



XXIV Интернационални научни симпозијум
Стратегијски менаџмент и системи подршке одлучивању у
стратегичком менаџменту

17. мај 2019, Суботица, Република Србија

Ивана Медвед

Универзитет у Новом Саду
Економски факултет у Суботици
Суботица, Република Србија

Дејан Јовановић

Универзитет у Крагујевцу
Економски факултет
Крагујевац, Република Србија

ИНОВАЦИЈЕ И ТРЕНДОВИ УПРАВЉАЧКОГ РАЧУНОВОДСТВА У 21. ВЕКУ: ТРАНСФОРМАЦИЈА И ПОДРШКА ПРОЦЕСИМА СТРАТЕГИЈСКОГ МЕНАЏМЕНТА

Апстракт: У раду је начињен кратак осврт на динамику еволуције управљачког рачуноводства али тежиште рада представљају иновације и трендови у управљачком рачуноводству карактеристични за прве две деценије XXI века. Разматране су околности, подстицаји и трансформација управљачко рачуноводственог система као и разлози за кашњење у прихватању иновативних приступа у управљачком рачуноводству. Управљачко-рачуноводствене технике и праксе су врло динамичне, релативно прилагодљиве променљивим условима пословања али имплементација иновација управљачког рачуноводства заслужила је извесне критике. Истражени су и представљени у раду, основни трендови управљачког рачуноводства за XXI век према доступној литератури, уз изучавање утицаја окружења и утицаја организације на трансформацију управљачког рачуноводства. Указано је на улогу и компетенције управљачких рачуновођа у XXI веку као и на изазове иновација у ери глобализације које су постављене пред управљачко рачуноводство. Разматрана су теоријска и практична постигнућа стратегијског управљачког рачуноводства у сврху подршке процесима стратегијског менаџмента. Утврђен је јаз у комуникацији између управљачких рачуновођа и менаџера у компанијама. Сврха рада је да се идентификују потенцијална решења за бољу имплементацију иновативних техника и алата управљачког рачуноводства и да се утврде оквири за повећање задовољства и испуњење циљева менаџмента због употребљених техника управљачког рачуноводства.

Кључне речи: систем управљачког рачуноводства, иновације управљачког рачуноводства, стратегијско управљачко рачуноводство, трендови.

INNOVATION AND TRENDS OF MANAGEMENT ACCOUNTING IN THE 21ST CENTURY: TRANSFORMATION AND SUPPORT TO STRATEGIC MANAGEMENT PROCESSES

Abstract: The paper presents a brief overview of the dynamics of management accounting evolution, but the focus of the paper are innovations and trends in management accounting which characterise the first two decades of the 21st century. The circumstances, incentives, and transformation of the management accounting system (MAS) as well as the reasons for delay in accepting innovative approaches in management accounting were considered. Management-

accounting techniques and practices are very dynamic, relatively adaptable to changing business conditions, but the implementation of management accounting innovations (MAI) has earned some criticism. Investigated and presented in the paper, basic trends in management accounting for the XXI century according to available literature, with the study of the influence of the environment and the impact of the organization on the transformation of management accounting. It was pointed out the role and competences of management accountants in the 21st century, as well as on the challenges of innovation in the era of globalization that were set before management accounting. Theoretical and practical achievements of strategic management accounting (SMA) were considered in order to support the processes of strategic management. A communication gap between management accountants and managers in companies has been identified. The purpose of the work is to identify potential solutions for better implementation of innovative techniques and management accounting tools and to establish frameworks for increasing satisfaction and meeting the objectives of management due to the techniques used in management accounting.

Key words: management accounting system, management accounting innovations, strategic management accounting, trends.

