

Савремени концепт мерења ефикасности – примена система Balanced Scorecard (BSC)

The modern concept of measuring efficiency – the application of the Balanced Scorecard (BSC)

Љубица Комазец*

Универзитет у Новом Саду, Економски факултет у Суботици, Суботица

Славица Томић**

Универзитет у Новом Саду, Економски факултет у Суботици, Суботица

Јелена Јевтић***

Висока медицинска и пословно-технолошка школа струковних студија у Шапцу

Сажетак: Будући да савремено пословно окружење карактеришу економске турбуленције и глобализација, већина предузећа данас се суочава с проблемима које мора да савлада у остварењу стратешких циљева. Неуспех у постизању стратешких циљева може да доведе до честих разочарања у пословању, а посебно међу запосленима и руководиоцима. BSC (Balanced Scorecard) као систем уравнотежених показатеља треба да помогне у раном препознавању проблема који се не могу препознати директно. Као такав, BSC концепт укључује интересе свих заинтересованих страна, како оних унутар, тако и изван предузећа. У наставку рада биће приказани резултати спроведених истраживања који показују степен заступљености BSC у предузећима у земљи и свету. Оно што BSC пружа предузећима полази управо од његовог назива, а то је уравнотежени систем мерења перформанси који ће обухватити прошле, будуће, као и интерне, екстерне, квалитативне и квантитативне, краткорочне и дугорочне перформансе предузећа.

Кључне речи: стратегија, BSC, мерила перформанси предузећа

Abstract: Since modern business environment is characterized by economic turbulence and globalization, most companies today are faced with problems that must be overcome in achieving strategic goals. Failure in achieving the strategic objectives can lead to frequent disappointments within business dealings, especially among employees and managers. Balanced Scorecard as a balanced scorecard system should help in the early identification of problems, which cannot be directly recognized. As such, BSC concept involves the interests of all stakeholders, both inside and outside the company. The remainder of this paper presents research results that show the extent of BSC presence in companies in the country and the world. What BSC provides to companies starts from its name, and this is a balanced performance measurement system that covers the past, the future, as well as internal, external, qualitative and quantitative, short-term and long-term company performance.

Keywords: strategy, Balanced Scorecard, company performance measurement

* ✉ljkomazec@ef.uns.ac.rs

** ✉tomics@ef.uns.ac.rs

*** ✉jelenajevtic@vtssa.edu.rs

Увод

Тржишта с временом трпе промене које утичу на то да руководство компанија ревидира раније дефинисане стратегије, опште циљеве и имплементацију програма. Уз то, потребно је да компанија на прави начин управља и располаже својим ресурсима. С једне стране налазе се потребе које се као неограничене изнова појављују, а с друге стране су ограничени ресурси, који, да би допринели остварењу своје максималне користи, морају бити на прави начин употребљени. С тим у вези, компаније морају да препознају и прате како интерне, тако и екстерне промене које могу да проузрокују опадање успешности или потпуно неостварење циљева предузећа. Неопходно је одабрати објективна мерила, која на веродостојан начин указују на ниво остварења циљева.

Мерење није само себи циљ, већ покретач за даљу употребу добијених резултата мерења. Избор мерила зависи од бројних фактора, укључујући: 1. сврху мерења; 2. потребни ниво детаљности; 3. време потребно за мерење; 4. постојање унапред одређених расположивих података; 5. трошкове мерења (Tangen, 2003, стр. 353). Велики значај мерила перформанси произлази из тога да се може управљати само оним што се може мерити. Као таква, мерила перформанси су јасне смернице за планирање, имплементацију и контролу пословне стратегије (Тодоровић, Каличанин и Нојковић, 2015, стр. 45). У пракси менаџери не могу примењивати сва мерила која постоје, већ је потребно извршити адекватан избор. Једно од мерила је усклађена листа резултата– BSC (Balanced Scorecard).

Овај савремени концепт мерења ефикасности применом у компанијама обезбеђује сву потребну документацију за различите пројекте и учесталост извештавања информација из система (Nielsen & Nielsen, 2015, стр. 5). Примена BSC даје доносиоцима одлука способност да детектују да ли је компанија применила стратегију која добро ради, или је доживела неуспех. На усклађену листу резултата (BSC) гледа се као на једну од главних иновација у новијој историји управљачког рачуноводства. BSC се заснива на интеграцији финансијских и нефинансијских преформанси ради подршке и примене стратегије. Суштина овог савременог концепта је у настојању да се идентификовањем узрочно-последичних веза мисије и визије предузећа дође до превођења у систем мерљивих циљева и показатеља по појединим перспективама.

