RAČUNOVODSTVO ŽIVOTNE SREDINE

Mirko Savić
Univerzitet Sinergija
Raje Baničića bb, Bijeljina
Telefon: +387 55 213 132
e-mail: msavic@sinergija.edu.ba

Sažetak:

Pod računovodstvom životne sredine podrazumijevaju se sva ona područja računovodstva, koja se moraju prilagoditi novim zahtjevima u poslovnom sistemu.
Zbog njegove orijentacije na zaštitu životne sredine računovodstvo treba da bude organizovano na način da svaki nivo u poslovnom sistemu osigurava podatke i informacije za nastanak određenih troškova koji utiču na životnu sredinu.
Računovodstveno upravljanje troškovima znači osigurati informacijsku osnovu za ocjenu učinaka koji nastaju kao rezultat ulaganja, pri čemu treba staviti poseban akcenat na troškove zaštite i unapređenja životne sredine.
U okviru ovog istraživanja naglasak se stavlja na iznalaženje realnih potreba i mogućnosti prilagođavanja računovodstvenog informacijskog sistema novim odnosima na tržištu.

Ključne riječi: računovodstvo troškova, upravljanje troškovima, životna sredina.

Abstract:

Environment accounting includes all accounting categories that needs to adjust to all business system demands.
In order to protect our environment, accounting needs to be organized in the way that every level in the business system gives information about costs that affect environment.
Management cost accounting means that you need to ensure an information base for estimation of investment efficiency, in which special attention goes to the costs necessary for environment protection and improvement.
One of the goals of this research is trying to find real needs and possibilities for adjustment accounting information system to the new market relations.

Key words: cost accounting, management accounting, environment

1. UVOD

Sva preduzeća imaju neki uticaj na životnu sredinu. Neka preduzeća u većoj a neka u manjoj mjeri utiču na životnu sredinu. Istorijski posmatrano, preduzeća nisu uvijek troškove povezivali sa uticajem na životnu sredinu u kojoj obavljaju svoju djelatnost. Neka preduzeća koriste prirodne resursa više od drugih. Upotreba sirovina je često najviše u preduzećima prerađivačke industrije. Drvo, metal, i slične stvari su svi prirodni resursi koje koriste proizvodna preduzeća. Vlasnici i menadžeri moraju imati stalni uvid koristi od tih predmeta i

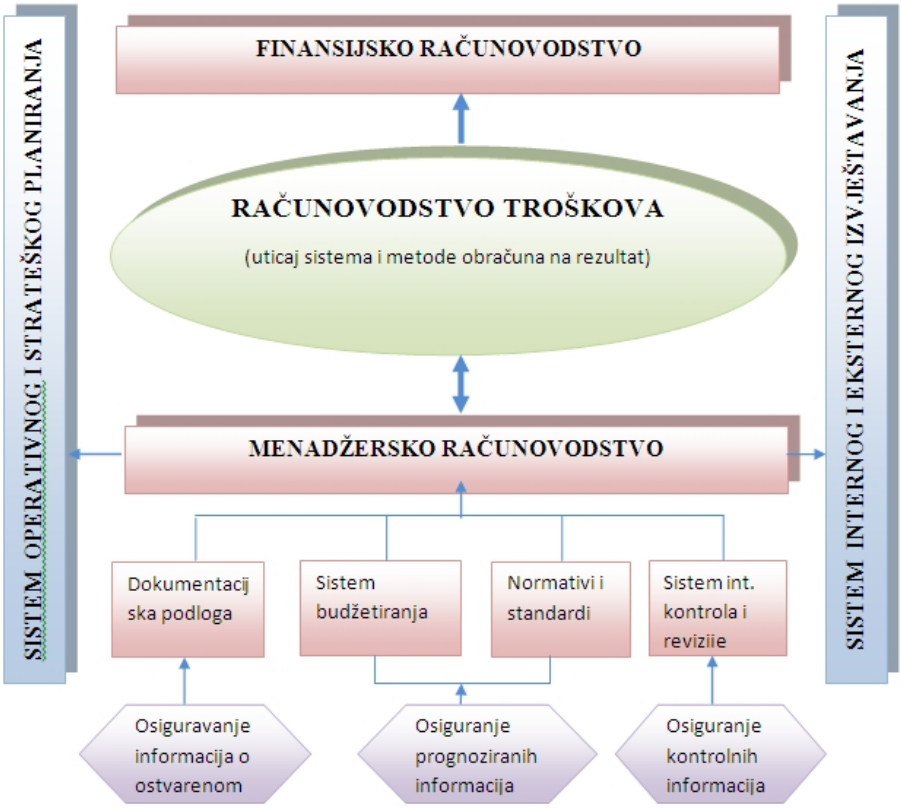
račun za trošak zamjene prirodnih resursa. Zbrinjavanje troškova za svaki otpad je važan faktor u preduzeću te njen uticaj na životnu sredinu.
Cilj je ovog rada ukazati na potrebu uvođenja novog pristupa računovodstvenom upravljanju troškovima u uslovima koje nameću globalni procesi životne sredine. Osiguranje informacijske osnove za upravljanje troškovima stavljeno je u zadatak računovodstva, koje se uvijek moralo prilagođavati promjenama u privrednom sistemu i njegovom okruženju. U savremenim uslovima to znači, da računovodstvo mora osigurati informacije relevantne za osiguranje održivog razvoja i za provođenje kontinuiranog poboljšanja kvaliteta životne sredine. Informacije o troškovima moraju se temeljiti na informacijskim zahtjevima menadžmenta, uvažavajući njegove interese i potrebe ali i zahtjeve koje proizlaze iz datih ISO standarda životne sredine.
Od računovodstva se zahtjeva da mjeri troškove za korišćenje i odlaganje takvih resursa. Računovodstvo omogućava preduzeću da prepozna ove troškove u svom poslovanju, koji se odnose na zaštitu životne sredine. Kao što su promjene u samom preduzeću i poslovima kojim se bavi isto, te koje utiču na promjenu životne sredine.

