

UDK 331.022.657

ORIGINALNI NAUČNI RAD

DOI: 10.7251/FIN1904003T

Mirjana M. Todorović*

Profil profesionalnog računovođe – gep između očekivanja i mogućnosti¹

Professional accountant profile – the gap between expectations and opportunities

Rezime

Relevantna računovodstvena literatura u poslednjih desetak godina ukazuje na potrebu za računovođom sa novim, aktuelnim i aplikativnim znanjima i veštinama, s jedne strane, i na disperziju zadataka i uloga računovođa u odnosu na tradicionalno prihvaćene, s druge strane. Opšti cilj postavljen ovim radom jeste identifikovanje stavova računovođa o njihovim postojećim i potencijalnim ulogama i zadacima. Istraživanje je sprovedeno na uzorku od 26 srednjih i velikih preduzeća grada Kragujevca. Anketirana su lica zaposlena u računovodstvu i finansijama. Istraživanjem je identifikovan gep između očekivanja, predstavljenih u formi novih uloga računovođa i realnih dometa računovodstvene profesije, predstavljenih percepcijom računovođa o njihovim ulogama. Rezultati istraživanja pokazali su da profesionalne računovođe prepoznaju kao svoje bazične uloge ulogu informisanja eksternih korisnika, merenja performansi i izveštavanja menadžmenta preduzeća. Sa druge strane, znatno niže valorizuju ulogu zaštitnika javnog interesa, ali i uloge poslovnog analitičara, internog konsultanta i kreatora strategije. Percepcija računovođa u vezi sa postojećim i potencijalnim ulogama uslovljena je dejstvom brojnih eksternih i internih faktora, koji suštinski dotiču pitanja stanja i tretmana računovodstvene profesije u Republici Srbiji. Jasno je da očekivanja od računovođa rastu, ali kreiranje uslova za njihovo ostvarenje nije isključiva odgovornost računovođa.

Cljučne reči: profesionalni računovođa, nove uloge, nova znanja, izveštavanje, javni interes.

Abstract

The relevant accounting literature over the last ten years indicates the need for an accountant with new, current and applicable knowledge and skills on the one hand and a dispersion of the tasks and roles of accountants over traditionally accepted, on the other hand. The main objective of this study is to identify the attitudes of accountants on their existing and potential roles and tasks. The study was conducted on a sample of 26 medium and large enterprises in Kragujevac. Persons employed in the department of accounting and finance were interviewed. This study identified a gap between the expectations presented in the form of the new roles of accountants and the real possibilities of the accounting profession, presented by the accountants' perceptions of their roles. The results show that professional accountants are recognized as their core roles, the role external reporting, performance measurement and internal reporting for company management. On the other hand, they rate lower the role of public interest protector, but also the role of business analyst, internal consultant and strategy creator. Accountants' perceptions of their existing and potential roles is conditioned by the numerous external and internal factors, which fundamentally address the questions of the status and treatment of the accounting profession in the Republic of Serbia. It is obvious that the expectations of the accountants are rising, but creation of the conditions for their achievement is not the sole responsibility of accountants.

Keywords: professional accountant, new roles, new knowledge, reporting, public interest.

* vanredni profesor Ekonomskog fakulteta Univerziteta u Kragujevcu, Kragujevac, e-mail: mtodorovic@kg.ac.rs

¹ Rezultati istraživanja predstavljeni u ovom radu segment su šireg istraživanja realizovanog u okviru internog projekta Ekonomskog fakulteta Univerziteta u Kragujevcu: „Od krize do ekonomskog razvoja: savremeni izazovi u ekonomiji i menadžmentu“, 2012–2017

UVOD

Potreba da se povrati i učvrsti poverenje u računovodstvenu profesiju, globalizacija profesije, okruženje informaciono-komunikacionih tehnologija koje je izazvalo revoluciju u svim aspektima života i rada, dinamizam promena i razvoj novih upravljačkih alata samo su neki od brojnih faktora koji problematiku promene i novih uloga računovođa konstantno čine aktuelnom u istraživanjima. U literaturi, dominantno shvatanje uloga računovođa jasno odražava tendenciju širenja i produblivanja njihovih zadataka i odgovornosti. Suština je da se od računovođa očekuju nova znanja i veštine, dok se obim i raznovrsnost poslova stalno povećavaju i prevazilaze tradicionalno prihvaćene. To kako se opisuje profesionalni računovođa i delokrug njegovog rada danas često liči na imaginarnog heroja sa supermoćima. Takođe, uslovi u kojima računovođe obavljaju svoje zadatke, kao i izazovi za profesiju uopšte, poslednjih decenija značajno su se izmenili.

Sa druge strane, zanemaruju se mikroperspektiva pojedinačnog preduzeća i brojni interni faktori, uključujući uslove u kojima računovođe obavljaju svoje zadatke, postojeće nivoe znanja, odnos i stavove menadžmenta, ali i perspektivu samih računovođa o tome šta su njihovi zadaci. Sve to zajedno dovelo je do svojevrnog disbalansa između očekivanja javnosti, menadžmenta i ostalih stakeholdera, sa jedne strane, i dometa samih računovođa, sa druge strane. Upravo, sagledavanje aktuelnog stanja, tj. očekivanja od računovodstvene profesije i njenih mogućnosti, naročito iz perspektive samih računovođa, šta su njihovi zadaci i uloge, podstaklo je realizaciju ovog istraživanja i determinisalo ciljeve. Otuda, opšti cilj ovog istraživanja jeste identifikovanje stavova računovođa o njihovim postojećim i potencijalnim ulogama i zadacima. Poseban cilj istraživanja podrazumeva identifikovanje pravaca unapređanja računovodstvene profesije.

U metodološkom smislu, istraživanje se zasniva na kvantitativnoj analizi podataka dobijenih anketiranjem pomoću upitnika. Podaci

Pregled 1. Očekivana znanja i veštine profesionalnih računovođa

Istraživanje	Očekivana znanja i veštine
Yazdifar, Tsamenyi, 2005.	Upravljačke računovođe treba da poseduju analitičnost, sposobnost interpretacije podataka i strategijskog razmišljanja, IT veštine, da se bave integrisanim izveštavanjem i da šire poznavaju biznis.
Černe, 2008.	Računovođe, pored tehničkih računovodstvenih znanja i veština, treba da poseduju i napredne, koje će im omogućiti realizaciju novih uloga. Pored toga, objektivnost, iskrenost, spremnost zastupanja stavova, negovanje profesionalnih vrednosti i profesionalne etike jesu osnovne karakteristike uspešnog računovođe.
Jackling, Lange, 2009; Wells et al., 2009.	Pored bazičnih računovodstvenih znanja i analitičkih veština, od diplomaca se očekuje posedovanje tehničkih i generičkih veština (soft veštine, veštine u domenu IT, timski rad, komunikacija, rešavanje problema i primena znanja u realnim okolnostima i dr.), kao i poznavanje i usvajanje etičkih principa i vrednosti.
Chaplin, 2017.	Prema mišljenju profesionalnih računovođa Australije, diplomirani studenti treba da poseduju sledeća znanja i veštine: analitičnost, kreativno razmišljanje i IT veštine. Podjednak značaj dat je poznavanju regulative, primeni računovodstvenih standarda i poznavanju procesa upravljanja.
Krsmanović, 2019.	Novi poslovi računovođa u digitalnoj eri zahtevaju nove veštine tako da računovođe nužno postaju radnici znanja.

Izvor: rezultati istraživanja.

Na osnovu pregleda prethodnih istraživanja, može se zaključiti da na izvestan način dolazi do specijalizacije u domenu računovodstvenih znanja i do integracije, odnosno usvajanja stručnih znanja iz različitih povezanih oblasti. Od računovođa se očekuje da poseduju interdisciplinarna znanja i brojne nove veštine (Todorović, Ljubisa-vljević, 2019).

Široka oblast ekspertize i baza znanja omogućili su da profesionalne računovođe mogu da doprinose uspehu kompanija pružajući neke

iz upitnika analizirani su u statističkom paketu za društvene nauke (Statistical Package for Social Sciences – SPSS, Version 20.0). Merenje pouzdanosti i interne konzistentnosti varijabli izvršeno je pomoću Cronbach's Alpha koeficijenta. Deskriptivna statistika je korišćena za merenje centralne tendencije (aritmetička sredina, modus i medijana) i merenje varijabilnosti (standardna devijacija). U radu je korišćen i neparametarski test (Kruskal–Wallisov test) sa ciljem poređenja stavova različitih grupa ispitanika.

Strukturu rada, pored uvoda i zaključka, čine četiri dela. U prvom delu daje se pregled prethodnih istraživanja, u drugom se ukazuje na metodologiju sprovedenog istraživanja, u trećem su prezentovani rezultati istraživanja i, konačno, četvrti deo sadrži diskusiju rezultata.