УВОД

Појава термина „управљачко рачуноводство“ везује се за педесете године XX века и представља историјски моменат препознавања једне нове рачуноводствене дисциплине у теорији и пракси интерног рачуноводственог извештавања. Одређени системи обрачуна трошкова, технике и алати обрачуна и управљања трошковима коришћени су у индустрији најмање један век раније у односу на употребу самог термина, али уз оскудне историјске доказе и значајне могућности брисања разлика између управљачког рачуноводства и рачуноводства трошкова није једноставно дефинисати хронолошки конкретан моменат настанка управљачког рачуноводства (Edwards, Newell, 1991, стр. 39). И пре семантичког уобличавања, управљачко рачуноводство се развијало на основама рачуноводства трошкова. Ипак, тренутно стање управљачког рачуноводства је исход еволуције ове дисциплине од педесетих година XX века до данас. Протекле три деценије, уочавају се промене управљачког рачуноводства, али најчешћи предмет истраживања су исходи – продукције нових техника и метода управљачког рачуноводства (као што су обрачун трошкова заснован на активностима, обрачун циљних трошкова, Каизен метода, бенчмаркинг, Уравнотежена таблица резултата и друго). Мањи број истраживања посвећује пажњу самом процесу промене ове дисциплине, односно условима и разлозима унапређења или стагнације управљачког рачуноводства као дисциплине током времена (Burns, Scapens, 2000, стр. 4).

Дефинисање управљачког рачуноводства као дела рачуноводственог система може се посматрати у смислу његове улоге или у функцији циљева и процеса којима служи. Управљачко рачуноводство обезбеђује разноврсне информације, пре свега, интерним корисницима – менаџерима. Те информације морају бити прилагођене различитим хијерархијским нивоима у прилагођеној форми, у право време а уз минималне трошкове. То је традиционално схватање управљачког рачуноводства. Модерно управљачко рачуноводство „је професија која обухвата партнерство у доношењу управљачких одлука, осмишљавање планирања и мерења перформанси у управљачким системима и пружање експертизе у финансијском извештавању и контроли како би се подржао менаџмент у формулисању и спровођењу стратегије организације“ (ИМА, 2008, стр. 1).

XXI век поставио је специфичне изазове пред савремено управљачко рачуноводство. Убрзане промене пословног окружења у условима дигиталне економије и глобализације, у функцији одрживог развоја и постизања сталних техничко-технолошких усавршавања, мењају задатке и улогу управљачког рачуноводства али и постављају нове стандарде у погледу већих очекиваних компетенција управљачких рачуновођа.

У раду је начињен кратак критички осврт на динамику еволутивног развоја управљачког рачуноводства са тежиштем на трендовима у управљачком рачуноводству који су карактеристични за прве две деценије ХХИ века. У ту сврху, рад је структуриран у три поглавља. У првом поглављу учињен је кратак осврт на околности, подстицаје и мотиве (не)развоја управљачког рачуноводства. Друго поглавље указује на улоге, вештине, знања и компетенције који се очекују од управљачких рачуновођа. Треће поглавље обједињује разматрања о стратегијском управљачком рачуноводству и заступљеним техникама и методама традиционалног и савременог управљачког рачуноводства.

Циљ рада је да се укаже на процес развоја управљачког рачуноводства протеклих неколико деценија, према доступној литератури, те да се подстакне промоција улога и задатака управљачког рачуноводства и савременог управљачког рачуновође. Поставља се питање – постоји ли раскорак између теоријских и практичних постигнућа управљачког рачуноводства као дисциплине? Које се улоге, вештине и компетенције очекују од савремених управљачких рачуновођа и како се може утицати на њихово образовање и стицање компетенција?

1. Развој управљачког рачуноводства у условима глобализације и дигиталне економије

У истраживању и дефинисању развоја управљачког рачуноводства, као процеса, неопходно је уважити теоријски и методолошки аспект развоја ове дисциплине у контексту разноврсних екстерних и интерних фактора. Пре свега, истиче се разграничење развоја управљачког рачуноводства кроз четири фазе, према оквиру Међународне федерације рачуновођа из 1998. године (поменуто код Wawery, 2010, стр. 166). Према поменутом оквиру, управљачко рачуноводство је још увек у четвртој фази – фази усмерености ка окружењу и информисању топ менаџмента. Нормативно посматрано, предвиђена четврта фаза развоја управљачког рачуноводства је завршена у претходном веку. Протекле две деценије оквир развоја управљачког рачуноводства није иновиран па се поставља питање да ли околности иницирају преиспитивање адекватности дефинисаних фаза развоја. Нужно је поменути да је за развој управљачког рачуноводства кроз четврту фазу поменутог оквира, претпостављен утицај дигиталне економије у условима глобализације пословања. Због тога је у овој фази наглашена стратегијска димензија, али и развој стратегијског управљачког рачуноводства. Услед ових претпоставки, могуће је констатовати да четврта фаза еволуције, према оквиру Међународне федерације рачуновођа из 1998. године јесте, и даље, актуелна за позиционирање развоја управљачког рачуноводства.

