

УЛОГА, МЈЕСТО И СЕРТИФИКОВАЊЕ УПРАВЉАЧКИХ РАЧУНОВОЋА

Теодор М. Петровић

Универзитет у Источном Сарајеву, Економски факултет Брчко, Босна и Херцеговина
teodor.petrovic@efb.ues.rs.ba; teodor.petrovic.efb@gmail.com

Љилјана Ж. Танасић

Универзитет у Источном Сарајеву, Економски факултет Брчко, Босна и Херцеговина
ljiljana.tanasic@efb.ues.rs.ba; ljiljana.tanasic.efb@gmail.com

Чланак је излазан на VIII Интернационалном научном скупу „ЕконБиз: Управљање промјенама у условима глобализације“, Бијељина 18. и 19. јун 2020. године

Апстракт: Много је питања у вези са улогом рачуновођа у ери глобализације, највеће достигнуте и растуће међународне покретљивости капитала, роба идеја и људи. Улога управљачког рачуновође је постала значајна, не само на корпоративном, већ и на националном нивоу, па и на међународном нивоу. Његово мјесто је превасходно претрпјело метаморфозу од припремача бројчаних извјештаја до високог специјалисте информационе подршке одлукама, пословног партнера менаџмента, интерног консултанта, организационог едукатора и сл. Сертификовање управљачких рачуновођа проистиче из схватања и потребе да то, одговорно занимање, буде лицензног карактера повезано са врло високим образовним и стручним захтјевима у земљама развијенијег рачуноводства. У Босни и Херцеговини је предвиђено сертификовање рачуновођа и ревизора, док посебног сертификата за овлашћеног управљачког рачуновођу за сада нема. Рачуноводствена професија је развила своје етичке стандарде који су преузети и у Босни и Херцеговини, а који важе и за управљачке рачуновође. Међутим, специфична улога управљачког рачуноводства доводи до кодификације Стандарда етичког понашања за управљачке рачуновође од стране професионалних организација. Циљ рада је био да се истражи улога и мјесто управљачких рачуновођа, њихови изазови и перцепције јавности, као и сертификовање и етички стандарди за управљачке рачуновође у земљама развијеног рачуноводства и у Босни и Херцеговини. Резултати су показали да се стање у земљама напредног рачуноводства и у

Босни и Херцеговини, значајно разликује, те је неопходно да Босна и Херцеговина унаприједи смјернице на које се ослања, преузме праксе других који су у тој области остварили значајан напредак и одреди циљеве којима треба да тежи.

Кључне ријечи: *banka, globalizacija, pandemija, upravljanje promenama*

УВОД

У условима глобализације тржишта и конкуренције менаџери су изложени великом притиску стварања вриједности за власнике и неминовно је њихово ослањање на управљачко рачуноводство. Управљачке рачуновође немају лагодну позицију, морају брзо реаговати, прибављати информације, примјенити нове управљачке технике, респектовати ефикасност и ефективност. Стварање вриједности за купце, као приоритет стварања вриједности за власнике, усложњава процес управљања и ствара нове изазове за управљачке рачуновође који треба да примијене технике за управљање профитабилношћу купаца. Информационе технологије утичу на управљачко рачуноводство, скраћују вријеме прикупљања информација, анализе и припреме стандардизованих извјештаја, те се отвара простор управљачким рачуновођама да се посвете пословима интерног консултанта, креатора информационе подршке и интерпретацији извјештаја, различитих врста економских анализа, а што подразумијева њихову техничку компетентност. Промјене у структури економије, појава нових индустрија (биотехнологија, дигиталне телекомуникације)

и промјене значаја појединих грана у структури привреде (сектор услуга) нови је изазов за управљачке рачуновође због запостављања управљачког рачуноводства у овим ентитетима, па је из тог разлога неопходна адаптација већ развијених управљачко-рачуноводствених техника. Промјене у интерном окружењу предузећа, као што су обрачун циљних трошкова, лин (енгл. *lean*) концепт производње и лин филозофија производње и набавке "тачно на вријеме", кајзен обрачун, обрачун трошкова квалитета, обрачун трошкова животног циклуса производа и слично, ствара ново окружење и нове управљачко-рачуноводствене изазове за управљачке рачуновође.

Структурирање предузећа из перспективе управљачког рачуноводства значајно је што одређује организационо окружење управљачког рачуновође и његово позиционирање зависи од многих фактора: величина и сложености предузећа, организациона форма (функционална, дивизионална, хибридна, матрична) и управљачка филозофија. Управљачки рачуновођа, на почетку каријере, обично је у рачуноводственом одјељењу и подноси извјештаје контролору који је одговоран за финансијско и управљачко рачуноводство и пореско извјештавање. У садашњим условима управљачки рачуновођа надгледа цјелину предузећа, члан је мултифункционалних тимова за истраживање и развој, дизајнирање производа, производњу, маркетинг, дистрибуцију, пружање услуга потрошачима и извјештавање потпредседника различитих пословних функција.

Дјеловање управљачких рачуновођа није под утицајем законских норми и рачуноводствених стандарда, као што је случај у финансијском рачуноводству, међутим од њих се очекује да у процесу управљања поштују етичке норме. Етика се надовезује на закон, стандарде и друга прописана интерна правила и треба да помогне када су правила нејасна и постоји значајан простор за просуђивање. Професионалне организације, препознајући могуће проблеме и потенцијалне опасности од неетичког понашања, прописују кодексе етичког понашања за управљачке рачуновође. Поштовање етичких стандарда је од значаја за развој, препознавање и повећање кредибилитета управљачких рачуновођа и у овом правцу треба да се развија управљачко-рачуноводствена пракса у Босни и Херцеговини (БиХ).