1. Показатељи перформанси предузећа у савременом пословном окружењу

Дефинисање стратегије и њена имплементација појавила се као проблем који захтева адекватно решење (Арсидић и Цветковић, 2010, стр. 2). Мисија и визија компаније су основа за извођење стратегије и усвајање правца деловања и расподеле ограничених ресурса. Како стратешка предност лежи у унутрашњости

предузећа, ефикасна расподела ресурса је од велике важности. У савременом пословном окружењу, које карактеришу сталне промене, предузећа морају правилно распоредити своје ограничене ресурсе.

Резултати спроведених истраживања показали су да се на свим нивоима у предузећу мање од 10% постављених стратегија успешно изводи. У просеку 40% топ менаџера и чак 90% особља организације не разуме постављену пословну стратегију. Тридесет процената је оних који разумеју стратегију, али не верују да ће она бити остварена (Прилагођено према: www.ipf.rs).

За остварење стратегије предузећа битан је специфичан људски капитал и вештине запослених, техничка знања, али и назив марке, лојалност купаца и акумулација разних „невидљивих“ средстава (Campbell, Datar & Klup, 2015, стр. 42). Остварење постављене визије и циљева организације зависи од сваког запосленог, који треба на прави начин да разуме своју улогу и допринесе реализацији задатака у оквиру ње. Унутрашњи систем комуникације јесте фаза која следи након дефинисања стратегије у организацији. У оквиру ове фазе врши се размена информација између свих организационих делова. Приликом комуникације надоле, поруке се шаљу каналима од надређених менаџера ка подређенима, у складу с организационом хијерархијом која је успостављена у посматраној организацији. Комуникацијом менаџери остварују своје управљачко деловање у предузећу (Јовановић, 2009, стр. 131). Многе се организације у недостатку потребних средстава задржавају на конкретизацији и комуникацији стратегије, али када се и ресурси укључе у испуњење циљева, тада се циљеви преводе у јасно дефинисане задатке, који значајно и додатно обавезују све запослене (Арсић и Цветковић, 2010, стр. 7).

Финансијска мерила перформанси, која се још називају и традиционална мерења, представљала су и још увек представљају веома важно средство у оцењивању успешности и контроле рада предузећа. Базирана су на рачуноводственим информацијама, које се добијају из рачуноводствених извештаја и садрже квантитативне информације. Информације о квалитету производа, брзини испоруке, степену коришћења капацитета и друго, које су такође од великог значаја за пословно одлучивање, нису обухваћене овим мерилима. Из тог разлогасе финансијска мерила, као традиционална, сматрају нерелевантним за квалитетно пословно одлучивање, зато што, поред квантитативних, не садрже и квалитативне информације (Којић, 2010, стр. 97).

Табела 1: Однос савремених и традиционалних показатеља перформанси пословног система

Традиционални показатељи	Савремени показатељи
Усмереност на финансије	Усмереност на кориснике
Усмереност на прошлост	Усмереност на будућност
Краткорочни поглед	Дугорочни стратегијски поглед
Делимично прилагодљиви	Високо прилагодљиви
Усредсређени на унутрашње процесе	Усредсређени на окружење
Снижавање трошкова	Побољшање способности
Вертикална структура извештавања	Хоризонтална структура извештавања
Мерење по подручјима	Мерење целине
Раздвојена расправа о резултатима	Истовремена расправа о резултатима
Недовољна анализа одступања	Одступања су одмах видљива
Појединачно подстицање способности	Подстицање способности тима
Појединачно учење	Учење организације као целине

Извор: Арсић и Цветковић, 2010, стр.3

Коришћење само традиционалних мерила као индикатора евентуалних раних симптома и узрока кризе има бројна ограничења: заснивају се на систему управљања трошковима, ретроактивни су и указују на нешто што је већ прошло, нису инкорпорирани у стратегију предузећа, тешко се примењују у пракси, а као можда највеће ограничење, евидентно је занемаривање потрошача (Милојевић, 2010, стр. 69). BSC (Balanced Scorecard) се може користити као средство разјашњавања и ажурирања стратегије, примене стратегије у компанији, повезивања дугорочних циљева и буџета, спровођења критике за побољшање стратегије. За BSC се каже да је моћан алат за брзу и ефикасну имплементацију стратегије (Sharma & Gadenne, 2011, стр. 169).