1. PRETHODNA ISTRAŽIVANJA

Prethodna istraživanja u ovoj oblasti po pravilu u fokusu imaju očekivana nova znanja i nove uloge koje računovođe treba da realizuju. Kada je reč o obrazovanju računovođa, odnosno znanjima i veštinama koje treba da poseduju, najpre treba istaći zahteve profesionalne računovodstvene regulative. Tako, Međunarodni obrazovni standard IES 2 predviđa da računovođe treba da, pored računovodstvenih, poseduju i znanja iz oblasti korporativnog upravljanja, upravljanja rizicima, privrednog prava, informacionih tehnologija (IT), organizacionog ponašanja i kulture i dr. U IT oblasti, npr. potrebno je pored opštih, poznavati i IT kontrolu, posedovati različite korisničke kompetencije, upotrebljavati IT u analizi podataka i dr. Međunarodni obrazovni standard IES 3 podrazumeva da računovođa poseduje četiri grupe veština, i to: intelektualne, lične, interpersonalne i komunikacione i organizacione. Svaka od ovih oblasti, kod oba standarda, detaljno je specificirana uz navođenje potrebnog nivoa znanja (početni, srednji ili napredni). Pored toga, brojna teorijska i empirijska istraživanja bave se identifikovanjem potrebnih novih znanja i veština računovođa (pregled 1).

nove i specifične usluge, koje su izvan tradicionalno poznatih i prihvaćenih (Greenwood, Suddaby, Hinings, 2002). Kao odlična ilustracija za dinamičnu promenu uloga računovođa može poslužiti primer kontrolora u jednoj nemačkoj proizvodnoj kompaniji. Naime, sredinom 90-ih kontrolor je bio angažovan kao operativac. Na samom početku 21. veka, akcenat se više stavlja na ulogu kontrolora kao izveštača. Polovinom prve decenije 21. veka kontrolor postaje navigator, onaj koji određuje pravac kretanja. Krajem prve dece-

INTRODUCTION

The need to restore and consolidate confidence in the accounting profession, the globalization of the profession, the ICT environment that has revolutionized all aspects of life and work, the dynamism of change and the development of new management tools are just a few of the many factors that change and the new roles of accountants constantly make it current in research. In the literature, the dominant understanding of the roles of accountants clearly reflects the tendency to expand and deepen their tasks and responsibilities. The bottom line is that accountants are expected to have new knowledge and skills, while the volume and variety of jobs is steadily increasing and exceeding traditionally accepted ones. How a professional accountant and the scope of his work is described today often resembles an imaginary hero with super powers. Also, the conditions in which accountants perform their tasks, as well as the challenges for the profession in general, have changed significantly in recent decades.

On the other hand, the micro-perspective of an individual company and a number of internal factors are neglected, including the conditions in which accountants perform their tasks, the existing levels of knowledge, the relationship and attitudes of management, but also the perspective of the accountants themselves about what their tasks are. All this together has led to a kind of imbalance between the expectations of the public, management and other stakeholders on the one hand and the reach of the accountants themselves on the other. Just looking at the current state, ie. expectations from the accounting profession and its capabilities, especially from the perspective of the accountants themselves, what their tasks and roles are, have spurred the realization of this research and determined the goals. Therefore, the overall objective of this research is to identify the views of accountants on their existing and potential roles and tasks. The specific objective of the research is to identify the directions of advancement of the accounting profession.

In methodological terms, the research is based on a quantitative analysis of the data obtained through questionnaires. Questionnaire data were

Overview 1. Expected knowledge and skills of professional accountants

Istraživanje	Očekivana znanja i veštine
Yazdifar, Tsamenyi, 2005.	Upravljačke računovođe treba da poseduju analitičnost, sposobnost interpretacije podataka i strategijskog razmišljanja, IT veštine, da se bave integrisanim izveštavanjem i da šire poznaju biznis.
Černe, 2008.	Računovođe, pored tehničkih računovodstvenih znanja i veština, treba da poseduju i napredne, koje će im omogućiti realizaciju novih uloga. Pored toga, objektivnost, iskrenost, spremnost zastupanja stavova, negovanje profesionalnih vrednosti i profesionalne etike jesu osnovne karakteristike uspešnog računovođe.
Jackling, Lange, 2009; Wells et al., 2009.	Pored bazičnih računovodstvenih znanja i analitičkih veština, od diplomaca se očekuje posedovanje tehničkih i generičkih veština (soft veštine, veštine u domenu IT, timski rad, komunikacija, rešavanje problema i primena znanja u realnim okolnostima i dr.), kao i poznavanje i usvajanje etičkih principa i vrednosti.
Chaplin, 2017.	Prema mišljenju profesionalnih računovođa Australije, diplomirani studenti treba da poseduju sledeća znanja i veštine: analitičnost, kreativno razmišljanje i IT veštine. Podjednak značaj dat je poznavanju regulative, primeni računovodstvenih standarda i poznavanju procesa upravljanja.
Krsmanović, 2019.	Novi poslovi računovođa u digitalnoj eri zahtevaju nove veštine tako da računovođe nužno postaju radnici znanja.

Based on previous research, it can be concluded that, in a certain way, there is a specialization in the field of accounting knowledge and integration, that is, the acquisition of expertise in various related fields. Accountants are expected to possess interdisciplinary knowledge and numerous new skills (Todorovic, Ljubisavljevic, 2019).

A broad area of expertise and a knowledge base have enabled professional accountants to contribute to the success of companies by providing some new and specific services, which are beyond

analyzed in the Statistical Package for Social Sciences (SPSS, Version 20.0). Measurement of reliability and internal consistency of the variables was performed using Cronbach's Alpha coefficient. Descriptive statistics were used to measure central tendency (arithmetic mean, mode, and median) and measure variability (standard deviation). The paper also used a non-parametric test (Kruskal-Wallis test) to compare the views of different groups of respondents.

The structure of the paper, in addition to the introduction and the conclusion, consists of four parts. The first part gives an overview of previous research, the second shows the methodology of the conducted research, the third presents the research results, and finally, the fourth part contains a discussion of the results.

1. PREVIOUS RESEARCH

Previous research in this area, as a rule, focuses on the expected new knowledge and new roles that accountants need to realize. When it comes to the education of accountants, that is, the knowledge and skills they need to possess, the requirements of professional accounting regulation should first be emphasized. Thus, the International Educational Standard IES 2 provides that accountants should, in addition to accounting, have knowledge of corporate governance, risk management, business law, information technology (IT), organizational behavior and culture, etc. In the IT field, e.g. it is necessary to be familiar with IT control, possess different user competences, use IT in data analysis, etc. The International Educational Standard IES 3 implies that an accountant possesses four skill sets: intellectual, personal, interpersonal, and communication and organizational skills. Each of these areas, by both standards, is specified in detail, indicating the required level of knowledge (beginner, intermediate or advanced). In addition, numerous theoretical and empirical studies address the identification of required new knowledge and skills of accountants (Overview 1).

the traditionally known and accepted (Greenwood, Suddaby, & Hinings, 2002). An excellent illustration of the dynamic change in the role of an accountant may be the example of a controller in a German manufacturing company. Specifically, in the mid-1990s, the controller was hired as an operative. At the very beginning of the 21st century, the emphasis was more on the role of controller as a reporter. In the middle of the first decade of the 21st century, the controller became a navigator, one that determines the direction of

nije, kontrolor se pojavljuje u ulozi poslovnog partnera i inovatora (Goretzki, Strauss, Weber, 2013, str. 49). Ono što treba istaći je da ova promena uloga nije konačna, te da se može očekivati njihova

dalja evolucija. Pregled 2. ukazuje na evoluciju uloga računovođa u poslednjih desetak godina.