Циљ рада је да прикаже улогу, одговорност, мјесто, сертификавање и етичке стандарде за управљачке рачуновође у развијеним тржишним економијама и у оквиру напредног управљачког рачуноводства, затим да се укаже на стање и тренутни положај рачуновођа у БиХ и назначе будући правци развоја ове још увијек недовољно развијене (друге) гране рачуноводства и управљачких рачуновођа. Да би се то постигло, рад је подељен у четири дијела. У првом дијелу описана је улога и одговорности управљачког рачуновође и карактеристике које има, други дио расправља о мјесту управљачких рачуновођа у организацији, трећи дио указује на поступак сертификавања управљачких рачуновођа, а у четвртном дијелу представљени су етички стандарди за управљачке рачуновође у свијету и у БиХ, у скраћеном облику.

1. Улога и одговорност управљачког рачуновође

У предузећу улога управљачког рачуновође проистиче из улоге управљачког рачуноводства, као процеса препознавања, прикупљања, мјерења, систематизовања, подношења и тумачења вриједносних и нефинансијских података, односно информација, по активностима, процесима, организационим дијеловима, производима и услугама, тржиштима и купцима за потребе менаџмента (Atkinson, Banker, Kaplan & Young, 1997: 3-5). У надлежности управљачког рачуновође нису одлуке којима се покрећу, увећавају или губе ресурси предузећа. То је у надлежности менаџера набавке, маркетинга, производње, финансија, профитних и инвестиционих центара. Управљачки рачуновођа је носилац улоге обезбјеђења информационе подршке менаџменту предузећа у свим управљачким активностима. Његова улога је логистичка али не и извршна. Ипак он није "услужна рука" менаџмента, већ је дио топ менаџмента предузећа.

Многе дефиниције који се користе у вези улоге управљачких рачуновође не одражавају данас његов стварни положај, прелазак у статус лидера и стратешког пословног партнера. Традиционалне дефиниције детерминишу улогу управљачког рачуновође као добављача информација, који прикупља, сумира, анализира и извјештава доносиоце одлука. То је улога која је у значајној мјери узурпирана технологијом и високо интегрисаним системима пословног планирања ресурса (енгл. *Enterprise Resource Planning - ERP*). Неке од постојећих дефиниција за улогу управљачког рачуновође представљају "кризу идентитета",

јер нису у складу са његовим садашњим статусом професије. Ово је био један од разлога да амерички Институт управљачких рачуновођа (енгл. *Institute of Management Accountants* - *ИМА*) 2008. године развије дефиницију како би се представила и боље описала улога управљачких рачуновођа у данашњим условима: "Управљачко рачуноводство је професија која обухвата партнерство у доношењу управљачких одлука, осмишљавање система планирања и управљања перформансама, пружање експертизе у финансијском извјештавању и контроли како би се помогло менаџменту у формулацији и имплементацији стратегије организације" (*ИМА*, 2008: 1).

У развоју дефиниције управљачког рачуноводства *ИМА* се фокусира на три компоненте (*ИМА*, 2008: 4): 1) основна компонента управљачког рачуноводства је формулација и имплементација стратегије која помаже организацији да успије и она у ширем смислу дефинише улогу управљачког рачуновође да управљачки рачуновођа, у било којој тачки информационог ланца вриједности, може допринијети успјеху организације кроз имплементацију стратегије; 2) да би се ово постигло управљачке рачуновође дјелују у саставу управљачких тимова, и ова компонента одражава истраживања и праксу која указује да управљачке рачуновође раде као дио менаџерских тимова на свим нивоима информација ланца вриједности, што укључује и учешће код доношења стратешких управљачких одлука; и 3) улога управљачког рачуновође у менаџерском тиму може се описати кратком листом глобалних, инклузивних компетенција, а ова компонента је неопходна да би се разјаснило да се управљачки рачуновођа може разликовати од других професионалаца у организацији, пошто се имплементација стратегије од стране менаџерских тимова може повезати са било којим менаџерским професионалцем у организацији, док је избор компетенција, које треба укључити у дефиницију како би се разликовале управљачке рачуновође, вођен критеријумима да дефиниција треба да бити језгровита, глобална, безвременска, инклузивна и перспективна.

Улога управљачког рачуноводства појављује се прије 1900. године, паралелно са развојем индустрије и тржишта. Управљачко рачуноводство имало је улогу да пружи информације о интерним процесима предузећа, нпр. зарадама и материјалима који треба да се користи у производњи. Флајшмен и Паркер (*Fleischman & Parker*, 1997: 1760-1850)

управљачке рачуновође сматрају "припремачима бројчаних информација", приправницима финансијских информација, који су имали мали значај за доношење менаџерских одлука. Међутим, ова перцепција блиједи услед значајне експанзије финансијског управљања (општег/стратешког) и консултантских услуга. У овим промјенама Брнс, Езамел и Скејпенс (*Burns, Ezzamel & Scapens*, 1999: 28-30) сматрају да се рачуноводствена професија репозиционира у интензивној атмосфери глобалне и технолошке конкуренције, што је дјелимично и разлог измијењене улоге управљачких рачуновођа. Историјски гледано, положај управљачког рачуновође био је одвојен од основних активности предузећа, уз мали степен личне интеракције са корисницима информација. Раздвајале су их физичке баријере унутар организације, а у почетној фази своје професије нису ни били укључени у процес доношења одлука. Њихова суштинска улога је била пружање информација менаџерима за доношење пословних одлука и све што су тада радили била је припрема буџета, провјера извјештаја о насталим расходима, припрема извјештаја о вредновању залиха и израда различитих стандардизованих финансијских извјештаја. Сажето, "они су били записничари, обезбјеђивачи различитих информација, корпоративни полицајци, чувари финансијских евиденција, историчари организације, испуњавајући традиционалну улогу рачуноводства" (*Siegel & Sorensen*, 1999: 4).

Од једне до друге организације улога управљачких рачуновођа варира зависно од величине организације, врсте организације, културе, индустрије и других фактора који се временом разликују, и њихова улога у прошлости и данас није иста услед различитих околности. Без обзира на то, ове разлике не мијењају основну улогу управљачких рачуновођа, међутим величина организације и други фактори значајно утичу на усложњавање њихове улоге. Ова њихова променљива улога може се посматрати паралелно са тржишним околностима, од пружања информација за интерне пословне активности до стварања вриједности за купце и друге интересенте, а данас имају више одговорности и због децентрализације предузећа и преноса овлашћења.