Istraživanje je usmjereno na upoznavanje pretpostavki i iznalaženje mogućnosti značajnih za oblikovanje metodološke osnove obuhvatanja i upravljanja troškovima, pri čemu se jednako značenje daje informacijama iz okruženja (vanjski aspekti) i onima koje nastaju u procesima i aktivnostima unutar poslovnog sistema (unutrašnji aspekti).

2. RAČUNOVODSTVENO UPRAVLJANJE TROŠKOVIMA ŽIVOTNE SREDINE

Računovodstvo troškova sadrži sve dijelove upravljačkog i jedan dio finansijskog računovodstva. Najvažnije područje ovog računovodstva jesu troškovi, i to: praćenje troškova po prirodnim vrstama, mjestima i nosiocima, planiranje troškova proizvodnje, prodaje, uprave, metode i sistemi obračuna troškova itd. Zbog toga računovodstvo troškova iz finansijskog računovodstva "preuzima" sve aktivnosti koje se odnose na evidentiranje troškova, metode i sisteme obračuna troškova proizvodnje i drugih troškova.
Kako je upravljanje troškovima bitan segment uspjeha, računovodstvo troškova sadrži aktivnosti planiranja i kontrole troškova. To znači da, računovodstvo troškova sadrži istorijske informacije o troškovima, ali i informacije o tome kakvi su troškovi trebali biti, što je bitno menadžmentu za donošenje poslovnih odluka.
Međunarodnim računovodstvenim standardima, osigurava se ispunjenje informacijskih zahtjeva eksternih korisnika o cjelokupnom stanju i rezultatima odnosa poslovnog sistema sa okruženjem. To nije slučaj sa internim korisnicima, čiji su zahtjevi vezani za informacije o odredenim troškovima i ostalim internim rezultatima
Da bi računovodstveni informacijski sistem mogao zadovoljiti ovim zahtjevima potrebno je izabrati odgovarajući sistem i metodu obračuna troškova, pri čemu treba uvažavati specifcnosti poslovanja, postignuti stepen razvoja poslovnog sistema i razvijenost računovodstvene funkcije. Izabrani sistem i metod obračuna troškova u savremenim uslovima, mora uvažavati i zahtjeve koji se nameću u zaštiti životne sredine, te biti u skladu sa svrhom, ciljem i zadacima poslovanja.
U savremenim uslovima treba usklađivati mnogobrojnost zahtjeva za oblikovanjem kvalitetnih i cjelovitih izvještaja o interno i eksterno ostvarenim rezultatima, koji često nadilaze važeće propise, ali se poseban naglasak stavlja na uvažavanje načela odgovornosti svakog hijerarhijskog nivoa menadžmenta u preduzeću. Tako se od odgovorne osobe u računovodstvu zahtjeva da posjeduje odgovarajuća računovodstvena teorijska znanja, da posjeduje praktično iskustvo, te da prepozna stvarne informacijske zahtjeve menadžmenta i