1.1. Предности и недостаци индикатора економске ефикасности

У табели број 2 приказани су основни постулати, предности и недостаци индикатора економске ефикасности, међу којима је и BSC (Balanced Scorecard).

Табела 2: Предности и недостаци индикатора економске ефикасности

Индикатори економске ефикасности	Основни постулати	Предности и недостаци
Продуктивност	<ul style="list-style-type: none"> Нефинансијски (неутрални) аспекти мерења продуктивности и финансијски – билансни аспекти мерења продуктивности. 	<ul style="list-style-type: none"> Економски принцип са захтевом да оствари одређени производ уз минималне утроске радне снаге. Појединачно учење. Појединачно подстицање способности.
Економичност	<ul style="list-style-type: none"> Кључне фазе: планирање циљног нивоа економичности, мерење остварене економичности, анализа остварене економичности. 	<ul style="list-style-type: none"> Да се оствари одређена вредност уз минималне трошкове. Мери се односом вредности и трошкова. Усмереност на унутрашњост.
Рентабилност	<ul style="list-style-type: none"> Формулисан је принцип рентабилности као захтев да се оствари максимална добит уз 	<ul style="list-style-type: none"> Усмереност на финансије. Усмереност на прошлост.

	<ul style="list-style-type: none"> минимално ангажована средства. Кључне фазе: планирање циљног нивоа перформансе рентабилности, мерење остварене рентабилности, анализирање остварене рентабилности и дефинисање акција и стратегија. 	<ul style="list-style-type: none"> Усредсређеност на унутрашње процесе.
<i>Радио анализа</i>	<ul style="list-style-type: none"> Посматра билансне позиције у простим математичким формулама. Радио ликвидности, рентабилности, финансијске структуре и финансирања. 	<ul style="list-style-type: none"> Позиције стања узима у више узастопних термина, упоређују се позиције у одређеном временском периоду. Истовремена расправа о резултатима.
<i>EVA</i>	<ul style="list-style-type: none"> Принцип управљања вредностима. Релативно једноставан приступ. Делује као мера пословања, систем управљања, начин мотивације и начин размишљања. Може да се користи као једна од финансијских метрика приликом осмишљавања BSC. 	<ul style="list-style-type: none"> За разлику од традиционалних показатеља, узима у обзир аспект власника. Не даје добар увид у основне генераторе оствареног финансијског резултата. Помаже да менаџери делују као управљачки алат за доношење одлука, што повећава богатство акционара.
<i>BSC</i>	<ul style="list-style-type: none"> Заснован на интеграцији финансијских и нефинансијских перформанси с циљем подршке и имплементације стратегије. Има сву потребну документацију за истраживања будућих пројеката. BSC и EVA настали заједно. 	<ul style="list-style-type: none"> Не захтева посебна знања из области финансија и економије. EVA као показатељ финансијских перформанси у оквиру BSC. Кључни недостатак у непостојању стандарда перформанси, што онемогућава предузећу да утврди своју релативну позицију у односу на водећа предузећа. Не прати развој својих резултата у односу на објективне критеријуме. Олакшава процес стартегијског и оперативног планирања.
<i>EFQM</i>	<ul style="list-style-type: none"> Омогућава да схвати узрок-ефекат односа између онога шта организација ради и резултата које остварује. Европска награда за квалитет даје монопол организацијама да истакну своје јаче стране и учо слабости. 	<ul style="list-style-type: none"> Највећи позитиван ефекат је мотивација запослених и задовољство послом. Повећање квалитета производа и удела на тржишту, као и имица брэнда и задовољство купца. Организација може да укаже на кључне тачке где су неопходна унапређења. Ограничење је то што у мањим организацијама може бити скупо учешће за доделу ове награде.
<i>BPM</i>	<ul style="list-style-type: none"> Управљачка дисциплина. Животни циклус се састоји из фаза: планирање, анализа, дизајн и моделирање, имплементација, мониторинг и контрола и усавршавање. 	<ul style="list-style-type: none"> Идентификовање и квантификовање неефикасности повезаних са процесом. Постизање једнообразности пословног процеса.
<i>MVA</i>	<ul style="list-style-type: none"> Капитал предузећа који је инвестиран у прошлости и сагледавање очекивања инвестирања која су настала у будућности. 	<ul style="list-style-type: none"> Оцена тржишта капитала у одређеном временском тренутку. Одступања одмах видљива. Мерење целине.