Ипак, према нашем мишљењу, развој управљачког рачуноводства је превазишао специфичности четврте фазе. Пре две деценије, када је оквир развоја управљачког рачуноводства постављен, није постојала претпоставка брзине и интензитета напретка дигиталне економије. Посебно након 2010. године, када се успоставља период хипер-дигитализације са посебним нагласком на „паметне“ (когнитивне) уређаје, „cloud“ технологије, мноштво апликација и експанзију друштвених мрежа, што мења начин на који управљачко рачуноводство уважава окружење и делује на исто.

Управљачко рачуноводство није статички феномен. Стога је оправдано заслужило извесне критике у појединим моментима своје еволуције управо због тромости и изражене конзервативности. Одређени историјски и друштвени догађаји узроковали су успоравање и стагнацију процеса али и развоја техника управљачког рачуноводства, посебно посматрано са теоријског аспекта. Пре свега, након велике економске кризе тридесетих година XX века када је фокус постављен на регулисање и успостављање регулативе екстерног финансијског извештавања. Последишно, интерно извештавање је атрофирало у погледу теоријских и практичних метода и техника управљачког рачуноводства јер је рачуноводствени информациони систем био подређен екстерном финансијском извештавању. Осамдесетих година XX века традиционално управљачко рачуноводство је изложено озбиљној критици јер је уочено да се „темпо иновација зауставио средином двадесетих година“ XX века (Johnson, Kaplan, 1987, стр. 27). У том периоду се заиста може констатовати стагнација управљачког рачуноводства а технике управљачког рачуноводства показале су се ирелевантним за практичне потребе (Otley, 2008, стр. 230). У околностима експанзије међународне слободне трговине, глобализације и потребе да се стекне и одржи конкурентска предност, уочавају се недостаци традиционалног управљачког рачуноводства. У првој деценији XXI века због конзервативизма и неадекватног одговора на рачуноводствене преваре у ери финансијске кризе и нестабилности поново се уочавају слабости управљачког рачуноводства да одговори на очекивања менаџера. Као главни разлог неприлагођености управљачког рачуноводства промењеним условима пословања, појављује се заостајање у погледу имплементације рачунарских и интернет технологија у савременом управљачком рачуноводству.

Поједине истраживачке студије посвећене су идентификацији узрока промена у управљачком рачуноводству. Истраживачка студија из 2003. године спроведена је међу британским компанијама у вези са истраживањем промене природе управљачког рачуноводства. Ова студија констатује четири промене у ширем пословном окружењу које су утицале на управљачко рачуноводство: (а) глобализација и усредсређеност на кориснике; (б) технолошке промене; (в) мењање организационих структура; и (г) мода и други унутрашњи фактори, као што је „осећај на највишем нивоу менаџмента да је промена неопходна“ и „промена потреба управљачких информација“ (Scarpens et al., 2003, стр. 6, споменуто код Wanderley, Cullen, 2013, стр. 296).

Друга студија која се бавила покретачима (узрочницима) промена управљачког рачуноводства спроведена је 2005. године (Yazdifar i Tsameni, 2005, стр. 191) са циљем да се разуме процес промене управљачког рачуноводства и промене улога управљачких рачуновођа. Резултати ове студије подржани су са 279 упитника на које су одговориле професионално квалификоване управљачке рачуновође Овлашћеног института управљачких рачуновођа (CIMA). Студија је представила рангирање по важности покретача промена управљачког рачуноводства: (1) информационе технологије; (2) организационо реструктурирање; (3) иницијативе оријентисане на купца; (4) е-трговина/електронско пословање; (5) нови рачуноводствени софтвер; (6) захтеви за екстерно извештавање; (7) нови стилови управљања; (8) циљеве кључних компетенција; (9) глобализација; (10) иницијативе усмерене на квалитет; (11) нове рачуноводствене технике; (12) преузимање/спајање; (13) савет спољних консултаната; и (14) производне технологије.