Pregled 2. Uloge profesionalnih računovođa

Istraživanje	Uloge računovođa
Burns, Baldvinsdottir, 2001.	Računovođe se označavaju kao „hibridi“, koji treba da omoguće timski rad i zajedničko razumevanje poslovnih procesa među različitim menadžerima.
Yazdifar, Tsamenyi, 2005.	Uloga upravljačkih računovođa pomera se od tradicionalne, usmerene na kontrolu, ka savremenoj, koja podrazumeva analizu i konsalting. Upravljačke računovođe se pojavljuju u ulogama: poslovni zastupnici (business advocates), poslovni analitičari, poslovni partneri koji treba da daju dodatnu vrednost procesu odlučivanja i da budu više orijentisani ka menadžmentu i finansijski analitičari.
Lalević, 2007.	Nove uloge profesionalnih računovođa su: kreatori strategije, poslovni analitičari, interni konsultanti, agenti promena, lideri i/ili članovi međufunkcionalnih timova, dizajneri i kontrolori sistema merenja performansi i dr.
Milićević, 2009.	Današnje računovođe, posebno upravljačke računovođe, najveći deo svog radnog vremena troše kao konsultanti ili analitičari.
Scott, Irwin, 2009.	Kako u razvijenim ekonomijama, tako i u ekonomijama u razvoju, profesionalne računovođe imaju ulogu ključnih savetnika u vezi sa gotovo svim aspektima poslovanja.
Devi, Samujh, 2010.	Računovođe su u jedinstvenom položaju da vode menadžment i pružaju mu podršku u postizanju postavljenih ciljeva.
Janjić, Todorović, Jovanović, 2014.	Od upravljačkih računovođa danas se očekuje ne samo pravovremeno i kvalitetno izveštavanje, već i aktivno učestvovanje u korporativnom upravljanju, formulisanju ciljeva, strategija i taktika, povećanju efikasnosti poslovanja i poboljšanju performansi preduzeća. Zadržavajući ulogu kreatora, konsultanta, kontrolora i analitičara upravljačko-računovodstvenog sistema, upravljački računovođa postaje i nezamenljiv menadžer na svim nivoima upravljanja
Hladika, 2015.	Računovođe učestvuju u svim fazama korporativnog upravljanja. Računovođe kao članovi uprave učestvuju u definisanju strategije i ciljeva, sprovode potrebne analize, kriraju računovodstvene politike, imaju savetodavnu ulogu u kontekstu upravljanja troškovima i rizicima. Računovođe kao interni revizori pružaju garancije menadžmentu da su sistem upravljanja rizicima i sistem interne kontrole efikasni.
Suljović, Meta, 2017.	Upravljački računovođa je uključen u pregovore, preduzimanje strateških poteza, izbore najprofitabilnih proizvoda i kupaca, utvrđivanje kapaciteta i nivoa sredstava za finansiranje i sl. Takođe, upravljačke računovođe imaju važnu ulogu u prevenciji prevara i kriminalnih radnji.
Todorović, Ljubisavljević, 2019.	IT utiču na redukovanje tradicionalno shvaćene uloge računovođe, po kojoj se on poistovećuje sa knjigovođom, ali istovremeno ih čine posrednicima između računovodstva i IT, odnosno šire opseg potrebnih znanja, te se njihov angažman pomera ka poslovnim savetovanjima, analize, interpretacije i upravljanja.

Izvor: rezultati istraživanja.

Učinjeni pregled istraživanja jasno ukazuje na suštinske promene shvatanja zadataka i odgovornosti računovođe. Očigledno je da savremene i nove uloge računovođa daleko prevazilaze stereotipno shvatanje uloge računovođe kao knjigovođe-operatera (beancounters). Pregled istraživanja može navesti na zaključak da je računovođa danas „hibrid“ ili biće sa poznatim i tajnim superveštinama i moćima. Zapravo, reč je o profesionalcu od koga se mnogo očekuje.

Nasuprot tome, postavlja se pitanje na kom su stanovištu same računovođe. Kakvo je stvarno stanje na mikronivou svakog pojedinačnog preduzeća? Malo studija bavi se pitanjem internih i specifičnih faktora koji utiču na determinisanje uloge računovođa na mikronivou, kao i onih koje se bave percepcijom računovođa u vezi sa naraslim očekivanjima. Upravo u ovom radu fokus je na analizi stavova računovođa u vezi sa njihovim ulogama. Imajući u vidu prethodna istraživanja, izabrano je i analizirano sedam različitih uloga računovođa.

2. METODOLOGIJA

Realizacija istraživanja i proces prikupljanja podataka zasnovani su na anketiranju pomoću upitnika, i to neposredno, telefonski i kroz

imejl komunikaciju. Istraživanje je sprovedeno na području grada Kragujevca i obuhvatilo je 26 srednjih i velikih preduzeća. Anketirani su zaposleni u računovodstvu i finansijama. Upitnik je sadržao 18 pitanja. Prva grupa pitanja odnosila se na opšta pitanja o preduzeću, drugi segment pitanja odnosio se na finansijsko izveštavanje i stavove ispitanika u vezi sa ulogama računovođa, treći na domen računovodstva troškova, dok se poslednja grupa pitanja odnosila na opšta pitanja o ispitanicima.

Preduzeća u uzorku analizirana su prema veličini, delatnosti i pravnoj formi (slika 1). Strukturu preduzeća uzetih u uzorak, prema veličini, tj. kriterijumima navedenim u Zakonu o računovodstvu i reviziji („Službeni glasnik RS“ br. 46/2006, 111/2009. i 99/2011, tačka 6. Razvrstavanje pravnih lica, član 7) čini 30,77% velikih i 69,23% srednjih preduzeća. Ukoliko se preduzeća posmatraju prema delatnosti, može se zaključiti da u uzorku dominantno mesto pripada proizvodnim preduzećima, koja učestvuju sa 65,38%, a slede ih trgovinska, sa 19,23%. Ostala preduzeća su uslužna, distributivna ili mešovite delatnosti. U pogledu pravne forme, 65,38% preduzeća se pojavljuje u formi društva sa ograničenom odgovornošću, 15,38% čine javna preduzeća, kao i akcionarska društva, dok sa 3,85% učestvuju društvena preduzeća.

movement. At the end of the first decade, the controller emerges as a business partner and innovator (Goretzki, Strauss, & Weber, 2013, 49). What should be emphasized is that this change of

roles is not final and that their further evolution can be expected. Overview 2 indicates the evolution of the role of accountants in the past ten years.

Overview 2. The roles of professional accountants

Istraživanje	Uloge računovođa
Burns, Baldvinsdottir, 2001.	Računovođe se označavaju kao „hibridi“, koji treba da omoguće timski rad i zajedničko razumevanje poslovnih procesa među različitim menadžerima.
Yazdifar, Tsamenyi, 2005.	Uloga upravljačkih računovođa pomera se od tradicionalne, usmerene na kontrolu, ka savremenoj, koja podrazumeva analizu i konsalting. Upravljačke računovođe se pojavljuju u ulogama: poslovni zastupnici (business advocates), poslovni analitičari, poslovni partneri koji treba da daju dodatnu vrednost procesu odlučivanja i da budu više orijentisani ka menadžmentu i finansijski analitičari.
Lalević, 2007.	Nove uloge profesionalnih računovođa su: kreatori strategije, poslovni analitičari, interni konsultanti, agenti promena, lideri i/ili članovi međufunkcionalnih timova, dizajneri i kontrolori sistema merenja performansi i dr.
Milićević, 2009.	Današnje računovođe, posebno upravljačke računovođe, najveći deo svog radnog vremena troše kao konsultanti ili analitičari.
Scott, Irwin, 2009.	Kako u razvijenim ekonomijama, tako i u ekonomijama u razvoju, profesionalne računovođe imaju ulogu ključnih savetnika u vezi sa gotovo svim aspektima poslovanja.
Devi, Samujh, 2010.	Računovođe su u jedinstvenom položaju da vode menadžment i pružaju mu podršku u postizanju postavljenih ciljeva.
Janjić, Todorović, Jovanović, 2014.	Od upravljačkih računovođa danas se očekuje ne samo pravovremeno i kvalitetno izveštavanje, već i aktivno učestvovanje u korporativnom upravljanju, formulisanju ciljeva, strategija i taktika, povećanju efikasnosti poslovanja i poboljšanju performansi preduzeća. Zadržavajući ulogu kreatora, konsultanta, kontrolora i analitičara upravljačko-računovodstvenog sistema, upravljački računovođa postaje i nezamenljiv menadžer na svim nivoima upravljanja
Hladika, 2015.	Računovođe učestvuju u svim fazama korporativnog upravljanja. Računovođe kao članovi uprave učestvuju u definisanju strategije i ciljeva, sprovode potrebne analize, kričaju računovodstvene politike, imaju savetodavnu ulogu u kontekstu upravljanja troškovima i rizicima. Računovođe kao interni revizori pružaju garancije menadžmentu da su sistem upravljanja rizicima i sistem interne kontrole efikasni.
Suljović, Meta, 2017.	Upravljački računovođa je uključen u pregovore, preduzimanje strateških poteza, izbore najprofitabilnih proizvoda i kupaca, utvrđivanje kapaciteta i nivoa sredstava za finansiranje i sl. Takođe, upravljačke računovođe imaju važnu ulogu u prevenciji prevara i kriminalnih radnji.
Todorović, Ljubisavljević, 2019.	IT utiču na redukovanje tradicionalno shvaćene uloge računovođe, po kojoj se on poistovećuje sa knjigovodnom, ali istovremeno ih čine posrednicima između računovodstva i IT, odnosno šire opseg potrebnih znanja, te se njihov angažman pomera ka poslovnim savetovanjima, analizama, interpretacijama i upravljanjima.

An overview of the research clearly indicates a fundamental change in the understanding of the tasks and responsibilities that accountants have. It is obvious that the modern and new roles of accountants go far beyond the stereotypical understanding of the role of the accountant as bean counters. An overview of the research may lead to the conclusion that the accountant today is a “hybrid” or being, with known and secret super skills and powers. In fact, it is a much-expected professional.

On the contrary, the question arises as to what the accountants stand on. What is the real situation at the micro level of each individual company? Few studies address the issue of internal and specific factors that influence the determination of the role of accountants at the micro level, as well as those that address accountants' perceptions of rising expectations. In this paper, the focus is on analyzing the views of accountants regarding their roles. In the light of previous research, seven different roles of accountants were selected and analyzed.