Ера глобализације донијела је трансформисану позицију управљачког рачуновође и метаморфоза се и даље наставља. Од припремача бројчаних информација из "задње" канцеларије, управљачки рачуновођа је сада у "првој" канцеларију као пословни партнер са

новом улогом и новим изазовима. За успјешно пословно партнерство морају непрестано унапређивати своје знање из различитих области и побољшавати комуникацијске вјештине за ефикасно комуницирање с унутрашњим и спољним стејкхолдерима на свим нивоима у предузећу. Глобализација утиче на концепте и технике управљачког рачуноводства и са глобализацијом повећава се конкуренција, а унапређење информационо комуникационих технологија захтијева брзе и релевантне информације и управљачко рачуноводства сада игра много значајнију улогу у предузећу. Као стратег, управљачки рачуновођа је укључен у предузимање одговарајућих стратешких потеза, помаже менаџерима у избору најпрофитабилнији купаца, анализира финансијске последице замјене производа у производном/услугном асортиману, пружа адекватне информације о готовини и сл. Управљачки рачуновођа данас своје вријеме користи на стратегијско управљачко рачуноводство, с циљем да прошири опус традиционалног управљачког рачуноводства. Термин стратегијско управљачко рачуноводство Институт овлашћених управљачких рачуновођа (енгл. *Chartered Institute of Management Accountants – CIMA*) описује као "облик управљачког рачуноводства у коме се нагласак ставља на информације које се односе на факторе изван фирме, као и на нефинансијске информације и њихово интерно генерисање" (Ahid & Augustine, 2015: 50).

Остварујући наведене улоге, управљачки рачуновођа, у односу на друге професионалце, бави се свим пословним активностима предузећа и практично једино је лице упућено у све послове предузећа. Ову улогу може понијети само високо образовани економиста рачуноводствене оријентације, од кога се поред општих економских знања очекује висок ниво знања и вјештина из менаџмента (како општег, тако и по појединим функцијама), пословне организације, финансија, финансијског рачуноводства са ревизијом, обрачуна трошкова и учинака, процеса одлучивања и *cost-benefit* анализе у те сврхе, система, метода и техника планирања и контроле остварења, информационих система, учења о понашањима људи, мотивационих система, која се стичу на универзитету и после професионалном едукацијом и праксом (Стевановић и Петровић, 2016: 29). У БиХ процес афирмације управљачког рачуновође, окретањем ка моделу тржишног начина привређивања, може убрзано

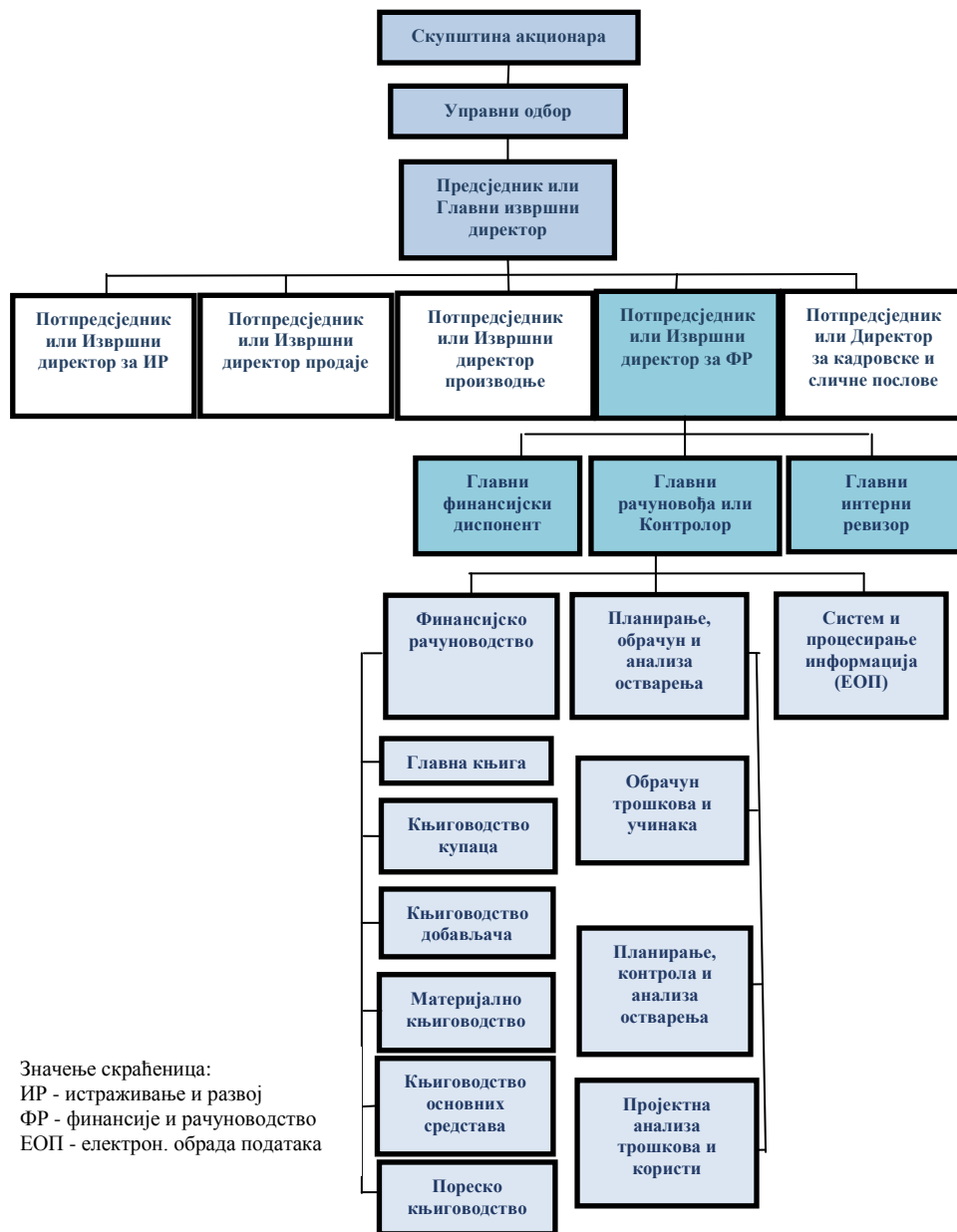
да напредује, с обзиром да располажемо готовим рјешењима и искуствима земаља развијеног рачуноводства.