potrebe za poslovnim odlučivanjem u datom okruženju.
Kada se govori o korisnicima računovodstvenih informacija o troškovima životne sredine, tada se misli na interne korisnike (menadžment, i ostale zaposlene u preduzeću) ali i na sve brojnije korisnike u okruženju. U cilju djelovanju su od posebnog značaja sve vrste informacija, a posebno računovodstvene informacije o finansijskim učincima donesenih poslovnih odluka. Posjedovanje takvih informacija osigurava realnu procjenu učinaka i preduzetih mjera upravljanja životnom sredinom, što postaje snažno sredstvo u borbi s konkurencijom, na sve zahtjevnijem tržištu na kojem vlada nesigurnost i rizik
Kvalitet računovodstvenih informacija je odraz usklađenosti izabrane metodologije obračuna i mogućnosti ispunjenja informacijskih zahtjeva menadžmenta.
U savremenim uslovima to znači i mogućnost ocjene odgovornosti menadžmenta za kontinuirano poboljšanje i smanjenje troškova životne sredine To je veoma značajno, jer je danas svaki poslovni sistem uključen u globalizacijske procese gdje se od njega zahtijeva da pored vlastitih ciljeva, ispunjava i ciljeve šireg i užeg okruženja.



Slika 1. Računovodstvene informacije u sistemu povratnih veza
Izvor: Obradeno prema Coenenberg, A.G : Kostenrechnung und Kostenanalyse, 3.Auflage, Verlag Moderne Industrie,Landsberg/Lech, 1997. str 23-44.

U tim uslovima treba osigurati uporedivost vlastitih rezultata s okruženjem, tj. da interno prihvaćena metoda obračuna troškova mora biti i eksterno prihvatljiva. Osim toga, izabrani sistem i metoda obračuna moraju odgovarati znanju i sposobnostima zaposlenih u računovodstvu, te stvarnim potrebama i zahtjevima menadžmenta, što u suvremenim uslovima nalaže certifikovanje stečenih znanja, po međunarodnim standardima.
Računovodstvene informacije su rezultat svih navedenih aktivnosti, te ih generalno treba

prosmatrati kroz zahtjeve koje menadžment ili eksterni korisnici postavljaju. Novi pristup upravljanju troškovima, mora imati polazište u temeljnim vrijednostima internog obračuna, koji se temelji na sistemu povratne veze, na način kako to prikazuje slika 1.

Od menadžerskog računovođe se očekuje izrada jedinstvenog internog kontnog plana, u koji će se unutar ukupnih troškova, uključiti one specifičnosti internih procesa koje su značajne za dalje raščlanjivanje i pojedinačno obuhvatanje troškova po mjestima i nosiocima. Od velike važnosti je da se troškovi što tačnije obuhvataju po nosiocima i mjestu njiihovog nastanka kako bi se mogli utvrditi pojedini troškovi, te što tačnije izračunati njihov uticaj na životnu sredinu.

U tom smislu izabrani sistem obračuna treba osigurati informacijsku osnovu koja će osigurati da na najprimjereniji način definiše očekivana buduća stanja koja se odnose na troškove životne sredine, te da se ona mogu i validno mjeriti.

Za potrebe internog obračuna, troškove treba uvijek sagledavati u odnosu na određene prihode, na način da se mogu povezati s ciljnim učincima. Svaki zaposleni treba da bude uključen, kako bi upoznao vlastiti položaj u okviru hijerarhije ciljeva, te bio motivisan za prihvatanje i ostvarenje pojedinačnih ciljeva poslovnog sistema.

Sa računovodstvenog stajališta troškova znači osigurati informacijsku osnovu:

- načina vrednovanja troškova,
- načina razvrstavanja troškova,
- načina praćenja troškova,
- ispunjenje informacijskih zahtjeva korisnika

Dio računovodstvenog informacijskog sistema o troškovima životne sredine, razvio se iz potrebe da se u knjigovodstvu zabilježi rezultat napora menadžmenta da osigura podatke o ulaganjima u unapređenje i zaštitu životne sredine.

Neophodno je sagledati područja gdje su odredeni troškovi nastali (mjesta troška, centri odgovornosti, segment, proizvodne linije, prodajna mjesta…) i radi čega su nastali, što je prvi korak u ocjeni mogućnosti i načina njihovog redukovanja. Ovo su temeljne računovodstvene pretpostavke za upravljanje troškovima u području odlučivanja o tome koji pristup i metodu primijeniti u procesu proizvodnje i pružanja usluga kako bi se mogli na što efikasniji način izračunati troškovi životne sredine sa stanovišta računovodstva.

Zato se u okviru računovodstvenog informacijskog sistema, poseban naglasak stavlja upravo na području pripreme informacija o troškovima, što zahtjeva dobro poznavanje ove problematike u savremenim uslovima poslovanja i njen uticaj na životnu sredinu.