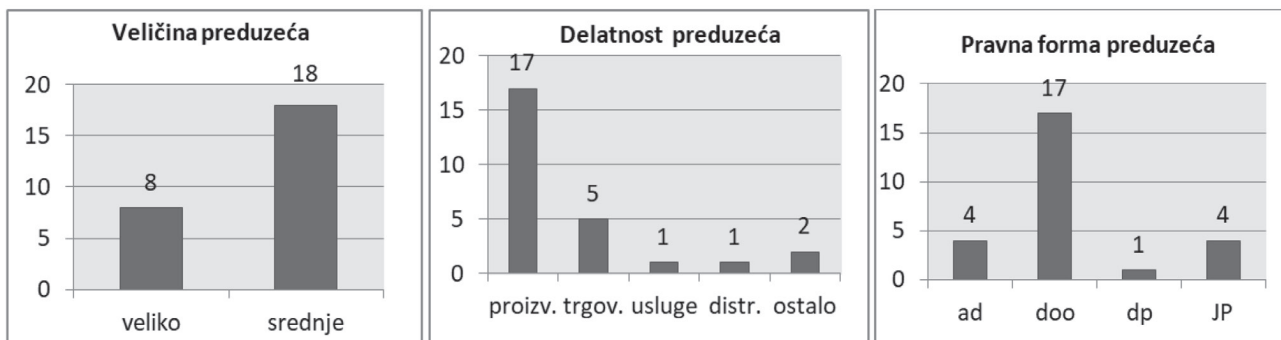
2. METHODOLOGY

The research and data collection process are based on questionnaire surveys, directly, by telephone and via email. The survey

was conducted in the city of Kragujevac and included 26 medium and large enterprises. Employees in accounting and finance were interviewed. The questionnaire contained 18 questions. The first group of questions related to general questions about the company, the second group of questions related to financial reporting and respondents' views regarding the roles of accountants, the third group related to cost accounting, while the last group of questions related to general questions about respondents.

Companies in the sample were analyzed by size, activity and legal form (Figure 1). Structure of the enterprises taken in the sample, by size, ie. the criteria specified in the Law on Accounting and Auditing (“RS Official Gazette”, No. 46/2006, 111/2009 and 99/2011, item 6. Classification of legal entities, Article 7) makes 30,77% large and 69,23 % of medium-sized companies. If the companies are viewed by activity, it can be concluded that in the sample, the dominant place belongs to the manufacturing companies, which participate with 65,38%, followed by trade companies with 19,23%. Other companies are service, distribution or mixed activities. In terms of legal form, 65.38% of companies operate in the form of limited liability companies, 15.38% are public companies and joint stock companies, while 3.85% are socially-owned companies.

Slika 1. Struktura uzorka



Izvor: rezultati analize.

U navedenim preduzećima ispitivana su lica koja se bave poslovi računovodstva i finansija. U strukturi ispitanika dominiraju osobe ženskog pola, čak sa 69,23%, dok se ostatak od 30,77% odnosi na osobe muškog pola. Takođe, od ukupnog broja ispitanika 50% čine osobe starije od 50 godina. Samo dva ispitanika, odnosno 7,69%, mlađe je od 30 godina. U pogledu stručne spreme utvrđeno je da 69,23% ispitanika ima visoku stručnu spremu, dok 7,69% ispitanika ima srednju, kao i višu stručnu spremu. Samo 15,38% ispitanika ima završene master studije. Na bazi sprovedene analize može se zaključiti da je starosna struktura zaposlenih relativno nepovoljna, te da je potrebno angažovanje većeg broja mladih računovođa, dok se za kvalifikacionu strukturu zaposlenih može reći da je izuzetno povoljna. Ovo je svakako rezultat reforme obrazovnog procesa u zemlji, što se odrazilo i na obrazovanje profesionalnih računovođa na različitim nivoima.

3. REZULTATI ISTRAŽIVANJA

U skladu sa postavljenim ciljevima, sprovedena je analiza kako bi se utvrdilo koliki značaj ispitanici pripisuju svojim postojećim i potencijalnim ulogama. Ispitanicima je ponuđeno sedam izjava, prikazanih u tabeli 1. Stavovi ispitanika su vrednovani skalom od 1 do 5, pri čemu je ocena 1 označavala najmanji, a ocena 5 najveći značaj. Prve dve od sedam izjava bile su usmerene na eksterno izveštavanje, a preostalih pet izjava imalo je interni fokus.

Za merenje pouzdanosti i interne konzistentnosti varijabli korišćen je Cronbach's Alpha koeficijent, koji iznosi 0,883. Ovaj rezultat pokazuje relativno visok nivo interne konzistentnosti, dobru pouzdanost i unutrašnju saglasnost merne skale (DeVellis, 2003).

Tabela 1. Stavovi ispitanika o postojećim i potencijalnim ulogama

Izjave	Ocena					Ukupno
	1	2	3	4	5	
Vi štite interese javnosti	19,23%	7,69%	26,92%	19,23%	26,92%	100%
Vi izveštavate eksterne korisnike	7,69%	0	15,38%	26,92%	50%	100%
Vi ste poslovni analitičar	3,85%	11,54%	23,08%	26,92%	34,62%	100%
Vi doprinosite kreiranju strategije	7,69%	7,69%	46,15%	19,23%	19,23%	100%
Vi ste interni konsultant	3,85%	11,54%	34,62%	30,77%	19,23%	100%
Vi kreirate informacije za menadžment	7,69%	0	30,77%	23,08%	38,46%	100%
Vi merite performanse	7,69%	3,85%	23,08%	23,08%	42,31%	100%

Izvor: rezultati analize.

Tabela 2. prikazuje deskriptivnu analizu stavova ispitanika. Na bazi aritmetičke sredine, čija se vrednost kreće između 3,27 i 4,12, može se zaključiti da ispitanici primarno sebe prepoznaju u ulozi izveštavanja, kako eksternih (4,12), tako i internih korisnika (3,85).

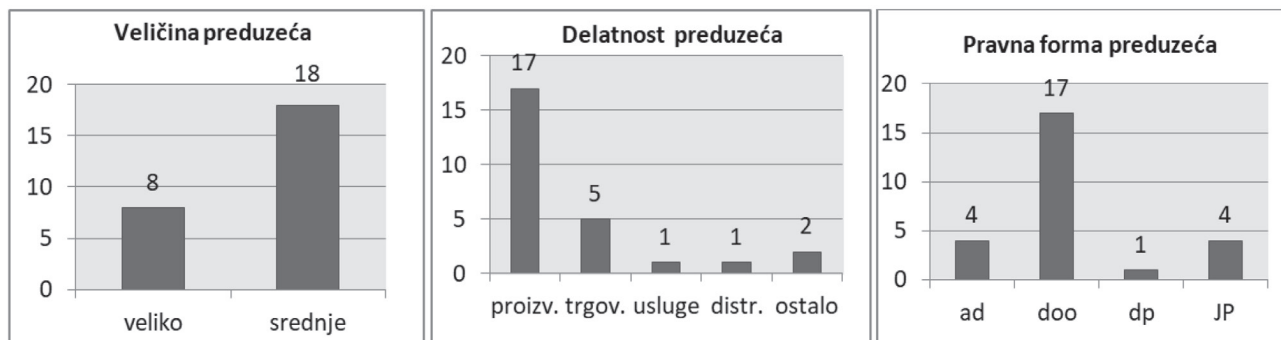
Osim merenja performansi (3,88), sve ostale uloge su vrednovane u proseku nižim ocenama. Na slici 2, u formi stubića, prikazane su prosečne ocene date ponuđenim izjavama o ulogama računovođa.

Tabela 2. Deskriptivna analiza

Izjave	Ocena				
	N	Sredina	Medijana	Modus	Stand. devijacija
Vi štite interese javnosti	26	3,27	3,00	3	1,46
Vi izveštavate eksterne korisnike	26	4,12	4,50	5	1,18
Vi ste poslovni analitičar	26	3,77	4,00	5	1,18
Vi doprinosite kreiranju strategije	26	3,35	3,00	3	1,13
Vi ste interni konsultant	26	3,50	3,50	3	1,07
Vi kreirate informacije za menadžment	26	3,85	4,00	5	1,19
Vi merite performanse	26	3,88	4,00	5	1,24

Izvor: rezultati analize.

Figure 1. Sample structure



In the mentioned companies, the persons involved in accounting and finance were questioned. The structure of the respondents is dominated by women, as much as 69.23%, while the rest of 30.77% refers to men. Also, 50% of the total number of respondents are persons over 50. Only 2 respondents, or 7.69%, are under 30. In terms of qualifications, it was found that 69.23% of the respondents had a university degree, while 7.69% had a secondary or higher education. Only 15.38% of respondents have completed master studies. Based on the analysis, it can be concluded that the age structure of employees is relatively unfavorable and that a number of younger accountants are required to be hired, while the qualification structure of employees can be said to be extremely favorable. This is certainly a result of the reform of the educational process in the country, which has also affected the education of professional accountants at different levels.