2. Мјесто управљачког рачуновође

Анализирајући мјесто управљачког рачуноводства у организационој структури предузећа може се рећи да је каријера управљачког рачуновође везана за послове који се обављају у оквиру рачуноводствене функције, у дијелу које покрива управљачко рачуноводство (Малинић, Милићевић и Стевановић, 2013: 22). У циљу потпуне представе о пословима и активностима управљачког рачуновође треба истаћи да то не мора бити посебно лице и да је то обично главни рачуновођа надлежан за цјелину рачуноводства предузећа, финансијско рачуноводство и годишње (финансијске) извјештаје. Друго је, међутим, питање како ће се он звати, главни рачуновођа, помоћник финансијског директора за рачуноводство, директор рачуноводства или главни контролор. Главног рачуновођу називају и контролором у земљама енглеског језичког подручја због његове улоге у остваривању систематске управљачке контроле процеса у предузећу (Стевановић, 2000: 46). Улогу управљачких рачуновођа могу да носе и рачуноводствени експерти који су ангажовани на координацији обрачуна трошкова и учинака, планирања, контроле и анализе остварења и пројектне анализе трошкова и користи, као дијелова рачуноводства (Стевановић и Петровић, 2016: 29). Позиционирање и надлежност менаџера за финансије и рачуноводство и главног рачуновође (контролора) у функционално структурираном предузећу, може се представити Шемом 1 (Стевановић и Петровић, 2010: 37).

Као што се може видјети из наредне шеме, каријера управљачког рачуновође везана је за вертикалу у чијој основи је Обрачун трошкова и учинака, Планирање, контрола и анализа остварења (систем буџетске контроле процеса) и Пројектна анализа трошкова и користи (посебни обрачуни и извјештаји за менаџмент у сврху доношења појединачних одлука), онда Главни рачуновођа (контролор), у средини, и Потпредсједник или Директор за финансије и рачуноводство на врху, као један од кључних сарадника Предсједника или Главног извршног директора предузећа (Стевановић, 2001: 45).

Шема 1. Позиционирање и надлежност менаџера за финансије и рачуноводство и главног рачуновође (контролора) у функционално структурираном предузећу



Извор: Стевановић, Н., Петровић, Т. М. (2016). Управљачко рачуноводство. Брчко: Економски факултет Брчко, 30.

У новије вријеме у земљама тржишних економија и напредног менаџмента и рачуноводства, посебно у САД, неке компаније упражњавају организациона рјешења по којима, због сложености и важности функције финансија и рачуноводства, Главни рачуновођа има позицију Потпредседника или Директора за рачуноводство, упоредо са Потпредседником или Директором за финансије, који сада може понијети назив Извршни директор за финансије. Ове тенденције позиционирања Главног управљачког

рачуновође, оличеног у Главном рачуновођи, независно од званичног назива који носи у свом предузећу, у складу су са величином и значењем улоге која му припада у компанији (Стевановић и Петровић, 2016: 31).

Према закључку једног емпиријског истраживања о мјесту и улози управљачких рачуновођа у пословним компанијама у САД истакнуто је да је управљачки рачуновођа претрпио метаморфозу од припремача бројчаних извјештаја до високог специјалисте информационе подршке одлукама, да је постао

пословни партнер менаџмента, интерни консултант и организациони едукатор, као и да ће његова улога у наредном периоду расти, што представља додатне образовне изазове и за академске институције и за професионалне асоцијације (Siegel, 1996: 17-18).

3. Сертификовање управљачких рачуновођа

Сертификовање управљачких рачуновођа проистекло је из схватања да ово одговорно занимање буде лиценцног карактера, што је повезано са високим образовним и стручним захтјевима (Стевановић, 2001: 47). Са нарастањем и усложњавањем изазова менаџмента предузећа и управљачког рачуноводства, бројне компаније у земљама развијених тржишних привреда истакле су потребу за рачуновођама веће посвећености информационом захтјевима менаџмента. Као одговор на ове потребе, у Енглеској, САД, Канади, итд., појавило се звање Овлашћеног управљачког рачуновође, које се стиче универзитетским образовањем, праксом и полагањем одговарајућег стручног испита код овлашћених професионалних асоцијација управљачких рачуновођа. Највећа и најутицајнија међу њима у Енглеској је Овлашћени институт управљачких рачуновођа (енгл. *Chartered Institute of Management Accountants - CIMA*) а у САД Институт

управљачких рачуновођа (енгл. *Institute of Management Accountants - IMA*).

Усмјерењем према тржишном моделу привређивања у БиХ и привредно-системској, предузетној, управљачкој, образовној и рачуноводственој упоредивости са земљама развијених тржишних привреда, видљиве су потребе за високообразовним и обученим рачуновођама како у ревизорским фирмама, тако и у предузећима, банкама, осигуравајућим друштвима и сл. У БиХ предвиђено је обавезно сертификовање рачуновођа (сертификовани рачуноводствени техничар - СРТ и сертификовани рачуновођа - СР) и ревизора (овлашћени ревизор – ОР) финансијских извјештаја поменутих организација. За стицање сертификата за све нивое звања у рачуноводственој професији Комисија за рачуноводство и ревизију БиХ организује испитне рокове два пута годишње, у мају и у новембру, а ентитетске професионалне асоцијације организују испите из укупно 14 предмета, за сва три нивоа звања (детаљније погледати: КРРБиХ, 2019). У наредном прегледу дати су сумарни подаци о броју спроведених испита за сва три нивоа сертификовања у рачуноводственој професији у БиХ, за последња два испитна рока (Табела 1).