Извор: Аутори

2. Управљање перформансама предузећа према концепту BSC

Теорије контроле управљања полазе од тога да се системи мерења учинка састоје од финансијских и нефинансијских мерења, која су повезана с јединственом стратегијом фирме и олакшавају тестирање, предвиђање и ревидирање постојеће стратегије. Balanced Scorecard дају доносиоцима одлука способност да детектују да ли је компанија применила стратегију која добро ради, или је доживела неуспех (Campbell, Datar & Klup, 2015, стр. 42).

У литератури су развијене три различите врсте BSC. BSC 1 је специфичан мултидимензионалан оквир за стратешко мерење, који комбинује финансијске и нефинансијске стратешке мере. Тип BSC 2 је BSC 1 који додатно описује стратегију помоћу узрочно-последичних односа. Тип BSC 3 јесте BSC 2 који спроводи стратегију дефинисаних циљева, акционих планова, резултата и повезивања подстицаја са BSC (Speckbacher, Bischof & Pfeiffer, 2003, стр. 364). BSC није шаблон који се може универзално применити на предузећа. Различите тржишне ситуације, стратегије производа и конкурентско окружење региструју различите BSC. Пословне јединице треба да креирају усклађене листе које прате њихову мисију, стратегију, технологију и културу (Kaplan & Norton, 1993, стр. 135).

Различити аутори различито гледају на BSC концепт. Неки га посматрају као вирус-перспективу, а неки као модну перспективу. BSC симболизује модерну идеју управљања, која се повезује с појмовима „равнотежа“, „превод стратегије у акцију“, „поравнање“, „реторичка машина“. Често је изједначење BSC-а са појмом реторичке машине, које полази од реторичког точка у чији центар се поставља тема дискусије. Аргументи окружују централну тему и они су уједно предуслов за креирање нових знања и развој иновативних предлога. Централна тема је „стратешка визија“ (Busco & Quattrone, 2015, стр. 1237). Они аутори који на BSC гледају као на моду воде се заразном природом BSC-а и начином на који су организације прихватиле ову идеју. С друге стране, вирусна перспектива се више односи на објашњене употребе BSC-а након усвајања у организацијама. Поједини аутори сматрају да комбинација ове две перспективе даје комплетну слику институционализације BSC-а (Madsen & Slatten, 2015, стр. 92). Вирусна перспектива је метафора за „епидемију“, брзо ширење идеја, модела или технологије попут „заразе“. Ова перспектива више ставља акценат на то како идеја утиче на организације и како је примењују након усвајања. Поједини аутори тврде да постоји седам етапа по којима организације могу да реагују на нове технике, које су у овој перспективи представљене као вирус. Прва карактеристика вируса јесте инфективност, и то је фаза када су организације изложене вирусу и доносе формалну одлуку да ли да усвоје или не усвоје идеје за управљање. Друга карактеристика је имунитет, где се организације разликују

посвојој способности да се одупру вирусу. Оне организације које су, на пример, у прошлости имале искуства са сличним идејама, можда су сада стекле имунитет и вољу и имају веће шансе да одбаце вирус. Репликација се односи на процес којима се идеја стално репродукује у организацији и с временом доводи до институционализације. Инкубација се односи на временски период од тренутка када је организација изложена идеји, до момента када је идеја реализована у организацији. У неким случајевима инкубација може да траје доста дуго, некада и по неколико година. Мутација је фаза када вирус врши промене у организацији домаћина. Последња етапа говори да вирус може да буде маргинализован и одложен, а може се и реактивирати у неком тренутку у будућности (Madsen & Slatten, 2015, стр. 95).