3. RESULTS OF THE RESEARCH

In accordance with the set goals, an analysis was conducted to determine how much of importance the respondents give to their existing and potential roles. Respondents were offered seven statements, shown in Table 1. Respondents' views were rated on a scale of 1 to 5, with a score of 1 indicating the lowest and a score of 5 being the most significant. The first two of the seven statements were focused on external reporting, and the remaining five statements had an internal focus.

Cronbach's Alpha coefficient, which is 0.883, was used to measure the reliability and internal consistency of the variables. This result shows a relatively high level of internal consistency, good reliability, and internal consistency of the measurement scale (DeVellis, 2003).

Table 1. Respondents' views on existing and potential roles

Izjave	Ocena					Ukupno
	1	2	3	4	5	
Vi štite interese javnosti	19,23%	7,69%	26,92%	19,23%	26,92%	100%
Vi izveštavate eksterne korisnike	7,69%	0	15,38%	26,92%	50%	100%
Vi ste poslovni analitičar	3,85%	11,54%	23,08%	26,92%	34,62%	100%
Vi doprinosite kreiranju strategije	7,69%	7,69%	46,15%	19,23%	19,23%	100%
Vi ste interni konsultant	3,85%	11,54%	34,62%	30,77%	19,23%	100%
Vi kreirate informacije za menadžment	7,69%	0	30,77%	23,08%	38,46%	100%
Vi merite performanse	7,69%	3,85%	23,08%	23,08%	42,31%	100%

Table 2 presents a descriptive analysis of respondents' attitudes. Based on the arithmetic mean, whose value ranges between 3.27 and 4.12, it can be concluded that the respondents primarily identify themselves in the reporting role, both external (4.12) and internal

users (3.85). Apart from performance measurement (3.88), all other roles were evaluated on average by lower scores. Figure 2, in the form of columns, shows the average grades given by the offered statements about the roles of accountants.

Table 2. Descriptive analysis

Izjave	Ocena				
	N	Sredina	Medijana	Modus	Stand. devijacija
Vi štite interese javnosti	26	3,27	3,00	3	1,46
Vi izveštavate eksterne korisnike	26	4,12	4,50	5	1,18
Vi ste poslovni analitičar	26	3,77	4,00	5	1,18
Vi doprinosite kreiranju strategije	26	3,35	3,00	3	1,13
Vi ste interni konsultant	26	3,50	3,50	3	1,07
Vi kreirate informacije za menadžment	26	3,85	4,00	5	1,19
Vi merite performanse	26	3,88	4,00	5	1,24

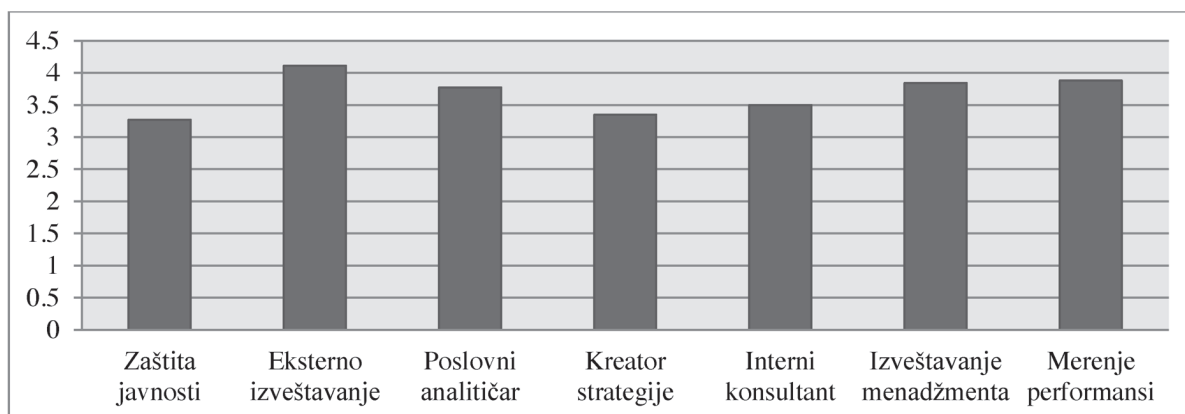
The statement "Through adequate financial reporting, you protect the interests of the public" received an average score of 3.27, which is the lowest average score. Respondents, on average, gave

greater importance to the second statement, "You report external users," with an average score of 4.12 and a most common score of 5. At the same time, this is the statement that earned the highest

Izjava „Kroz adekvatno finansijsko izveštavanje vi štite interese javnosti“ dobila je prosečnu ocenu 3,27, što je najniža prosečna ocena. Ispitanici su veći značaj u proseku pridali drugoj izjavi „Vi izveštavate eksterne korisnike“, sa prosečnom ocenom 4,12 i

najčešćom ocenom 5. Istovremeno, ovo je izjava koja je ostvarila najvišu prosečnu ocenu. Znatno niža prosečna ocena, kao i činjenica da je čak 19,23% ispitanika zaokružilo ocenu 1, ukazuje na to da ispitanici ne vrednuju visoko svoju ulogu zaštitnika javnog interesa.

Slika 2. Rangiranje uloga računovođa



Izvor: rezultati analize.

Rezultati, takođe, ukazuju na to da su sve izjave, koje su imale interni fokus, dobile prosečne ocene između 3,35 i 3,88. Najviše su u proseku vrednovane izjave „Vi merite performanse“, sa 3,88, i „Vi kreirate informacije za menadžment“, sa 3,85. Iz ove grupe izjava, relativno visoku ocenu dobila je izjava „Vi ste poslovni analitičar“, i to 3,77. Ovo nije iznenađujuće, budući da primena IT, posebno u formi ERP softvera, dovodi do porasta obima poslova u domenu analize i interpretacije podataka (Malinić, Todorović, 2012). Oko 38% ispitanika je kod ove izjave zaokružilo ocene 1, 2 ili 3, dok je najčešća ocena 5. Nešto nižu prosečnu ocenu od 3,50 dobila je izjava „Vi ste interni konsultant“. Oko 50% ispitanika je ovoj izjavi dalo ocene 1, 2 ili 3, odnosno najčešća ocena je 3. Najnižu ocenu, 3,35, dobila je izjava „Vi doprinosite kreiranju strategije“. Više od 60% ispitanika ovoj izjavi dalo je ocene 1, 2 ili 3, a najčešća je ocena 3.

Sa ciljem testiranja homogenosti stavova ispitanika u vezi sa ulogama profesionalnih računovođa, uzorak je podeljen i analiziran prema stepenu stručne spremne ispitanika. Kruskal–Wallisov test je primenjen kako bi se utvrdila značajnost razlika u stavovima ispitanika, a imajući u vidu njihovu stručnu spremu. Dobijeni podaci redom po izjavama jesu: (I - $c^2(3, n=26)=0,903$; $p=0,825$); (II - $c^2(3, n=26)=4,459$; $p=0,216$); (III - $c^2(3, n=26)=4,301$; $p=0,231$); (IV - $c^2(3, n=26)=1,159$; $p=0,763$); (V - $c^2(3, n=26)=4,220$; $p=0,239$); (VI - $c^2(3, n=26)=3,742$; $p=0,291$); (VII - $c^2(3, n=26)=5,496$; $p=0,139$). Analizom je utvrđeno da ne postoje statistički značajne razlike u stavovima ispitanika, odnosno da nivo stručne spremne ne utiče na percepciju postojećih i potencijalnih uloga računovođa.

4. DISKUSIJA REZULTATA ISTRAŽIVANJA

Rezultati istraživanja ukazuju na to da su računovođe od sedam ponuđenih izjava koje odražavaju njihove postojeće i potencijalne uloge najviše vrednovale izjavu „Vi izveštavate eksterne korisnike“ (4,12), a najniže izjavu „Kroz adekvatno finansijsko izveštavanje vi štite interese javnosti“ (3,27). Dobijeni rezultati nisu iznenađujući i odraz su specifičnih društveno-ekonomskih i sistemskih okolnosti, ali i specifičnosti računovodstvene profesije.

Imajući u vidu implikacije i značaj finansijskog izveštavanja za javnost i najniže vrednovanu ulogu računovođe kao zaštitnika javnog interesa, upravo ova tema zavređuje posebnu pažnju. Međunarodna profesionalna računovodstvena regulativa jasno insistira na

finansijskim izveštajima kao najefikasnijim instrumentima zaštite javnog interesa. Samim tim, profesionalne računovođe kao nosioci procesa izveštavanja imaju ulogu zaštitnika javnog interesa. Prema Kodeksu profesionalne etike, ciljevi računovodstvene profesije su da funkcioniše prema najvišim profesionalnim standardima, da dostigne najviši nivo postignuća i, uopšte, udovolji zahtevima javnog interesa. Jasno je da računovodstvena profesija treba da bude posvećena zaštiti javnog interesa, ali je ključno pitanje kako zaštita javnog interesa funkcioniše u stvarnosti.