Из ових студија може се приметити да организационе промене, посебно промене у управљачком рачуноводству, имају различите интерне или екстерне разлоге или узроке промена. Интерни узроци промена су промене у динамици моћи организације, промене у процесу решавања проблема, промене у величини и сложености организације или промене у спровођењу организационих стратегија за постизање ефикасности (Wanderley, Cullen, 2013, стр. 296). Екстерни разлози промена су потрошачки оријентисане иницијативе, развој информационих технологија, растућа конкуренција, регулатива финансијског рачуноводства, растућа глобализација (Pietrzak, Wnuk-Pel., 2015, стр. 283).

Студија из 2015. године заснована на 208 упитника који су обухватили производне и непроизводне компаније показује да су најважнији задаци за управљачко рачуноводство: мерење перформанси, оперативно буџетирање и контрола трошкова, капитално буџетирање и вредновање инвестиција, имплементација стратегије и имплементација новог информационог система (Pietrzak, Wnuk-Pel., 2015, стр. 283).

Од Џонсонове и Капланове студије из 1987. године (Johnson, Kaplan, 1987) број истраживања и научних радова о променама у управљачком рачуноводству се знатно повећао. Међутим, концепт промене је проблематично дефинисати. Може се прихватити да се промене управљачког рачуноводства јављају са стварањем и увођењем нових техника или са променама у начину на који менаџери користе информације о управљачком рачуноводству које генеришу традиционални системи. Стога, закључујемо да је промена у управљачком рачуноводству нелинеарна, непредвидива, неконтролисана и укључује много више од једноставне техничке промене (Wanderley, Cullen, 2013, стр. 303).

Према доступној литератури, примена „cloud“ технологија у управљачком рачуноводству најбоље резултате показала је код малих и средњих ентитета која су захваљујући примени ове технологије остварила корисност кроз уштеду у трошковима и повећање ефикасности у кратком року. Такође, очекује се већа примена ових технологија управо код малих и средњих ентитета јер велики ентитети располажу са више могућности да обезбеде и/или развију сопствене информационе системе (Quinn, Kristandl, Strauss, 2015, стр. 4).

Изградња, раст и организационо-пословне промене корпорација утицале су на еволутивни развој управљачког рачуноводства у контексту обезбеђивања информативне основе менаџерима у сврху доношења пословних одлука, али и планирања, организовања, комуницирања и контроле.

Као главни трендови савременог управљачког рачуноводства који се примењују или чија се примена очекује у наредном периоду издвајају се (Cokins, 2013, 2014):

1. Експанзија од анализе профитабилности производа до анализе профитабилности канала продаје и потрошача,
2. Експанзија улоге управљачког рачуноводства у погледу управљања перформансом ентитета (ЕПМ),
3. Умереност управљачког рачуноводства на будућност,
4. Аналитика пословања уграђена у методе управљања перформансом ентитета,
5. Побољшане методе управљачког рачуноводства,
6. Управљање информационом технологијама и заједничким услугама у пословању, и
7. Потреба за бољим вештинама и компетенцијама уз бихејвиористичко управљање трошковима.

Поменути трендови неће бити посебно разматрани изузев истицања компетенција управљачких рачуновођа, наглашавања стратегијског аспекта управљачког рачуноводства и кратког разматрања иновација и најчешће примењених пракси управљачког рачуноводства у наставку рада.

2. Компетенције управљачких рачуновођа у XXI веку

„Шта рачуноводствени истраживач може да допринесе у рачуноводственом истраживању а не може социолог, економиста или филозоф? Одговор на ово питање садржан је у социо-техничкој природи управљачког рачуноводства. Рачуноводствено понашање укључује интеракцију људи и рачуноводствених техника.“ (Baldvinsdottir, Mitchell, Nørreklí, 2010, стр. 80). Технички аспекти ове дисциплине (технике и методи) пружају истраживачима управљачког рачуноводства компаративну предност у односу на истраживаче других друштвених наука.

Истраживачи из области рачуноводства упућени су на комуникацију са већим бројем интересаната у рачуноводственој пракси (Bromwich, Scapens, 2016, стр. 6). То је начин да се смањи јаз између теоријских и практичних постигнућа, поготово у области управљачког рачуноводства (Baldvinsdottir, Mitchell, Nørreklí, 2010, стр. 79).