Вирусна и модна перспектива нису међусобно нужно искључиве, заједнички дају комплементарни увид. Ако се на BSC гледа као на модну перспективу, онда се са стране понуде налазе носиоци модерних идеја, који су задужени за ширење и промоцију нове идеје преко великог броја канала дифузије, као што су конференције, семинари, пословни медији, образовни програм, интернет. Током времена може доћи до институционализације концепта и идеје, што их чини трајнијим и делом праксе мало вероватним да изађе из моде (Madsen & Slatten, 2015, стр. 93). С друге стране, на страни тражње налазе се менаџери и организације. Гледано из модне перспективе, руководство организација може да усвоји нове концепте и идеје не само као одговор на реалне проблеме него и као одговор на друштвене и институционалне притиске. Они који први усвоје иновације добили би користи због ефикасности, а каснији усвајачи идеја добијају стандардну верзију и стичу легитимитет. Касни усвајачи понашају се као модни следбеници. Увођење популарних техника не доведе увек до бољих економских перформанси на нивоу предузећа, али се они менаџери који уводе модерне технике сматрају бољим менаџерима (Madsen & Slatten, 2015, стр. 94). Традиционални концепт мерења ефикасности замењен је савременим моделом BSC. Овај модел се пре свега заснивао на мерењу ефеката стратегија предузећа и његових делова.

Слика 1: Четири перспективе BSC-а



Извор: Shauk & Abdul-Kader, 2014, стр.93

Снага BSC је његова једноставност, због које менаџер може да процени перформансе компанија из различитих области, посматрајући само неколико циљева и мерила перформанси (Knuz, Siebert & Mutterlein, 2016, стр. 2). Као таква, балансна карта претпоставља бројне каузалне односе између четири перспективе: учење и раст, унутрашњи процеси, купци и финансијске перспективе, чији је циљ да одржавају одговорност фирме према запосленима, купцима и акционарима (Sharma & Gadenne, 2011, стр. 171). Нагласак на финансијски аспект перформанси зависи од мотивације компаније, њене величине, и/или индустрије. Мере финансијског учинка које се користе у BSC систему управљања могу нагласити један или више следећих елемената: добит, приход, удео на тржишту, токове готовине или неке друге мере финансијских перформанси (Bean & Jarnagin, 2002, стр. 56).

Друга компонента BSC односи се на циљеве клијената који су важни за остварење финансијске перформансе као и укупних циљева и стратегије. У оквиру перспективе купца потребно је извршити управљање трима класама атрибута: 1. атрибути производа и услуга: функционалност, квалитет и цена; 2. односи с потрошачима: квалитет куповног искуства и лични односи; 3. слика и углед у јавности, имиџ (Kaplan & Norton, 1996). Неке типичне мере учинка у оквиру перспективе купаца укључују: стицање купаца, задовољство купаца, задржавање купаца, профитабилност по купцима. Предложени циљеви за ову перспективу могу бити и: обезбеђивање производа по најнижим ценама, испоруке производа на време, обезбеђивање подршке за производ, обезбеђење нових производа да задовоље потражњу купца (Bean & Jarnagin, 2002, стр. 56).

Када се утврде мере исхода за финансијске перформансе и када се утврде циљеви клијента, потребно је фокусирати се на интерни пословни процес. Ове унутрашње мере процеса могу да обухвате идентификацију постојеће процедуре, побољшање постојећих процеса или развој потпуно нових процеса. То може бити

побољшање ефикасности дистрибуције, одржавање ефикасности и предвидљивости процеса производње, одржавање најниже цене у индустрији, стварање могућности за идентификацију производа и услуга који су профитабилни, ефикасна интеграција, савези и аквизиције. Последњи елемент BSC укључује иновације, учење и раст, који се могу дефинисати као динамичка природа у којој треба обезбедити дугорочни раст и одрживост (Bean & Jarnagin, 2002, стр. 56). BSC настоји да реши проблем корпоративног доживљаја одрживости, при чему је пожељно да се побољшање предузећа оствари у све три димензије одрживости: економској, еколошкој и социјалној истовремено. Сви релевантни аспекти за постизање трајне конкурентске предности требало би да буду укључени у четири перспективе BSC. Они су од кључне важности за дугорочни пословни успех, тако да су све пословне активности повезане са успешном имплементацијом пословне стратегије. Циљ таквог приступа управљању одрживости јесте истовремено постизање еколошких, социјалних и економских циљева (Figge, Hahn, Schaltegger & Wagner, 2002, стр. 272). Неки научници наводе да је знање једини ресурс који може да обезбеди одрживу конкурентску предност, а компаније треба да искористе то знање и побољшају перформансе (Gonzalez-Padron et al., 2009, стр. 967).