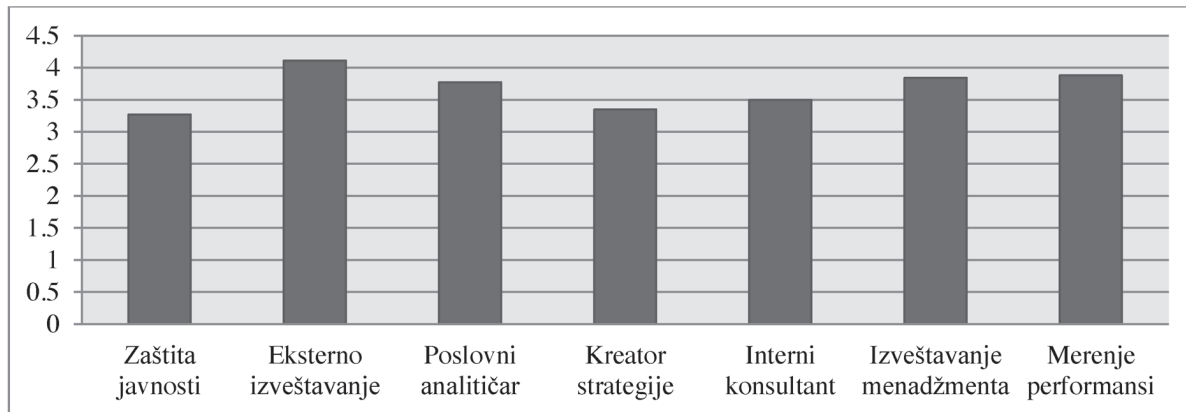
Pregled nekih prethodnih istraživanja pokazuje da se struka na izvestan način udaljila od cilja javnog interesa. Odnosno, ističe se da je ulogu služenja javnom interesu zamenila služenjem poslovnoj zajednici (Saravanamuthu, 2004). Takođe, komercijalizacijom računovodstva, transformacijom računovodstvenih firmi u visokoprotivne multinacionalne kompanije otvorilo se pitanje služenja javnom interesu (Wyatt, 2004). Problem se ogleda i u činjenici da se u istraživanjima često pretpostavlja da ispitanici tačno znaju šta se podrazumeva pod javnim interesom ili dolazi do zamene teza. Naime, istraživanja se više bave time šta se podrazumeva pod javnim interesom, a ne pitanjem kakva je veza između računovođe i javnog interesa (Neu, Graham, 2005). Takođe, istraživanja pokazuju da, iako računovođe znaju šta se podrazumeva pod javnim interesom, oni ne primenjuju ovo načelo u spornim situacijama (Davenport, Dellaportas, 2009). Suština je da, kada se ispitanici suoče sa potencijalno konfliktnom situacijom, u najvećem procentu odgovaraju tako će se u rešavanju konflikta rukovoditi zaštitom interesa klijenta, poslodavca ili ličnog interesa, a ne javnosti.

Na potencijalni problem ukazuju i rezultati ovog istraživanja. Ispitivane računovođe samo delimično sebe vide u ulozi obezbeđenja kolektivnog blagostanja zajednice i institucija kojima služe, odnosno obezbeđenja javnog interesa. Njihov fokus je na izveštavanju države i poslodavca (menadžera). Sa druge strane, istraživanjem nije utvrđen stvarni nivo znanja ispitanika. Otuda, moguće je da su dobijeni rezultati i rezultat nerazumevanja, kako načela zaštite javnog interesa, tako i njegove primene. Kontinuirana edukacija, sticanje licenci, nacionalnih, pa i međunarodnih, trebalo bi da bude pravac unapređenja profesije. Izvesno je da su razvoj i jačanje svesti o profesionalnim računovođama kao zaštitnicima javnog interesa neophodni i da zahtevaju sagledavanje finansijskog izveštavanja iz daleko šire perspektive, pre svega u kontekstu ekonomskih i širih potreba društva, akcionara i ostalih stejkholdera, i to kako kod kreatora, tako i kod korisnika izveštavanja.

average score. The significantly lower average grade, as well as the fact that as many as 19.23% of respondents rounded out grade

1, indicates that respondents do not value highly their role as a protector of public interest.

Figure 2. Accountant Role Ranking



The results also indicate that all statements, which had an internal focus, received average marks between 3.35 and 3.88. On average, the highest rated statements are “You measure performance” at 3.88 and “You create management information” at 3.85. From this group of statements, the statement “You are a business analyst” received a relatively high score of 3.77. This is not surprising, since the application of IT, especially in the form of ERP software, leads to an increase in the volume of work in the field of data analysis and interpretation (Malinić, Todorović, 2012). About 38% of the respondents rounded out this grade with grades 1, 2 or 3, while the most common grade was 5. A slightly lower average score of 3.50 was given to the statement “You are an internal consultant”. About 50% of the respondents gave this statement grades 1, 2 or 3, or the most common grade is 3. The lowest grade 3.35 was given to the statement “You contribute to the creation of the strategy”. More than 60% of respondents gave this statement a grade of 1, 2 or 3, with the most common grade being 3.

In order to test the homogeneity of the respondents’ attitudes regarding the role of professional accountants, the sample was divided and analyzed according to the level of the respondents’ professional qualifications. The Kruskal-Wallis test was applied to determine the significance of differences in the respondents’ attitudes, taking into account their educational background. The data obtained, in order of statements, are: (I - $c^2(3, n=26)=0,903; p=0,825$); (II - $c^2(3, n=26)=4,459; p=0,216$); (III - $c^2(3, n=26)=4,301; p=0,231$); (IV - $c^2(3, n=26)=1,159; p=0,763$); (V - $c^2(3, n=26)=4,220; p=0,239$); (VI - $c^2(3, n=26)=3,742; p=0,291$); (VII - $c^2(3, n=26)=5,496; p=0,139$). The analysis found that there were no statistically significant differences in the attitudes of the respondents, that is, the level of education does not affect the perception of existing and potential roles of accountants.

4. DISCUSSION OF RESEARCH RESULTS

Research results indicate that, among the seven statements offered, reflecting their existing and potential roles, the most valued statement was “You report to external users” (4.12) and the lowest valued statement was “Through adequate financial reporting you are protecting the interests of the public” (3, 27). The results obtained are not surprising and reflect the specific socio-economic and systemic circumstances, as well as the specificities of the accounting profession.

Given the implications and importance of financial reporting to the public and the lowest valued role of the accountant as a

public interest protector, this topic deserves particular attention. International accounting professional regulation clearly insists on financial statements as the most effective instruments of public interest protection. Therefore, professional accountants, as the bearers of the reporting process, play the role of protector of the public interest. According to the Code of Professional Ethics, the goals of the accounting profession are to operate to the highest professional standards, to attain the highest level of achievement and to satisfy the public interest requirements in general. It is clear that the accounting profession should be dedicated to protecting the public interest, but the key question is how the protection of the public interest works in reality.

An overview of some previous research indicates that the profession has in some ways moved away from the public interest objective. In other words, it is emphasized that it has replaced the role of serving the public interest by serving the business community (Saravanamuthu, 2004). Also, with the commercialization of accounting, the transformation of accounting firms into highly profitable multinational companies, the issue of serving the public interest has been raised (Wyatt, 2004). The problem is also reflected in the fact that in research, it is often assumed that respondents know exactly what is meant by the public interest or that a thesis is being replaced. Specifically, research is more concerned with what is meant by the public interest rather than the question of what is the relationship between the accountant and the public interest (Neu, & Graham, 2005). Also, research shows that while accountants know what is meant by the public interest, they do not apply this principle in contentious situations (Davenport, Dellaportas, 2009). The bottom line is that when confronted with a potentially conflicting situation, a high percentage of respondents respond that they will be guided by the protection of the interests of the client, employer or self-interest, not the public interest.

A potential problem is also indicated by the results of this research. The surveyed accountants only see themselves partly in the role of ensuring the collective well-being of the community and the institutions they serve, that is, of ensuring the public interest. Their focus is on reporting to the state and employer (manager). On the other hand, the survey did not determine the actual level of knowledge of the respondents. Therefore, it is possible that the results obtained were the result of a misunderstanding of both the principles of protection of the public interest and its application. Continuing education, obtaining licenses, national and international, should be the direction of advancement of the profession. It is clear that developing and raising awareness of professional accountants as protectors of the public interest is necessary and requires considering financial reporting from a far broader perspective, primarily in the context of

Sa druge strane, treba imati u vidu i određene karakteristike računovodstvene profesije koje na izvestan način govore o inertnosti i sporom prihvatanju promena, kao mogućim razlozima nižeg vrednovanja ostalih potencijalnih uloga računovođa. Ne može se osporiti činjenica da se često kod računovođa razvija tzv. mentalitet finansijskog izveštavanja, odnosno podređenost zahtevima obaveznog finansijskog izveštavanja (Johnson and Kaplan, 1991), što je ovo istraživanje i potvrdilo. Takođe, ukazuje se da su računovođe vrlo često preterano fokusirane na svoj domen poslova i da imaju stav da ono što se dešava van njihove zone i nije u fokusu njihovog posla. U literaturi se pominje i problem nedovoljne obučenosti računovođa. Brojna istraživanja ukazuju na nedovoljan nivo znanja računovođa kada su u pitanju neki savremeni koncepti i alati. Reč je o izuzetno kompleksnom pitanju, jako širokog konteksta, koje zadire u osnovno obrazovanje i kontinuiranu edukaciju računovođa, svojevrsan gap između teorije i prakse, saradnju obrazovanih institucija i privrede i sl. Takođe, konzervativizam, strah od nepoznatog, strah od grešaka i averzija prema riziku često značajnije karakterišu računovođe od ostalih profesionalaca. Otuda, snažan otpor prema promenama, usled straha od gubitka posla, ugleda, statusa i neznanja da se odgovori informacionim potrebama menadžmenta, mogu negativno da utiču na inovativnost, sticanje i primenu novih saznanja i realizaciju specifičnih zadataka. Prema tome, nivo znanja, lična iskustva i percepcija predstavljaju važne faktore koji određuju stavove ispitanika, slično rezultatima prethodnih istraživanja (Obradović, Čupić, Dimitrijević, 2018, str. 58).

