se odnose na nivo percipirane neizvesnosti u okruženju, intenzitet konkurencije, veličinu organizacije, organizacionu strukturu, stepen intraorganizacione međuzavisnosti i poslovnu strategiju.

Dosadašnja saznanja ukazuju na to da su izgradnji sofisticiranog sistema upravljačkog računovodstva sklone organizacije koje posluju u uslovima visoke percipirane neizvesnosti, intenzivne konkurencije na tržištu, zatim velike organizacije, organizacije koje imaju decentralizovanu organizacionu strukturu, visok nivo intraorganizacione međuzavisnosti i koje svoju konkurentsku prednost baziraju na primeni strategija koje u fokusu imaju inovativnost i kontinuirano prilagođavanje zahtevima kupaca. Sa druge strane, primena tradicionalnog sistema upravljačkog računovodstva je u većoj meri primerena organizacijama koje posluju u uslovima niske percipirane neizvesnosti, niskog intenziteta konkurencije ili odsustva konkurencije, manjim organizacijama koje imaju centralizovanu organizacionu strukturu, nizak stepen intraorganizacione međuzavisnosti i koje primenjuju odbrambenu strategiju.

Pretpostavlja se da neki od kontingentnih faktora deluju direktno, a neki indirektno na dizajn sistema upravljačkog računovodstva, s tim da još uvek nije jasno definisan njihov precizan mehanizam prenošenja uticaja. Takođe, nije poznat ni relativni značaj pojedinih kontingentnih faktora, tj. koji faktori imaju ključan uticaj na karakteristike sistema upravljačkog računovodstva, a što je izuzetno važno, imajući u vidu da organizacijama može da bude svojstvena različita kombinacija karakteristika navedenih kontingentnih faktora.

## LITERATURA

---

Abdel-Kader, M. and Luther, R. (2008), "The Impact of Firm Characteristics on Management Accounting Practices: A UK-based Empirical Analysis" *British Accounting Review*, Vol. 40, No. 1, Pp 2-27.

---

Abernethy, M. A. and Bouwens, J. (2005), "Determinants of Accounting Innovation Implementation" *Abacus*, Vol. 41, No. 3, Pp. 217-240.

---

Abernethy, M. A. and Guthrie, C. H. (1994), "An Empirical Assessment of the "Fit" between Strategy and Management Information System Design" *Accounting and Finance*, Vol. 34, No. 2, Pp. 49-66.

---

Agbejule, A. (2005), "The Relationship between Management Accounting Systems and Perceived Environmental Uncertainty on Managerial Performance: A Research Note" *Accounting and Business Research*, Vol. 35, No. 4, Pp 295-305.

---

Al-Omiri, M. and Drury, C. (2007), "A Survey of Factors Influencing the Choice of Product Costing Systems in UK Organizations" *Management Accounting Research*, Vol. 18, No. 4, Pp. 399-424.

---

Ax, C. et al. (2008), "The Impact of Competition and Uncertainty on the Adoption of Target Costing" *International Journal of Production Economics*, Vol. 115, No. 1, Pp. 92-103.

---

Bouwens, J. and Abernethy, M. A. (2000), "The Consequences of Customization on Management Accounting System Design" *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 25, No. 3, Pp. 221-241.

---

Chenhall, R. (2007), "Theorizing Contingencies in Management Control Systems Research" in Chapman et al. (ed.) (2007), *Handbook of Management Accounting Research*, Vol. 1, Elsevier, Amsterdam, Pp 163-205.

---

Chenhall, R. and Langfield-Smith, K. (1998), "Adoption and Benefit of Management Accounting Practices: An Australian Study" *Management Accounting Research*, Vol. 9, No. 1, Pp. 1-19.

---

Chenhall, R. and Morris, D. (1986), "The Impact of Structure, Environment and Interdependence on the Perceived Usefulness of Management Accounting Systems" *The Accounting Review*, Vol. 61, No. 1, Pp 16-35.

---

Chia, Y. M. (1995), "Decentralization, Management Accounting System (MAS) Information Characteristics and their Interaction Effects on Managerial Performance: A Singapore Study" *Journal of Business Finance & Accounting*, Vol. 22, No. 6, Pp. 811-830.

---

Chong, V. K. and Chong, K. M. (1997), "Strategic Choices, Environmental Uncertainty and SBU Performance: A Note on the Intervening Role of Management Accounting Systems" *Accounting and Business Research*, Vol. 27, No.4, Pp 268-276.

---

Cinquini, L. and Tenucci, A. (2008), "Strategic Management Accounting and Business Strategy: A Loose Coupling?" *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 6, No. 2, Pp. 228-259.