Табела 1. Извјештај о реализованим испитима у рачуноводственој професији у БиХ

Ентитетски савези	Испитни рок мај 2019.				Испитни рок новембар 2018.			
	Број пријављених испита	Број излазака на испите	Број положених испита	Просјечни % пролазности	Број пријављених испита	Број излазака на испите	Број положених испита	Просјечни % пролазности
СРРиФ ФБиХ	811	766	382	49,87	897	863	338	39,17
СРРРС	468	424	251	59,20	547	485	261	53,81
Укупно:	1.279	1.190	633	53,19	1.444	1.348	599	44,43

Извор: Комисија за рачуноводство и ревизију Босне и Херцеговине - КРРБиХ (2019). Интерни извјештај о проведеним испитима за сва три нивоа сертификовања у рачуноводственој професији у БиХ. Преузето 11.8.2019. са <https://www.komisija-rrbih.org>

Укупан број испита (испитних јединица) којима су приступили кандидати и које је организовао Савез рачуновођа и финансијских дјелатника Федерације БиХ био је 766 (726 за појединачне испите и 40 за "сложене" испите, док 45 кандидата није приступило испитима (5,55% од укупно пријављених испита). Испиту је приступило укупно 635 кандидата на 766 предмета и то за звање СР 545 и ОР 90. Савез рачуновођа и ревизора Републике Српске је у оквиру испитног рока у мају 2019. године организовао испите којима је приступило 311 кандидата на 424 предмета, и то за звање: СРТ 22 кандидата за 28 предмета, СР 257 кандидата за 350 предмета и ОР 32 кандидата за 46 предмета. Заинтересованост кандидата за рачуноводствена звања у Републици Српској,

посматрајући број кандидата који су пријавили испите, био је 339 за 468 предмета, а полагало је 311 кандидата за 424 предмета. Од полагања је одустало 28 кандидата за 44 предмета. Кандидати који су приступили и положили испите, као и проценат пролазности на испитима, који покривају материју управљачког рачуноводства, је нешто већи него у Федерацији БиХ. Имајући у виду да су предмети Трошковно рачуноводство и увод у управљачко рачуноводство, Примјена управљачког рачуноводства и Напредно управљачко рачуноводство обавезни, у наредном табеларном прегледу дати су подаци за кандидате који су полагали и положили ове испите у мају 2019. године у ФБиХ (Табела 2)

Табела 2. Резултати испита у мају 2019. године, Федерација БиХ

Р.б.	Назив испита	Звање	Пристипило	Положило	% пролазности
1.	Трошковно рачуноводство и увод у управљачко рачуноводство	СРТ	0	0	0
2.	Примјена управљачког рачуноводства	СР	121	54	44,63
3.	Напредно управљачко рачуноводство	ОР	18	11	61,11
Укупно:			139	65	46,76

Извор: Комисија за рачуноводство и ревизију Босне и Херцеговине - КРРБиХ (2019). Извјештај о проведеним испитима за сва три нивоа сертификација у рачуноводственој професији у БиХ, бр. 146/19. (мај). Преузето 29.7.2019. са <https://www.komisija-rrbih.org>

Резултати испита у мају 2019. године у Федерацији БиХ, за сва три нивоа звања у рачуноводственој професији, указују да није било заинтересованих кандидата за звање СРТ.

Највећа заинтересованост је била за звање СР и пролазност на испиту из предмета Примјене управљачког рачуноводства је била 44,63%, док је из Напредног управљачког рачуно-

водства, који се полаже за звање ОР, пролазност била нешто већа 61,11%. Наредни табеларни преглед (Табела 3) приказује број лица који су приступили и положили испите у мају 2019. године, из предмета Трошковно рачуноводство и увод у управљачко рачуноводство, Примјена управљачког рачуноводства и Напредно управљачко рачуноводство у Републици Српској.

Табела 3. Резултати испита у мају 2019. године, Република Српска

Р.б.	Назив испита	Звање	Пристипило	Положило	% пролазности
1.	Трошковно рачуноводство и увод у управљачко рачуноводство	СРТ	8	4	50,00
2.	Примјена управљачког рачуноводства	СР	72	41	56,94
3.	Напредно управљачко рачуноводство	ОР	9	7	77,78
Укупно:			79	52	65,82

Извор: Комисија за рачуноводство и ревизију Босне и Херцеговине - КРРБиХ (2019). Извјештај о проведеним испитима за сва три нивоа сертификација у рачуноводственој професији у БиХ, бр. 146/19. (мај). Преузето 29.7.2019. са <https://www.komisija-rrbih.org>

Према подацима из последње године, број лица која су добила лиценце за обављање рачуноводствених звања у односу на укупан

број лица која су стекла сертификате у тој години у БиХ, значајно се разликује по ентитетским савезима (Табела 4).

Табела 4. Број лиценцираних рачуноводствених техничара и рачуновођа по ентитетским савезима

Р.б.	Опис	СРРиФ ФБиХ	СРРПС	ВН		
				Укупно	% учешћа СРРиФ ФБиХ	% учешћа СРРПС
1.	Сертификовани рачуноводствени техничар (СРТ)	55	1.855	1.910	2,88	97,12
2.	Сертификовани рачуновођа (СР)	4.089	1.261	5.350	76,43	23,57
Укупно:		4.144	3.116	7.260	57,08	42,92

Извор: Савез рачуновођа, ревизора и финансијских дјелатника Федерације Босне и Херцеговине (СРРиФ ФБиХ). Преузето 29.7.2019. са <http://www.srr-fbih.org>.

Савез рачуновођа и ревизора Републике Српске. Преузето 29.7.2019. са <http://www.srrrs.org>

Посебног сертификата за овлашћеног управљачког рачуновођу у БиХ за сада нема, и нема професионалне организације управљачких рачуновођа нити посебног професионалног звања. Међутим, имајући у виду тенденције у земљама са којима желимо да будемо упоредиви, може се очекивати да ће га временом бити. Важније од тога је да у високом образовању рачуновођа и ревизора, како на универзитету, тако и у програмима професионалних асоцијација рачуновођа и

ревизора, заступљена материја управљачког рачуноводства у растућем обиму, а поједини испити се могу редукцијом признати под одређеним условима за рачуноводствену и ревизорску професију (КРРБиХ, 2016). Можда би на крају требало истаћи да и најбољи управљачко-рачуноводствени систем у данашњој економији неће сам по себи гарантовати успјех предузећа. У крајњој линији успјех зависи од тога да ли производи задовољавају захтјеве купаца, од ефикасности

система производње, дистрибуције и дјелотворности маркетинг напора, међутим неефикасан систем може све ово да подрива (Johnson и Kaplan, 1991: 4-5).