Navedeni i drugi primjeri nameću potrebu da se prihvati sistem standarizovanih izvještaja o životnoj sredini, čiji kvalitet zavisi prvenstveno o primijenjenoj metodologiji obračuna troškova životne sredine.

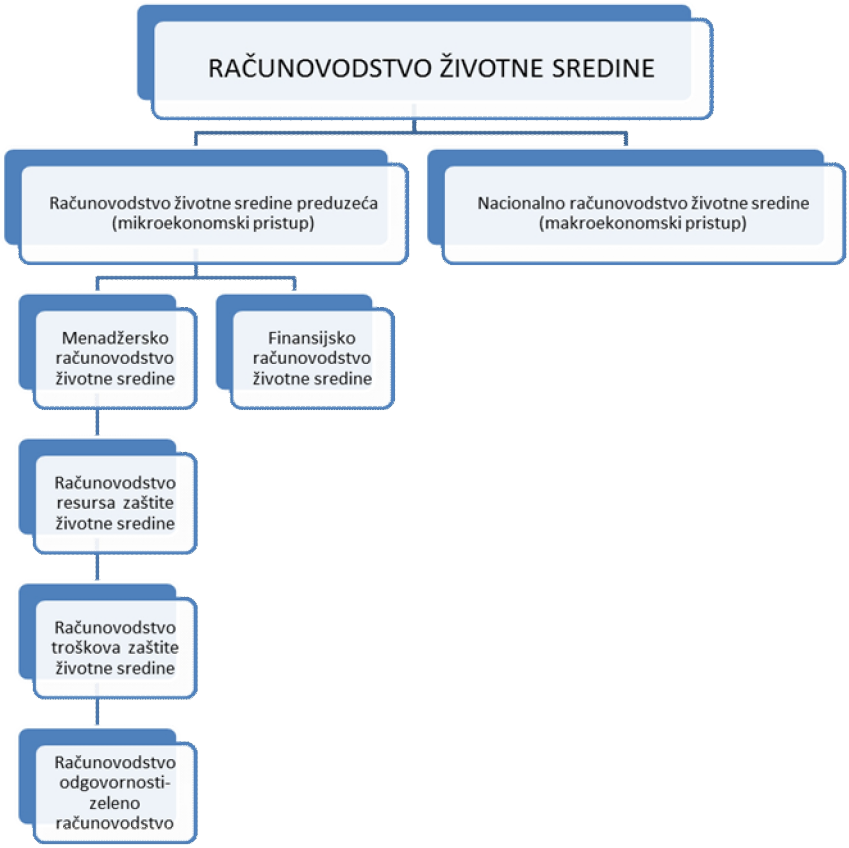
Uspješnost aktivnosti na racionalizaciji troškova životne sredine zavisi od dobrog poznavanja uslova u kojima troškovi nastaju, te o pravovremenoj pripremi i prezentaciji informacija, koje će podsticati menadžment na smanjenje troškova životne sredine.

Na nivou preduzeća se elementi računovodstva životne sredine uvode u finansijsko i menadžersko računovodstvo.

U tim se okvirima prvenstveno trebaju zabilježiti sve prirodne vrste troškova životne sredine i iste dodijeliti pojedinim centrima odgovornosti.

Troškovi životne sredine su uslovljeni privrednom djelatnosti pojedinih preduzeća, pristupom u kreiranju asortimana ponude, izborom tehnološkog procesa za ostvarenje ciljeva za profitabilnim poslovanjem, pri čemu treba voditi računa o smanjivanju negativnih uticaja na životnu sredinu.

Računovodstvo troškova životne sredine je dio internog obračuna koji naglasak stavlja na oblikovanje informacijske osnove, neophodne za zadovoljene zahtjeva menadžmenta preduzeća s jedne i zaštita životne sredine s druge strane.
Takođe, menadžment treba da prepozna područja mogućeg snižavanja ukupnih troškova, a u cilju povećanja ukupne uspješnosti poslovanja.
Za upravljanje troškovima životne sredine značajno je da se njihovo obuhvatanje osigurava neposredno u momentu njihovog nastanka, a sve sa ciljem da se isti ciljano usmjeravaju u odgovarajuce interne i eksterne računovodstvene izvještaje. U momentu unošenja, se za svaki trošak treba naznačiti pripadnost odgovarajučem segmentu i njenom nastanku u finansijskom izvještaju.
Oblikovanje sistema izvještaja o troškovima životne sredine mora biti rezultat timskog rada, a njihova se vrijednost za menadžment mjeri ulogom koju imaju u djelovanju na poboljšanja u poslovnom procesu. Shodno tome se moraju prilagoditi stvarnim informacijskim zahtjevima menadžmenta na svim hijerarhijskim nivoima, čemu se moraju prilagoditi oblikom, sadržajem i rokovima.