Из области управљачког рачуноводства, истраживачи и практичари су објављивали научне и стручне радове и чланке у часописима и издањима намењеним пракси подједнако као и у истраживачким часописима намењеним науци, од осамдесетих година XX века. Међутим, у XXI веку се врло јасно уочава разлика између научних и практичних часописа и аутора у истима. Такође, уочава се стагнација истраживања у области рачуноводствене едукације (Rebele, St Pierre, 2015, стр. 134). Поред све присутнијег дистанцирања науке и теоријских закључака од практичног управљачког рачуноводства, посебну пажњу заслужује разматрање врло присутне комерцијализације часописа за праксу али и комерцијализација и удаљавање од праксе научних часописа који би помогли у промоцији и примени научних постигнућа. Рачуноводствени практичари, менаџери и остали који су заинтересовани за новитете и резултате истраживања из области управљачког рачуноводства, сазнања и информације могу стећи углавном проучавањем научне литературе из ове области. При томе, рачуноводствена постигнућа, истраживања и информације, поготово за управљачко рачуноводство, не представљају предмет интересовања медија у целини, осим уколико није реч о рачуноводственим обманама и преварама које су довеле до корпоративних скандала и банкротства. Дакле, можемо закључити да продубљивање раскола између теорије и праксе управљачког рачуноводства обележава протекле деценије XXI века.

Овакве околности значајно утичу на улоге, вештине, знања и компетенције управљачких рачуновођа за XXI век. У почетку еволуције управљачког рачуноводства, управљачки рачуновођа био је практичар са вештинама специфичног заната стеченим у пракси. Током протеклих педесет година, управљачко рачуноводство се развило у универзитетску научну дисциплину. То је дисциплина која у истраживању има мултидисциплинарни карактер, па се управљачко рачуноводство теоријски и практично повезује са економиком, управљањем трошковима, теоријом организације, менаџментом али и социологијом, психологијом и екологијом.

Улога управљачких рачуновођа се променила, од књиговођа који обухватају пословне трансакције и контролишу трошкове до пословне подршке и саветника у процесу доношења пословних одлука (Pietrzak, Wnuk-Pel, 2015, стр. 282). Од управљачких рачуновођа се очекује да проактивно као интерни пословни консултант (саветници) буду укључени у процесе стратегијског менаџмента, оперативног пословања, руковођења и целоживотног учења у компанији (Zainuddin, Sulaiman, 2016, стр. 469).

Савремени управљачки рачуновођа, пре свега, поседује техничке и етичке компетенције у сврху задовољења очекивања заинтересованих интерних стејкхолдера. Компетенције, у XXI веку, су специфичности успешне професије, више него концепти знања. Концепт компетенција се најчешће користи за описивање карактеристика које се траже у савременој рачуноводственој професији. Оквир за развој компетенција током каријере управљачких рачуновођа представљен је у тзв. Биркетовом извештају. Секција рачуновође у пословању, Међународне федерације рачуновођа (IFAC) издала је извештај Профили компетенција за праксу и практичаре управљачког рачуноводства (Биркетов извештај) 2002. године, а током наредних година су многе професионалне организације допринеле дефинисању стандарда у области стицања компетенција управљачких рачуновођа (Bots, Groenland, Swagerman, 2009, стр. 2). Оквир за развој компетенција битан је, између осталог, јер може представљати основу за међународне образовне стандарде за професионалне рачуновође.

Најпознатија европска организација која се бави проблематиком компетенција управљачких рачуновођа је Удружење управљачких рачуновођа Велике Британије (CIMA) које издаје сертификате за овлашћене управљачке рачуновође. Водич за принципе управљачког рачуноводства - PAS 1919 – Водич за принципе управљачког рачуноводства је спонзорисала CIMA а покренула Институција британских стандарда (BSI) и примена овог стандарда је добровољна. Водич је 2016. године дизајниран у сврху остварења најбоље праксе у управљачком рачуноводству. Формулисан је у сврху представљања оквира за подршку доношењу одлука и доприноси укупном побољшању перформанси и одрживом успеху ентитета.

Способност управљачких рачуновођа да представе тачну слику о пословању и производним процесима је предуслов да убеде своју публику - директоре и оперативне менаџере, да поседују информације и да су први и једини поуздани понуђач веродостојног знања унутар организације (Lambert, Pezet, 2010, стр. 28).