4. Етички стандарди за управљачке рачуновође

За поузданост рачуноводствених извјештаја одговоран је менаџмент предузећа, међутим и рачуновођа има одговорност за поузданост рачуноводствених извјештаја у улози финансијског или управљачког рачуновође. Одговорно држање рачуновођа подразумијева да су свјесни чињенице да је свака њихова одлука, рјешење или поступак препун стручних изазова и отвара бројна етичка питања професије. Етика се обично дефинише као наука о моралу, филозофија моралних вриједности, учење о ономе што је добро и што није добро, тумачи се као "скуп начела и правила понашања у укупним или неком сегменту људских активности" (Maurice, 1996: 9). Етика рачуноводствене професије је скуп правила понашања рачуновођа у обављању рачуноводственог процеса и рачуноводствена професија је кроз своју саморегулативу развила своје етичке стандарде (Стевановић и Петровић, 2016: 33).

Због специфичне улоге управљачког рачуноводства, које се не може ослањати на стручну рачуноводствену регулативу (стандарди, начела, законска рјешења) отпочело се и са доношењем посебних етичких стандарда за управљачке рачуновође и њихову прву кодификацију 1983. године дао је амерички Институт управљачких рачуновођа под насловом "Стандарди етичког понашања за управљачке рачуновође" (Стевановић и Петровић, 2016: 34). Институт је 1997. године

публиковао нови текст стандарда под насловом "Стандарди етичког понашања за практичаре управљачког рачуноводства и финансијског менаџмента," и новина је била проширење стандарда на носиоце функције финансијског менаџмента. Након разматрања многих промјена у пословном и регулаторном окружењу, укључујући глобализацију трговине и професију управљачког рачуноводства, Извјештај о етичкој професионалној пракси *ИМА* у САД садржи принципе и стандарде који су намијењени практичарима управљачког рачуноводства и финансијског управљања. Ревидирани Извјештај Стандарда објављен 2017. године (*ИМА*, 2017) нешто је сажетији и одражава глобални поглед на управљачко рачуноводство. Чланови *ИМА* имају одговорност да поштују и подржавају сљедеће стандарде: компетентност, повјерљивост, интегритет, објективност и рјешавање етичких сукоба. Стандарди су преузети у цјелини (Малинић, Милићевић и Стевановић, 2013: 26) и дати у Приказу 1, а дио о рјешавању етичких питања је дјелимично скраћен (Стевановић, Малинић и Милићевић, 2007: 52-55). Етичка димензија управљачког рачуноводства једнако је важна у свакодневној пракси, финансијском рачуноводству и екстерној ревизији финансијских извјештаја. Разлике су у појединим етичким нормама које су везане за чињеницу да финансијске рачуновође и ревизори обезбјеђују поузданост финансијских извјештаја за екстерне кориснике, док је управљачко рачуноводство усмјерено интерном информационом опслуживању менаџмента предузећа по правилима за такво информисање, која дају довољно слободе у избору рјешења, али не смију бити у сукобу са етичким стандардима професије (Стевановић, 2001: 52).

Приказ 1. *ИМА* Извјештај – Стандарди

I Компетентност	II Повјерљивост
<ol style="list-style-type: none"> Одржавање одговарајућег нивоа професионалног лидерства и стручности побољшавањем знања и вјештина. Обављање професионалних дужности у складу са одговарајућим законима, прописима и техничким стандардима. Пружање информација и препорука за процес одлучивања које су тачне, јасне, сажете и благовремене, као и препознавање и помоћ у управљању ризиком. 	<ol style="list-style-type: none"> Чување повјерљиве информације, изузев када је откривање дозвољено или законом обавезно. Информисање свих релевантних страна о подесној употреби повјерљивих информација и контрола како би се осигурало поштовање правила. Уздржавање од употребе информација у сврху стицања неетичких или нелегалних користи.
III Интегритет	IV Објективност
<ol style="list-style-type: none"> Избјегавање стварања конфликта интереса, редовно комуницирање са пословним сарадницима како би се избјегли очигледни конфликти, и савјетовање свих страна о потенцијалним конфликтима. Уздржавање од учешћа у било каквом понашању које би могло да буде на штету 	<ol style="list-style-type: none"> Поштено и објективно преношење информација. Потпуно објелодањивање свих релевантних информација за које се може разумно очекивати да ће утицати на корисничко разумијевање поднесених извјештаја, анализе или препоруке. Објелодањивање одлагања или недостатка

извшења етичких дужности. 3. Уздржавање од учествовања или подржавања било којих активности које могу дискредитовати професију. 4. Доприноси позитивној етичкој култури и интегритет професије ставља изнад личних интереса.	информација, правремености, обраде или интерних контрола у складу са политиком организације и/или важећим законом. 4. Информисање о професионалним ограничењима или другим ограничењима која би спријечила одговорну процјену или успјешно обављање неке активности.
V Рјешавање етичких питања	
<p>Примјењујући стандарде етичке професионалне праксе може се наићи и на неетичка питања или понашање. Када се суочите са неетичким питањима, треба слиједи утврђене политике организације, а ако организација нема утврђену политику, треба да размотри следеће активности:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Дискутовати о конфликту са првим надређеним. Ако је он укључен, проблем треба преставити следећем нивоу менаџмента. 2. <i>ИМА</i> за помоћ нуди анонимну линију и тражење начина да се кључни елементи <i>ИМА</i> Изјаве о етичкој професионалној пракси могу примјенити на етичко питање. 3. Консултовати адвоката у вези са обавезама, правима и ризицима који се тичу проблема. 	