3. Употреба и ефекти примене BSC концепта

Потребу за проналаском одговарајућег алата за мерење квалитета и перформанси предузећа убрзао је садашњи амбијент глобализације и економске турбуленције. Један од најуспешнијих система мерења перформанси јесте уравнотежени BSC, који гради равнотежу између финансијске и нефинансијске организационе и неорганизационе мере перформанси. BSC модел је од момента прве примене па кроз даљи развој прерастао у систем стратегијског менаџмента који као комуникациони алат служи за упознавање запослених са стратегијским циљевима. Поред система стратегијског менаџмента и мерног система, као трећа функција BSC-а користи се и мерни систем. Мерењем учинка у односу на остварене циљеве долази се до податка о потребном редефинисању постављених стратегија кроз четири перспективе развоја организације (Арсидић и Цветковић, 2010, стр. 5). У BSC контексту повратне информације и учење значе могућност да се у сваком моменту зна да ли формулисана стратегија функционише, а ако не функционише, зашто је то тако. Стратешко учење је важно за успешну примену BSC-а и могућност да се тестира и прилагоди стратегија компаније и сагледа остварива планирана профитабилност потребна за опстанак компаније (Nielsen & Nielsen, 2015, стр. 10). Мисија и визија компаније су основа из које се издвајају стратешки циљеви као компоненте које су кључне за дефинисање стандарда понашања (Тадић и Комазец, 2015, стр. 116).

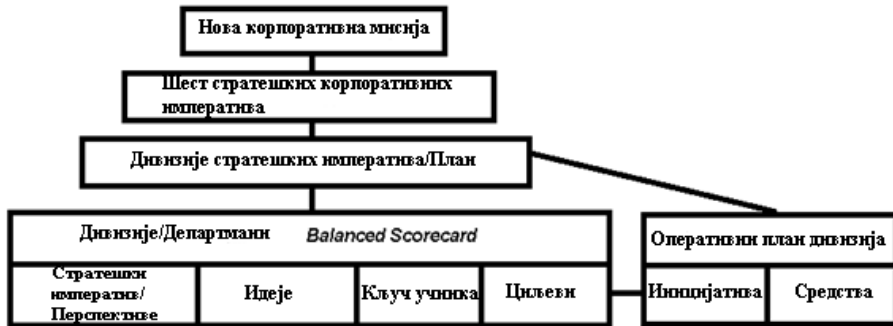
Примена BSC-а у пракси приказана је на примеру компаније MEGOC. Студија случаја се тиче имплементације BSC-а у компанији MEGOC (Middle East

Gas & Oil Company), која послује у индустрији нафте и гаса, а своје раднике ангажује за рад и у истраживању, производњи, преради и маркетингу. MEGOC запошљава преко 55.000 радника, под контролом је националне владе, а приходи које остварује чине велики део БДП-а земље. Ова компанија је подељена на неколико главних дивизија, као што су: Истраживање и производња, Гас операције, Прерада, Маркетинг и међународно пословање, Инжењеринг и оперативне услуге, Финансије и Индустријски односи. Поред ових дивизија, функције подршке које постоје у предузећу јесу још и: планирање, информационе технологије, људски ресурси и менаџмент сервис. У анализи примене BSC-а која је обављена коришћени су писани материјали са састанака и записници који су већ постојали у самој компанији. Истраживање је спроведено од маја 2003. до децембра 2005. године и поново 2008. године. Компанија MEGOC је била у процесу спровођења низа нових алата и иновативних система управљања, који је требало да подрже нову мисију и стратешки правац који је формулисан.

Циљ прве фазе интервјуисања био је прикупљање информација о увођењу нових стратешких приоритета, као и почетак примене BSC у организацији. С обзиром на то да је MEGOC компанија која се састоји из великог броја дивизија, имплементација BSC-а није у свим дивизијама иста. Из тог разлога прва фаза је захтевала истраживање и разумевање разноликости у раду с применом BSC-а. За истраживање је спроведено 49 интервјуа с менаџерима и запосленима у различитим одселима MEGOC-а. Први разговори су обављени с менаџерима и координаторима BSC-а, а у каснијим разговорима учествовали су радници који су укључени због праћења разговора о конкретним питањима. Реализовани интервјуи су отвореног типа како би се омогућило да испитаници схвате и разраде разлоге за увођење BSC-а. Поједини запослени су интервјуисани и по неколико пута, како би се разјаснила додатна питања и тиме омогућило да истраживање напредује (Busco & Quattrone, 2015, стр. 1243). У 2002. години дошло је до редефинисања стратешког правца компаније MEGOC. Основни разлог био је позив владе упућен овој компанији ради унапређења локалне економије, како би се „значајно повећао допринос приходима земље и доследно промовисао развој локалне економије“. То је била мисија (Busco & Quattrone, 2015, стр. 1244).