3. Дискусија и могућности управљачког рачуноводства у функцији стратегијског менаџмента

У раду је већ истакнут оквир по коме се управљачко рачуноводство изучава у четвртој фази еволуције – фази усмерености ка окружењу и информисању топ менаџмента. Топ менаџменту потребне су релевантне информације за стратегијско управљање у неизвесном и променљивом пословном окружењу које могу да задовоље стратегијске информативне потребе не само у интерном контексту пословања него и везано за окружење. Такво посматрање организације и окружења подразумева стратегијско усмерење управљачког рачуноводства и актуелно је од 1981. године.

XXI век, у погледу стратегијског управљачког рачуноводства (Strategic Management Accounting – SMA), обележило је изучавање употребе техника карактеристичних за стратегијско управљачко рачуноводство, нивоа употребе и фактора који утичу на стратегијско управљачко рачуноводство, те најчешћих пракси успостављања стратегија ентитета и спровођење стратешке анализе трошкова (Cuganesan, Dunford, Palmer, 2012, стр. 247).

Стратејско управљачко рачуноводство, као и рачуноводство у целини, изложено је критичком разматрању у погледу информативне подршке ентитетима у условима кризе. Посебно се замера нефлексибилност техника управљачког рачуноводства. Може се констатовати да стратегијско управљачко рачуноводство није у потпуности испунило очекивања и захтеве стратегијског менаџмента у кризним условима (Hopwood, 2009, стр. 798). Специфичне иновације управљачког рачуноводства (Management Accounting Innovations – MAI) које се користе протекле две деценије, уз обрачун и управљање трошковима засновано на активностима (Activity Based Costing) и обрачун по циљним трошковима (Target Costing) су и Уравнотежена таблица резултата (Balanced Scorecard), бенчмаркинг (Benchmarking), Каизен обрачун трошкова, супротност традиционалном буџетирању – beyond budgeting као савремени модел буџетирања и многе друге технике. Стратејски аспект управљачког рачуноводства представља прву информативну базу ентитета за потребе формулисања и остварења циљева у области постизања одрживе конкурентске предности управо због своје усмерености ка екстерним и тржишно-оријентисаним информацијама. Примена управљачког рачуноводства са стратегијског аспекта (усвајање и употреба техника стратегијског управљачког рачуноводства и укључивање рачуновођа у процесе стратешког управљања) повећава способност организације да стекне конкурентске предности. Сходно томе, да би се постигне и задржале конкурентске предности, организације треба да имплементирају и користе технике стратегијског управљачког рачуноводства и стратегијског менаџмента и да укључе своје управљачке рачуновође у процесе стратегијског управљања (Alamgi, 2018, стр. 59). У наредном периоду ће већи број савремених техника и пракси управљачког рачуноводства бити усмерен и ка друштвено одговорном пословању и извештавању али и извештавању о утицају ентитета на животну средину (Contrafatto, Burns, 2013, стр. 350).

Знатан број студија случаја и истраживачких радова настоји да укаже на доминантност стратегијског управљачког рачуноводства у односу на традиционално управљачко рачуноводство. Ипак, констатује се да је прихватање стратегијског управљачког рачуноводства споро (Langfield-Smith, 2008, стр. 205). Већина истраживача је сагласна да је разумевање и анализа структуре трошкова организације кључ за развој успешних стратегија. Анализа трошкова се традиционално посматра као процес процене финансијског утицаја алтернативних одлука руководиоца; међутим, стратешка анализа трошкова је анализа трошкова у ширем контексту, где стратешки елементи постају свеснији, експлицитнији и формалнији (Shank i Govindarajan, 1989, споменуто код Waweru, 2010, стр. 172).

Иновације управљачког рачуноводства су протеклих десет година тестиране у смислу њиховог усвајања на нивоу појединачних ентитета. Истраживање о примени различитих пракси управљачког рачуноводства из 2005. године спроведено је на основу 188 упитника, углавном великих ентитета из металне, електроиндустрије и шумарства у Финској. Поред финансијских информација, важан аспект стратегијског управљачког рачуноводства су нефинансијске информације, које су садржане у мерењу евалуације учинка и обухваћене овим истраживањем. Највише рангиране мере за оцену перформанси у финским компанијама су квантитативне мере и став запослених. Од квантитативних пракси управљачког рачуноводства највише се користе ROI, дивизионални профит, буџетирање, обрачун по варијабилним трошковима и анализа профитабилности производа (Hувönen, 2005, стр. 108).