Извор: Малинић, Д., Милићевић, В., Стевановић, Н. (2013). *Управљако рачуноводство (Друго измијењено и допуњено издање)*. Београд: Економски факултет; Стевановић, Н., Малинић, Д., Милићевић, В. (2007). *Управљачко рачуноводство*. Београд: Економски факултет.

Кодекс етике за професионалне рачуновође (Кодекс) је међународно примјењив сет стандарда етике који припрема Одбор за међународне стандарде етике за рачуновође (енгл. *International Ethics Standards Board for Accountants - IESBA*). Примјена Кодекса је законска обавеза прописана чл. 2. Закона о рачуноводству и ревизији БиХ (Службене новине БиХ, број 42/04), као и ентитетским законима (Закон о рачуноводству и ревизији Републике Српске, Сл. лист РС, број 94/15; Закон о рачуноводству и ревизији ФБиХ, Сл. новине ФБиХ, број 83/09). Међународна федерација рачуновођа (енгл. *International Federation of Accountants - IFAC*) је објавила међународни кодекс са идејом да буде основа за израду националних кодекса са детаљним правилима, упутствима и стандардима понашања. Професионална тијела у Федерацији БиХ и у Републици Српској, као чланице IFAC-а, су уз одобрење преузела, превела, објавила и усвојила 2016. године, као национални Кодекс, Приручник са кодексом етике за професионалне рачуновође (издање 2015. године). Ови етички стандарди важе и за управљачке рачуновође, иако у БиХ нема овог рачуноводственог звања или удружења.

Текст Кодекса поставља пет битних принципа које треба професионалне рачуновође да поштују (IFAC, 2015): 1) интегритет, да буде директан и поштен у свим својим професионалним и пословним везама; 2) објективност, да не дозволи да пристрастност, сукоб интереса или претјерани утицај других надјача професионално или пословно просуђивање; 3) професионална оспособљеност и дужна пажња, да одржава професионално знање и оспособљеност на захтијеваном нивоу са циљем обезбјеђивања клијенту или послодавцу компетентне професионалне услуге засноване на актуелним достигнућима у

пракси, законодавству и техникама и да поступа марљиво и у складу са примјењивим техничким и професионалним стандардима; 4) повјерљивост, да поштује повјерљивост информација добијених као резултат професионалних или пословних односа, тј. да не објелодањује ниједну такву информацију трећој страни без одговарајућег и специфичног одобрења, осим уколико не постоји законско или професионално право или обавеза објелодањивања, нити да користи информације у циљу стицања личних користи за професионалног рачуновођу или трећу страну; и 5) професионално понашање, да се придржава релевантних закона и регулатива и да избјегава било какве активности које би дискредитовале професију. Заједно са сертификавањем, етички стандарди доприносе препознатљивости и кредибилности управљачких рачуновођа и у том правцу би се требала развијати управљачко-рачуноводствену пракса у Босни и Херцеговини.

ЗАКЉУЧАК

Каријера управљачког рачуновође везана је за послове у оквиру рачуноводствене функције, обично у дијелу који покрива управљачко рачуноводство. Његов развој може ићи у правцу руководиоца управљачко-информационе подршке, главног рачуновође, директора финансија и рачуноводства и историјски посматрано знања из рачуноводства сматрају се одличном припремом за позиције топ менаџмента. У врхунских 100 британских предузећа готово четвртина топ менаџера је са рачуноводственим квалификацијама. Представа о пословима, активностима и одговорностима управљачких рачуновођа је да је он члан мултифункционалних тимова, који комуницира са људима широм организације, укључен је у

доношење одлука, савјетник је од повјерења и пословни партнер топ менаџмента. Кључне професионалне особине за управљачке рачуновође су: широка рачуноводствена и пословно-финансијска знања, спремност и способност за рад у тиму, аналитичке способности, континуирано усавршавање, креативност и сл. Значај улоге управљачких рачуновођа и неопходност посједовања релевантних знања и способности имала је за посљедицу њихово сертификавање, које се врши у оквиру професионалних асоцијација управљачких рачуновођа на основу стручних квалификација, практичног искуства и полагања одговарајућих испита, чиме се стиче назив овлашћени управљачки рачуновођа. Најпознатије професионалне организације које издају сертификат овлашћени управљачки рачуновођа у свијету су *ИМА* у САД и *СИМА* у Уједињеном Краљевству, док код нас још увијек нема овог звања, као ни посебне професионалне организације управљачких рачуновођа.

Етички стандарди рачуноводствене професије су новија тековина и прва кодификација етичких стандарда за јавне рачуновође јавља се 1966. у Енглеској, а унапријеђена верзија 1975. године. Осамдесетих година XX вијека у Стандарде се први пут уводи поглавље за рачуновође у компанијама. Етички кодекс за професионалне рачуновође, Међународне федерације рачуновођа (*IFAC*), представља опше етичке стандарде рачуноводствене професије који важе и за управљачке рачуновође. Етички кодекс за професионалне рачуновође, које је објавио Одбор за међународне стандарде етике за рачуновође (*IESBA*) 2015. године, преведен је и објављен уз дозволу *IFAC*-а као национални Кодекс у ентитетским Савезима у БиХ 2016. године. Специфична улога управљачког рачуноводства довела је до посебних етичких стандарда за управљачке рачуновође, а њихову прву кодификацију дао је амерички *ИМА* 1983. године. Најновије ревидирање Стандарда извршено је 2017. године. Етичка димензија управљачког рачуноводства важна је као и у финансијском рачуноводству и екстерној ревизији финансијских извјештаја, разлике су у појединим етичким нормама и корсницима.

ЛИТЕРАТУРА

[1] Ahid, M., Augustine, A. (2015). The Roles and Responsibilities of Management Accountants in the Era of Globalization. *Global Journal of Management and Business Research*, 12(15), 43-53.