Ipak, ovo je samo jedna strana medalje. Druga, ako ne i važnija, odnosi se na mikrookruženje i poslovni ambijent u kome računovođe funkcionišu. Delovanje računovođa ne može se posmatrati odvojeno od eksternog i internog okruženja, tj. brojnih upravljačkih i organizacionih faktora. Dobijeni rezultati jesu efekat dejstva svih napred pomenutih faktora i okolnosti, što direktno navodi na zaključak da unapređenje računovodstvene profesije jeste potrebno, ali istovremeno da je samo delimično uslovljeno delovanjem same profesije.

ZAKLJUČCI

U skladu sa opštim i specifičnim ciljevima postavljenim ovim radom sprovedeno je istraživanje, anketiranjem zaposlenih na poslovima računovodstva i finansija u 26 srednjih i velikih preduzeća na području grada Kragujevca. Favorizovanje uloge eksternog izveštavanja (4,12), i to, pre svega, izveštavanja državnih organa, ukazuje na to da je, prema mišljenju računovođa, njihov primarni zadatak ispunjavanje strogo definisanih zakonskih obaveza. Sve ostale uloge dobile su niže prosečne ocene. Uloga računovođe kao zaštitnika javnog interesa je najniže vrednovana (3,27).

Jasno je da se o računovodama ne može više govoriti kao o „knjigovodama-operaterima“, te da vreme računovođa koji razmišljaju na relaciji „duguje-potražuje“ prolazi. Zadaci računovođa postaju zahtevniji i kompleksniji, a potrebna znanja multidisciplinarna i multifunkcionalna. Ipak, rezultati istraživanja ukazuju na to da ispitivane računovođe relativno niskim ocenama vrednuju većinu ponuđenih uloga, osim eksternog izveštavanja. Identifikovani gap između očekivanog i onog što računovođe vide kao moguće ima brojne uzroke, a neki od njih su identifikovani kroz ovo istraživanje. Odgovor na većinu ovih uzroka leži u procesu učenja. Odgovornost za procese učenja imaju kako institucije visokog obrazovanja, tako i profesionalna računovodstvena tela. Edukacija je potrebna kako za računovođe, tako i za menadžere. Računovođe funkcionišu u definisanim okvirima, tako da stavovi menadžmenta, poslovna kultura i klima predstavljaju suštinske interne faktore koji će determinisati

položaj i odgovornosti računovođa. Bolja zakonska rešenja i širenje svesti da je država samo jedan od stejkholdera, povezani su sa razvojem institucionalnog okvira, finansijskog tržišta i, uopšte, ekonomije zemlje. Jačanje računovodstvene profesije i širenje svesti o njenom značaju takođe bi trebalo da rezultira pozitivnim pomacima.

Imajući u vidu da u Republici Srbiji postoji veoma mali broj radova na ovu temu, ovo istraživanje može se smatrati jednim od pionirskih projekata. Autor je svestan mogućih ograničenja istraživanja, koja se odnose na veličinu uzorka, anketnu proceduru i potencijalnu subjektivnost u realizaciji istraživanja. Na kraju, za svrhe dobijanja detaljnijih i sveobuhvatnijih rezultata, u budućim istraživanjima poželjno bi bilo u uzorak uključiti veći broj preduzeća i proširiti istraživanje na veći broj godina. U analizu bi trebalo uključiti i povezati dužinu radnog iskustva i poznavanje regulative sa ocenom uloga računovođa. Zanimljiva bi bila i analiza internog okruženja računovođa, perspektiva menadžmenta i drugih stejkholdera o ulogama računovođa.

IZVORI

1. Burns, J., Baldvinsdottir, G. (2001). Changing roles: Hybrid accountants in a UK pharmaceuticals company – working paper. Manchester: University of Manchester.
2. Chaplin, S. (2017). Accounting Education and the Prerequisite Skills of Accounting Graduates: Are Accounting Firms' Moving the Boundaries? *Australian Accounting Review*, 27(1), 61–70.
3. Černe, K. (2008). Studentska percepcija računovodstvene profesije s aspekta međunarodnih obrazovnih standarda za profesionalne računovođe. *Economic research – Ekonomska istraživanja*, 21(1), 69–85.
4. Davenport, L., Dellaportas, S. (2009). Interpreting the Public Interest: A Survey of Professional Accountants. *Australian Accounting Review*, 19(1), 11–23.
5. Devi, S. S., Samujh, R. H. (2010). Accountants as providers of support and advice to SMEs in Malaysia. Research report No. 118, London: ACCA.
6. Goretzki, L., Strauss, E., Weber, J. (2013). An institutional perspective on the changes in management accountants' professional role. *Management Accounting Research*, 24, 41–63.
7. Greenwood, R., Suddaby, R., Hinings, C. R. (2002). Theorizing change: The role of professional associations in the transformation of institutionalized fields. *Academy of Management Journal*, 45(1), 58–80.
8. Hladika, M. (2015). Zastupljenost računovodstvene profesije u menadžerskim strukturama i njezina uloga u ostvarivanju ciljeva poduzeća. U: Zbornik radova Ekonomskog fakulteta Sveučilišta u Mostaru – posebno izdanje (str. 46–68). Mostar: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Mostaru.
9. Jackling, B., Lange, P. D. (2009). Do accounting graduates' skills meet the expectations of employers? A matter of convergence or divergenc. *Accounting Education*, 18(4), 369–385.
10. Janjić, V., Todorović, M., Jovanović, D. (2014). Računovodstvena profesija kao faktor efikasnog upravljanja: analiza preduzeća grada Kragujevac. U: Stanje i perspektive ekonomskog razvoja grada Kragujevca (str. 429–443). Kragujevac: Ekonomski fakultet Univerziteta u Kragujevcu.

the economic and broader needs of society, shareholders and other stakeholders, both with creators and with report users.

On the other hand, certain characteristics of the accounting profession, which in a way speak of inertia and slow acceptance of change, as possible reasons for lower valuation of other potential roles as accountants, should also be kept in mind. It cannot be disputed that accountants often develop so-called the mentality of financial reporting, that is, subordination to the requirements of mandatory financial reporting (Johnson and Kaplan, 1991), as confirmed by this research. Accountants are also very often focused on their domain of work and think that what is happening outside their area is not the focus of their business. The literature also mentions the problem of under-training of accountants. Numerous studies point to the lack of knowledge of accountants when it comes to some modern concepts and tools. It is an extremely complex issue, of a very broad context, affecting primary education and continuing education of accountants, a kind of gap between theory and practice, the cooperation of educational institutions and the economy, etc. Also, conservatism, fear of the unknown, fear of making mistakes and risk aversion are often more significant in accounting than with other professionals. Therefore, strong resistance to change due to fear of job loss, reputation, status and ignorance to meet the information needs of management can negatively affect the innovation, acquisition and application of new knowledge and realization of specific tasks. Therefore, the level of knowledge, personal experience and perception are important factors that determine the respondents' attitudes, similar to the results of previous research (Obradović, Čupić, Dimitrijević, 2018, 58).

Still, this is only one side of the coin. The second, if not more important, relates to the micro environment and business environment in which accountants operate. The performance of an accountant cannot be viewed separately from the external and internal environment, ie. numerous management and organizational factors. The results obtained are the effect of all the factors and circumstances mentioned above, which leads directly to the conclusion that the advancement of the accounting profession is necessary but at the same time only partly conditioned by the functioning of the profession itself.

CONCLUSION

In accordance with the general and specific goals set out in this paper, a research was conducted by interviewing employees in accounting and finance in 26 medium and large enterprises in the city of Kragujevac. Favoring the role of external reporting (4,12), and above all, reporting to state authorities, indicates that in the opinion of accountants, their primary task is to fulfill strictly defined legal obligations. All other roles received lower average grades. The role of the accountant as a protector of the public interest is the least valued (3.27).