Студија спроведена 2010. године на основу 157 великих производних компанија у Грчкој показује да се традиционалне праксе управљачког рачуноводства више користе у Грчкој у односу на Финску. Слаба је заступљеност обрачуна по варијабилним трошковима који се у Финској може употребити за екстерно извештавање (што објашњава заступљеност обрачуна по варијабилним трошковима у финским компанијама). Степен прихватања нових техника управљачког рачуноводства мањи је у Грчкој у односу на финске компаније. Најзначајније праксе управљачког рачуноводства у Грчкој су буџетирање, контрола трошкова и анализа одступања (Angelakis, Therioua, Floropoulos, 2010, стр. 94).

Преостаје питање начина на који се стратегијско управљачко рачуноводство интегрише у стратегијски менаџмент организације али и интегрише са осталим нивоима организације ради синергетског ефекта. Стратејско управљачки рачуновођа има вештине и експертизу да транспарентно подржи организацију у пословном одлучивању на стратегијском нивоу. Али како је прихватање стратегијског управљачког рачуноводства у организацијама успорено, тако постоји и недостатак комуникације између управљачких рачуновођа и менаџера што се примећује и кроз примену, углавном, традиционалних техника управљачког рачуноводства. Могли бисмо констатовати да је комуникативни јаз између управљачких рачуновођа и менаџера у организацији узрокован, првенствено, недовољним разумевањем проблематике и потенцијала управљачког рачуноводства од стране менаџера.

Завршне констатације

У раду је истакнуто разматрање тренда развоја управљачког рачуноводства у смислу процеса еволуције. Сам појам еволуције имплицира прогрес, што је управљачко рачуноводство као дисциплина и показало протеклих деценија. Ипак, процес еволуције управљачког рачуноводства није случајан, иницирале су га различите промене динамичног окружења. Богат и разноврсан академски развој теорије управљачког рачуноводства нажалост се показао недовољно прилагодљивим за захтеве праксе. Утврђени раскорак између могућности и очекивања теоријског и практичног управљачког рачуноводства није константан него најчешће прати значајне друштвено-економске промене.

Промене управљачког рачуноводства су видљиве у виду нових имплементираних техника и метода управљачког рачуноводства, али и промене саме дисциплине у смислу процеса, задатака и циљева које испуњава. За управљачко рачуноводство је карактеристично да су промене подстакнуте променама у пракси управљачког рачуноводства организација, као и имплементирањем модела, концепата и теорија из других дисциплина.

Од управљачких рачуновођа се очекује висок ниво адекватних компетенција, вештина и знања, да би се интегрисали у све нивое менаџмента, кординације и контроле оперативног пословања али и да могу да се укључе у процесе стратегијског менаџмента, руковођења и целоживотног учења у компанији. Управљачке рачуновође могу и требају бити интерни пословни консултанти. Управо се због тога, међу трендовима развоја којима је управљачко рачуноводство изложено, посебно истичу врсте и ниво специфичних компетенција управљачких рачуновођа, као и иновације у смислу техника, метода и концепата управљачког рачуноводства.

Као негативност у посматраним трендовима управљачког рачуноводства за 21. век истиче се недовољно емпиријских истраживања, посебно стратегијског управљачког рачуноводства али и ограничен приступ резултатима истраживања и недовољно разумевање проблематике управљачког рачуноводства првенствено од стране менаџмента организације. Преглед емпиријских истраживања и доступне литературе наведен у овом раду представља основу будућег очекиваног емпиријског истраживања.

Ипак, могућности и тенденције развоја и прилагођавање захтевима окружења постављају управљачко рачуноводство у сам врх дисциплина које омогућавају раст и развој организација, остварење (стратегијских) циљева, подршку свим функцијама менаџмента и на свим организационим нивоима, првенствено обезбеђујући информације са интерног аспекта ентитета али и уз уважавање екстерних и тржишно-оријентисаних информација.