- [2] Atkinson, A., Banker, R., Kaplan, R., Young, S. M. (1997). *Management Accounting*. New Jersey: Prentice-Hall. Inc.
- [3] Bhimani, A., Horngren, C. T., Datar, S. M., Foster, G. (2008). *Management and Cost Accounting* (Fourth Edition). London: Pearson Education Limited.
- [4] Burns, J., Ezzamel, M., Scapens, R. (1999). Management accounting change in the UK. *Journal of Management Accounting*, 28-30.
- [5] Fleischman, R. K., Parker, L. D. (1997). *What is Past is Prologue: Cost Accounting in the British Industrial Revolution 1760-1850*. New York: Garland Publishing Inc.
- [6] IFAC. (2015). *Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants*. New York.
- [7] IMA. (2017). *Statement of Ethical Professional Practice, Statement of Management Accounting*. Преузето 31.7.2019. са <http://www.imanet.org>.
- [8] IMA. (1997). *Standard of Ethical Conduct for Practitioners of Management Accounting and Financial Management*. Преузето 31.7.2019. са <http://www.imanet.org>.
- [9] Johnson, T., Kaplan, R. (1991). Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting. *Harvard Business School Press*. 4-5.
- [10] Комисија за рачуноводство и ревизију Босне и Херцеговине - КРРБиХ (2016). *Правилник о условима и поступку редукције испита за стицање звања у рачуноводственој професији Босне и Херцеговине*. Преузето 29.7.2019. са <https://www.komisija-rrbih.org>.
- [11] Комисије за рачуноводство и ревизију Босне и Херцеговине - КРРБиХ (2019). *Интерни извјештај о проведеним испитима за сва три нивоа сертификавања у рачуноводственој професији у БиХ*. Преузето 11.8.2019. са <https://www.komisija-rrbih.org>.
- [12] Комисија за рачуноводство и ревизију Босне и Херцеговине - КРРБиХ (2019). *Извјештај о проведеним испитима за сва три нивоа сертификавања у рачуноводственој професији у БиХ*, бр. 146/19. (мај). Преузето 29.7.2019. са <https://www.komisija-rrbih.org>
- [13] Lawson, R. (2018). Management Accounting Education: New Imperatives. *Strategic Finance*, Преузето 31.7.2019. са <https://sfmagazine.com/post-entry/august-2018-management-accounting-education-new-imperatives/>.
- [14] Малинић, Д., Милићевић, В., Стевановић, Н. (2013). *Управљако рачуноводство*

- (Друго измијењено и допуњено издање). Београд: Економски факултет.
- [15] Maurice, J., (1996). *Accounting Ethics*. London: Pitman Publishing.
- [16] Милићевић, В. (2016). *Стратегијско управљачко рачуноводство*. Београд: Економски факултет.
- [17] Савез рачуновођа и ревизора Републике Српске (СРПС). Преузето 30.7.2019. са <http://www.srrts.org/>.
- [18] Савез рачуновођа, ревизора и финансијских дјелатника Федерације Босне и Херцеговине (СРРиФ ФБиХ). Преузето 30.7.2019. са <http://www.srr-fbih.org/>.
- [19] Siegel, G. (1996). *The Practice Analysis of Management Accounting, Results of Research Project*. New Jersey: IMA.
- [20] Siegel, G., Sorensen, J. E. (1999). *Counting More, Counting Less - Transformations in the Management Accounting Profession*. New Jersey: IMA.
- [21] Стевановић, Н. (2001). *Управљачко рачуноводство*. Београд: Економски факултет.
- [22] Стевановић, Н., Малинић, Д., Милићевић, В. (2007). *Управљачко рачуноводство*. Београд: Економски факултет.
- [23] Стевановић, Н., Петровић, Т. М. (2010). *Управљачко рачуноводство*. Брчко: Економски факултет Брчко.
- [24] Стевановић, Н., Петровић, Т. М. (2016). *Управљачко рачуноводство*. Брчко: Економски факултет Брчко.
- [25] Закон о рачуноводству и ревизији ФБиХ, Сл. новине ФБиХ, број 83/09.
- [26] Закон о рачуноводству и ревизији Републике Српске, Сл. гласник Републике Српске, број 94/15.

SUMMARY

In today's globalized business environment, the role, responsibility, and position of the management accountant is gaining in importance. Namely, in the present circumstances, the management accountant oversees the whole functioning of the company, and as a member of multifunctional teams (research and development, product design, production, marketing, distribution, customer service) is increasingly turning to the tasks of internal consultant and to the interpretation of reports and various types of economic analysis. He becomes a leader in providing information support to the company management in all management activities, where his role is logistical but not executive. For this reason, in developed market economies, particular

attention is paid to the process of certification and ethical standardization of the work and conduct of a management accountant in accordance with the codes of conduct adopted. On this basis, the manager accountant, as practically the only person who is engaged in all the company's businesses, must be a highly educated accounting-oriented economist with the appropriate level of knowledge and skills in professional practice, which is obtained through university education, practice, and passing the relevant professional examination organized by certified professional associations of management accountants. In addition, the ethical dimension of management accounting is very important in day-to-day practice, because it is aimed at the internal information providing to the company's management, which, as a rule, gives sufficient freedom in the choice of solutions, but should not be in conflict with the ethical standards of the profession. The International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA) has adopted the Code of Ethics for Professional Accountants, as an internationally applicable set of ethics standards, which, along with certification, contributes to the recognition and credibility of management accountants. Certification of accountants and auditors is envisaged in Bosnia and Herzegovina, but for the time being there is no specific certification for a certified management accountant, and there is no professional management accountant organization or specific professional title. It should be emphasized that in higher education of accountants and auditors, both at the universities in Bosnia and Herzegovina and in the programs of professional associations of accountants and auditors, the subject matter of management accounting is growing, and some exams can be recognized under certain conditions for the accounting and auditing profession. Also, the professional bodies in the Federation of BiH and Republic of Srpska, as members of the International Federation of Accountants (IFAC), have published and adopted in 2016 the Handbook of the International Code of Ethics for Professional Accountants, relying on the IFAC international code as the basis with detailed rules, guidelines, and standards of conduct for the development of national codes. These ethical standards also apply to management accountants, although there is no such accounting title or association in BiH. However, given the trends in the countries with which we want to be compared, it is necessary for Bosnia and Herzegovina to improve the guidelines it relies on, to take on the practices of others who have made significant progress in this area, and to set the goals to pursue.