---

Čadež, S. and Guilding, C. (2008), "An Exploratory Investigation of an Integrated Contingency Model of Strategic Management Accounting" *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 33, No. 7, Pp. 836-863.

---

Čadež, S. and Guilding, C. (2012), "Strategy, Strategic Management Accounting and Performance: A Configurational Analysis" *Industrial Management & Data Systems*, Vol. 112, No. 3, Pp. 484-501.

---

Dekker, H. and Smidt, P. (2003), "A Survey on the Adoption and Use of Target Costing in Dutch Firms" *International Journal of Production Economics*, Vol. 84, No. 3, Pp 293-305.

---

Ferreira, A. and Otley, D. (2009), "The Design and Use of Performance Management Systems: An Extended Framework for Analysis" *Management Accounting Research*, Vol. 20, No. 4, Pp. 263-282.

---

Fisher, J. (1998), "Contingency Theory, Management Control Systems and Firm Outcomes: Past Results and Future Directions" *Behavioral Research in Accounting*, Vol. 10 (Supplement), Pp 47-64.

---

Gerdin, J. (2005), "Management Accounting System Design in Manufacturing Departments: An Empirical Investigation Using a Multiple Contingencies Approach" *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 30, No. 2, Pp. 99-126.

---

Gosselin, M. (2011), "Contextual Factors Affecting the Deployment of Innovative Performance Measurement Systems" *Journal of Applied Accounting Research*, Vol 12, No. 3, Pp 260-277.

---

Guilding, C. (1999), "Competitor-focused Accounting: An Exploratory Note" *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 24, No. 7, Pp 583-595.

---

Guilding, C. and McManus, L. (2002), "The Incidence, Perceived Merit and Antecedents of Customer Accounting: An Exploratory Note" *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 27, No. 1, Pp. 45-59.

---

Gul, F. A. (1991), "The Effects of Management Accounting Systems and Environmental Uncertainty on Small Business Managers' Performance" *Accounting Business Research*, Vol. 22, No. 5, Pp 57-61.

---

Gul, F. A. and Chia, Y. M. (1994), "The Effects of Management Accounting Systems, Perceived Environmental Uncertainty and Decentralization on Managerial Performance: A Test of Three-way Interaction" *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 19, No. 4-5, Pp 413-426.

---

Holm, M. (2012), "A Contingency-based Survey of Service Complexity's and Competition's Influence on Customer Profitability Analysis Sophistication" *Paper presented at American Accounting Association Annual Meeting and Conference on Teaching and Learning in Accounting*, Washington, August 4-8.

---

Hoque, Z. and James, W. (2000), "Linking Balanced Scorecard Measures to Size and Market Factors: Impact on Organizational Performance" *Journal of Management Accounting Research*, Vol. 12, No. 1, Pp. 1-17.

---

Hoque, Z. et al. (2001), "Market Competition, Computer-aided Manufacturing and Use of Multiple Performance Measures: An Empirical Study" *British Accounting Review*, Vol. 33, No. 1, Pp. 23-45.

---

Malmi, T. (1999), "Activity-Based Costing Diffusion across Organizations: An Exploratory Empirical Analysis of Finnish Firms" *Accounting, Organizations and Society*, Vol. 24, No. 8, Pp. 649-672.

---

McManus, L. (2013), "Customer Accounting and Marketing Performance Measures in the Hotel Industry: Evidence from Australia" *International Journal of Hospitality Management*, Vol. 33, Pp 140-152.

---

Mia, L. (1993), "The Role of MAS Information in Organisations: An Empirical Study" *British Accounting Review*, Vol. 25, No. 3, Pp 269-285.

---

Mia, L. and Clarke, B. (1999), "Market Competition, Management Accounting Systems and Business Unit Performance", *Management Accounting Research*, Vol. 10, No. 2, Pp. 137-158.

---

Mia, L. and Goyal, M. (1991), "Span of Control, Task Interdependence and Usefulness of MAS Informational in Not-for-profit Government Organizations" *Financial Accountability & Management*, Vol. 7, No. 4, Pp. 249-266.

---

Moores, K. and Mula, J. M. (1993), "Contextual and Strategic Impacts on the Form of Management Accounting Systems" Bond University School of Business, Discussion Papers, No 48, December 1993.

---

Tanima, F. and Bates, K. (2011), "The Incidence and Perceived Managerial Merit of Customer Accounting in New Zealand" Victoria University of Wellington, Working paper, No. 94, December 2011.

---

Tillema, S. (2005), "Towards an Integrated Contingency Framework for MAS Sophistication: Case Studies on the Scope of Accounting Instruments in Dutch Power and Gas Companies" *Management Accounting Research*, Vol. 16, No. 1, Pp. 101-129.