РЕФЕРЕНЦЕ

- Alamri A., M. (2018). Strategic Management Accounting and the dimensions of competitive advantage: Testing the associations in Saudi industrial sector, *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 8 (2), 48-64.
- Angelakis, G., Therioua, N., Floropoulos I. (2010). Adoption and benefits of management accounting practices: Evidence from Greece and Finland. *Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting*, 26, 87-96.
- Baldvinsdottir G., Mitchell, F., Nørrekl H. (2010). Issues in the relationship between theory and practice in management accounting, *Management Accounting Research*, 21 (2), 79-82.
- Bots, J.M., Groenland, E., Swagerman, D. M. (2009). An empirical test of Birkett's competency model for management accountants: Survey evidence from Dutch practitioners, *Journal of Accounting Education*, 27(1), 1-13.
- Bromwich, M. and Scapens R. W. (2016). Management accounting research: 25 years on, *Management Accounting Research*, 31, 1-9.
- Burns, J. and Scapens, R. W. (2000). Conceptualizing management accounting change: an institutional framework, *Management Accounting Research*, No.11, 3-25.
- Cokins, G. (2013). Top seven trends in management accounting, part 1, *Strategic Finance*, december 2013, 21-29.
- Cokins, G. (2014). Top seven trends in management accounting, part 2, *Strategic Finance*, january 2014, 41-47.
- Contrafatto M. and Burns, J. (2013). Social and environmental accounting, organisational change and management accounting: A processual view, *Management Accounting Research*, 24 (4), 349-365.
- Cuganesana, S., Dunford, R, and Palmer I. (2012). Strategic management accounting and strategy practices within a public sector agency, *Management Accounting Research*, No. 23, 245-260.

- Edwards, J. R. and Newell R. (1991). The Development of Industrial Cost and Management Accounting Before 1850: A Survey of the Evidence, *Business History* 33(1), 35-57.
- Hyvönen, J. (2005). Adoption and Benefits of Management Accounting Systems: Evidence from Finland and Australia, *Advances in International Accounting*, 18, 97-120.
- Hopwood, A. G. (2009). The economic crisis and accounting: Implications for the research community, *Accounting, Organizations and Society*, 34, 797-802.
- IMA (2008). Definition of Management Accounting, *Statements on Management Accounting – Practice of Management Accounting*. Institute of Management Accountants.
- Johnson, H. and Kaplan, R. (1987). *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Harvard Business School Press, Boston, MA
- Lamber, C. and Pezet, E. (2010). The making of the management accountant – Becoming the producer of truthful knowledge, *Accounting, Organizations and Society*, 35, 10-30.
- Langfield-Smith, K. (2008). Strategic management accounting: how far have we come in 25 years?, *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21 (2), 204-228.
- Otley, D. (2008). Did Kaplan and Johnson get it right? *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 21 (2), 229-239.
- Pietrzak Ž., Wnuk-Pel T. (2015). The roles and qualities of management accountants in organizations – evidence from the field, *Procedia - Social and Behavioral Sciences*, 213, 281-285.
- Quinn, M. J, Kristandl, G. and Strauss, E. (2015). The effects of cloud technology on management accounting and decision making, Research executive summary – technical report, CIMA, преузето са сајта <http://www.cimaglobal.com/Thought-leadership/Research-topics/Management-and-financial-accounting/The-effects-of-cloud-technology-on-management-accounting/> датум приступа: 10.04.2019.
- Rebele, J. and St. Pierre E. K. (2015). Stagnation in accounting education research, *Journal of Accounting Education*, 33, 128-137.
- Wanderley, C. and Cullen J. (2013). Management accounting change: a review, *BASE - Revista de Administração e Contabilidade da Unisinos*, 10(4), 294-307.
- Waweru, N. M. (2010). The origin and evolution of management accounting: a review of the theoretical framework, *Problems and Perspectives in Management*, 8 (3-1), 165-182 .
- Yazdifar, H. and Tsamenyi M. (2005). Management accounting change and the changing roles of management accountants: a comparative analysis between dependent and independent organizations, *Journal of Accounting & Organizational Change* 1,2, 180-198.
- Zainuddin Z., Sulaiman S. (2016). Challenges faced by management accountants in the 21st century, *Procedia Economics and Finance*, 37, 466-470.