It is clear that accountants can no longer be referred to as "accountants-operators", and that the time of accountants thinking on the „debt-to-claim“ relationship is passing. The tasks of accountants are becoming more demanding and complex, and the required knowledge is multidisciplinary and multifunctional. However, the results of the research indicate that surveyed accountants value the majority of the roles offered with relatively low ratings, with the exception of external reporting. The identified gap between what is expected and what accountants see as possible has many causes, some of which have been identified through this research. The

answer to most of these causes lies in the learning process. Both higher education institutions and professional accounting bodies are responsible for learning processes. Education is required for both accountants and managers. Accountants operate within defined frameworks, so that management attitudes, business culture and climate are essential internal factors that will determine the position and responsibilities of the accountant. Better legal solutions and awareness-raising that the state is only one of the stakeholders are linked to the development of the institutional framework, the financial market and, in general, the country's economy. Strengthening the accounting profession and raising awareness of its importance should also result in positive development.

Considering that there are very few papers on this topic in the Republic of Serbia, this research can be considered as one of the pioneering projects. The author is aware of the possible limitations of the research, which relate to the sample size, the survey procedure and the potential subjectivity in the realization of the research. Finally, for the purpose of obtaining more detailed and comprehensive results, it would be desirable in future research to include a larger number of enterprises in the sample and to extend the survey over a longer period. The length of work experience and knowledge of regulation should be included and linked to the assessment of the role of accountants in the analysis. An analysis of the internal environment of accountants, management perspectives, and other stakeholders about the roles of accountants would also be interesting.

REFERENCES

1. Burns, J. and Baldvinsdottir, G. (2001). Changing roles: Hybrid accountants in a UK pharmaceuticals company - working paper. Manchester: University of Manchester.
2. Chaplin, S. (2017). Accounting Education and the Prerequisite Skills of Accounting Graduates: Are Accounting Firms' Moving the Boundaries?. *Australian Accounting Review*, 27(1), 61-70.
3. Černe, K. (2008). Studentska percepcija računovodstvene profesije s aspekta međunarodnih obrazovnih standarda za profesionalne računovođe. *Economic research - Ekonomska istraživanja*, 21(1), 69-85.
4. Davenport, L. and Dellaportas, S. (2009). Interpreting the Public Interest: A Survey of Professional Accountants. *Australian Accounting Review*, 19(1), 11-23.
5. Devi, S. S. and Samujh, R. H. (2010). Accountants as providers of support and advice to SMEs in Malaysia. Research report No. 118, London: ACCA.
6. Goretzki, L., Strauss, E. and Weber, J. (2013). An institutional perspective on the changes in management accountants' professional role. *Management Accounting Research*, 24, 41-63.
7. Greenwood, R., Suddaby, R. and Hinings, C. R. (2002). Theorizing change: The role of professional associations in the transformation of institutionalized fields. *Academy of Management Journal*, 45(1), 58-80.
8. Hladika, M. (2015). Zastupljenost računovodstvene profesije u menadžerskim strukturama i njezina uloga u ostvarivanju ciljeva poduzeća. U: *Zbornik radova Ekonomskog fakulteta Sveučilišta u Mostaru - posebno izdanje (str. 46-68)*. Mostar: Ekonomski fakultet Sveučilišta u Mostaru.

11. Johnson, H. T., Kaplan, R. S. (1991). *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Boston. MA: Harvard Business Press.
12. Krsmanović, B. (2019). Ekonomija zasnovana na znanju i računovodstvena profesija, U: Jačanje kredibiliteta računovodstvene profesije kao imperativ zaštite javnog interesa (str. 9–22). Banja Luka: Savez računovođa Republike Srpske.
13. Lalević, A. (2007). *Računovodstvo ciljnih troškova – Target Costing*. Podgorica: Ekonomski fakultet.
14. Malinić, S., Todorović, M. (2012). How does management accounting change under the influence of ERP?. *Ekonomika istraživanja*, 25(3), 722–751.
15. Milićević, V. (2009). Nove perspektive razvoja upravljačkog računovodstva. U: 40 godina računovodstva i poslovnih finansija – dometi i perspektive (str. 247–268). Beograd: Savez računovođa i revizora Srbije.
16. Neu, D., Graham, C. (2005). Accounting Research and the Public Interest. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 18(5), 585–591.
17. Obradović, V., Čupić, M., Dimitrijević, D. (2018). Application of International Financial Reporting Standards in the transition economy of Serbia. *Australian Accounting Review*, 28(1), 48–60.
18. Saravanamuthu, K. (2004). Gold-Collarism in the Academy: The Dilemma in Transforming Bean-Counters into Knowledge Consultants. *Critical Perspectives on Accounting*, 15, 587–607.
19. Scott, J. M., Irwin, D. (2009). Discouraged advisees? The influence of gender, ethnicity, and education in the use of advice and finance by UK SMEs'. *Environment and Planning C: Government and Policy*, 27: 230–245.
20. Suljović, E., Meta, M. (2017). Efekti globalizacije na računovodstvenu profesiju i obrazovanje sa osvrtom na upravljačko računovodstvo. *Ekonomski izazovi*, 6(12), 32–46.
21. Todorović, M., Ljubisavljević, S. (2019). Primena informacionih tehnologija u računovodstvu – izazovi za reviziju. U: Ekonomski efekti tranzicije i restrukturiranja privrede Srbije u funkciji evropskih integracija (str. 351–362). Kragujevac: Ekonomski fakultet Univerziteta u Kragujevcu.
22. Wells, P., Gerbic, P., Kranenburg, I., Bygrave, J. (2009). Professional skills and capabilities of accounting graduates: The New Zealand expectation gap? *Accounting Education*, 18(4), 403–420.
23. Wyatt, A. R. (2004). Accounting Professionalism – They Just Don't Get It. *Accounting Horizons*, 18(1), 45–53.
24. Yazdifar, H., 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.

9. Jackling, B. and Lange, P. D. (2009). Do accounting graduates' skills meet the expectations of employers? A matter of convergence or divergenc. *Accounting Education*, 18(4), 369-385.
10. Janjic, V., Todorović, M. i Jovanović, D. (2014). Računovodstvena profesija kao faktor efikasnog upravljanja: analiza preduzeća grada Kragujevac, U: Stanje i perspektive ekonomskog razvoja grada Kragujevca (str. 429-443). Kragujevac: Ekonomski fakultet Univerziteta u Kragujevcu.
11. Johnson H. T. and Kaplan R. S. (1991). *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*, Boston. MA: Harvard Business Press.
12. Krsmanović, B. (2019), Ekonomija zasnovana na znanju i računovodstvena profesija, U: Jačanje kredibiliteta računovodstvene profesije kao imperativ zaštite javnog interesa (str. 9-22). Banja Luka: Savez računovođa Republike Srpske.
13. Lalević, A. (2007). Računovodstvo ciljnih troškova - Target Costing-. Podgorica: Ekonomski fakultet.
14. Malinić, S. and Todorović, M. (2012). How does management accounting change under the influence of ERP?. *Ekonomiska istraživanja*, 25(3), 722-751.
15. Milićević, V. (2009). Nove perspektive razvoja upravljačkog računovodstva. U: 40. godina računovodstva i poslovnih finansija - dometi i perspektive (str. 247-268). Beograd: Savez računovođa i revizora Srbije.
16. Neu, D. and Graham, C. (2005). Accounting Research and the Public Interest. *Accounting, Auditing and Accountability Journal*, 18(5), 585-91.
17. Obradović, V., Čupić, M., Dimitrijević, D. (2018). Application of International Financial Reporting Standards in the transition economy of Serbia. *Australian Accounting Review*, 28(1), 48-60.
18. Saravanamuthu, K. (2004). Gold-Collarism in the Academy: The Dilemma in Transforming Bean-Counters into Knowledge Consultants. *Critical Perspectives on Accounting*, 15, 587-607.
19. Scott, J. M. and Irwin, D. (2009). Discouraged advisees? The influence of gender, ethnicity, and education in the use of advice and finance by UK SMEs'. *Environment and Planning C: Government and Policy*, 27: 230 -245.
20. Suljović, E. i Meta, M. (2017). Efekti globalizacije na računovodstvenu profesiju i obrazovanje sa osvrtom na upravljačko računovodstvo. *Ekonomski izazovi*, 6(12), 32-46.
21. Todorović, M. i Ljubisavljević, S. (2019). Primena informacionih tehnologija u računovodstvu - izazovi za reviziju. U: Ekonomski efekti tranzicije i restrukturiranja privrede Srbije u funkciji evropskih integracija (str. 351-362). Kragujevac: Ekonomski fakultet, Univerziteta u Kragujevcu.
22. Wells, P., Gerbic, P., Kranenburg, I. and Bygrave, J. (2009). Professional skills and capabilities of accounting graduates: The New Zealand expectation gap?. *Accounting Education*, 18(4), 403-420.
23. Wyatt, A. R. (2004). Accounting Professionalism-They Just Don't Get It. *Accounting Horizons*, 18(1), 45-53.
24. 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.