Slika 2: Hijerarhijski nivoi primjene računovodstva životne sredine
Izvori: Graff,R.G., Reiskin,E.D., White,A.L., Bidwell,K.: Snapshots of Environmental Cost Accounting, United States Environmental Protection Agency Office of Pollution Prevention & Toxics Environmental Accounting Project, 1998., p. 9 http://www.epa.gov/cgibin/clprint?Range=Pages&StartPage=5&EndPage ;

U sistematizovanju se polazi od vrste troška po kojoj se učinak vrednuje, preko cjelovitosti obuhvatanja troškova po nosiocima i načinu njihove raspodjele, pristupu vrjednovanja zaliha, postavljanja sistema i dinamike izvještavanja i drugo.

Na ovim polazištima interni obračun troškova, treba primjenjivati izabranu metodološku osnovu i u fazi planiranja (računovodstveni predračuni) i u fazi kontrole (računovodstveni obračuni), te djelovati u sistemu povratne veze.
Informacije o troškovima životne sredine, jedna je od pretpostavki za uspješno djelovanje menadžmenta u okruženju.

3. ZAKLJUČAK

Upravljati poslovnim procesima i troškovima moguće je samo kvalitetnim i pravovremenim informacija koje moraju biti prilagođene stvarnim zahtjevima menadžmenta na svim hijerarhijskih nivoima u poslovnom sistemu i njegovom okruženju. Da bi te informacije bile dostupne i korisnicima u okruženju, trebaju biti predstavljene u okviru standardnih finansijskih izvještaja koje sastavljaju računovođe.
Slijedeći ova polazišta, u okviru ovog rada se poseban akcenat stavlja na informacijske zahtjeve menadžmenta u oblasti troškova značajnih za upravljanjem troškovima koji utiču na životnu sredinu.
U savremenim uslovima se sa operativnog računovodstvenog pristupa prelazi na strategijski pristup, koji osigurava informacijsku osnovu za donošenje strategijskih odluka o zaštititi životne sredine. Ove su informacije neophodne pri odlučivanju o potrebi investiranja u tako zvane čiste tehnologije koje uzrokuju manje štetnosti po životnu sredinu.
Od računovodstva životne sredine se očekuje i da osigura relevantnu informacijsku osnovu za upravljanje poslovnim sistemima u novim uslovima poslovanja, koji su pod sve snažnijim uticajima narušavanja životne sredine.
Računovodstveni informacijski sistem treba prilagođavati razvoju privrede sa jedne strane, a sa druge ne treba zanemariti troškove i štetne uticaje po životnu sredinu.
Troškovi životne sredine su često skriveni ili povezani s vjerovatnoćom nastanka određenog poslovnog dogadaja.
Dakle, većinu tih troškova treba planirati i kontrolisati uz dobro poznavanje mogućih budućih događaja, jer će neki nastati prije početka samih aktivnosti ili će biti uslovljeni nastankom mogućih događaja u budućnosti a koji imaju snažan uticaj na životnu sredinu.

LITERATURA

[1] Coenenberg, A.G. : Kostenrechnung und Kostenanalyse, 3.Auflage, Verlag Moderne Industrie,Landsberg/Lech, 1997. str 23-44.
[2] Graff,R.G., Reiskin,E.D., White,A.L., Bidwell,K.: Snapshots of Environmental Cost Accounting, United States Environmental Protection Agency Office of Pollution Prevention & Toxics Environmental Accounting Project, 1998., p.2 - http://www.epa.gov/cgi-bin/clprint?Range=Pages&StartPage=5&EndPage=25&Res
[3] Gray, Needles: Finansijsko računovodstvo – opšti pristup, Savez računovođa i revizora Republike Srpske (SRRRS), Banjaluka, 2001.
[4] Harris, Jonathan M.: Ekonomija životne sredine i prirodnih resursa, Datastatus, Beograd, 2009.
[5] Peršic, M.: Informacije o troškovima kvalitete za upravljanje poslovnim procesima, Zbornik radova 5. Simpozija Suvremena stremljenja u upravljanju kvalitetom, Hrvatsko društvo menadžera kvalitete i Oskar d.o.o., Zagreb, Trogir, 2003.
[6] Petrović, Zoran: Upravljačko računovodstvo, Univerzitet Singidunum, Beograd, 2006.