BSC успоставља везу између мисије и стратешких императива, с једне, те буџета, алокације ресурса, као и иницијативе, с друге стране. На слици број 2 приказује се поступак примене BSC-а у компанији MEGOC. Усвајање BSC и његово функционисање генеришу цикличан пут понављања обуке, састанака и прегледа сесија (Busco & Quattrone, 2015, стр. 1253).

Слика 2: BSC поступак у MEGOC менаџмент систему



Извор: Busco&Quattrone, 2015, стр. 1254

Компанија је усмеравала своје пословање у правцу реализације стратегија раста прихода и развоја локалне заједнице кроз шест стратешких императива, а то су: трансформисање пословања предузећа, оптимизација корпоративног портфолија, повећање својих прихода коришћењем могућности за раст на тржишту нафте, заштита будућег тржишта нафте, коришћење нафте и гаса да се поспеши национална економија, припрема радне снаге за будућност. Свих шест стратешких императива представља централно језгро BSC-а, који је представљен као корисно средство за тражење решења националних проблема, а на крају и пословних изазова MEGOC-а (Busco & Quattrone, 2015, стр. 1246).

Поред овог примера, резултати једног спроведеног истраживања показују каква су мишљења менаџера о коришћењу BSC концепта у аутомобилским компанијама. Резултати су приказани у табели 3.

Табела 3: Коришћење BSC концепта мерења перформанси предузећа у аутомобилским компанијама које су учествовале у истраживању

Коришћење концепта BSC	Процент
Да, користи се	35,0%
Тренутно је у развоју	7,5%
У плану је његов развој	6,9%
Не користи се	28,7%
Не знам да ли се користи	21,9%

Извор: Констандиновић и Машић, 2011, стр. 80

Табела 4: Коришћење BSC концепта у зависности од региона у којем компанија послује

	Да, користи се	Тренутно је у развоју	У плану је њен развој	Не користи се	Не знам да ли се користе
Србија	25,3%	6,9%	4,6%	29,9%	33,3%
Балкан	15,0%	15,0%	15,0%	50,0%	5,0%
Европа	56,8%	8,1%	10,8%	18,9%	5,4%
Северна Америка	62,5%	–	–	18,8%	18,8%
Свет (без Србије)	46,6%	8,2%	9,6%	27,4%	8,2%

Извор: Констандиновић и Машић, 2011, стр. 81

Најбоље резултате по питању коришћења BSC концепта и просперитета компанија показује регион Северне Америке, док су Србија и Балкан далеко иза Европе и Северне Америке, али и далеко иза светског просека ако се у анализу узме и Србија. Гледано на светском нивоу, веома је мали број оних који мисле да BSC концепт мало доприноси успесима компаније. Ипак постоји велики број испитаника који уопште ни на један начин нису упућени у савремену менаџерску методологију, што чини значајан индикатор за менаџере и компаније да се на тај проблем обрати пажња (Констандиновић и Машић, 2011, стр. 82).

У 2009. години истраживање је спроведено за Chartered Institute of Management Accounting (CIMA) од стране International Institute of Banking and Finance Services (IIBS) и намењено је утврђивању коришћења више од 100 управљачко-рачуноводствених и сродних алатки. У истраживању је учествовало 439 испитаника из различитих сектора, региона и величина организација, у јулу 2009. године. Према подацима до којих се дошло истраживањем, BSC је најпопуларнији алат и многи од испитаника су сматрали да ће ускоро и код њих бити усвојен. Поред тога, истраживање је показало да BSC углавном користе велике компаније, али не и мале. Од компанија које су анкетиране, готово 60% веома великих компанија и 40% великих компанија користи BSC као алат за управљање учинком. Поред тога, само 25% малих предузећа користе BSC у виду алата за управљање учинком. Потребно је напоменути и да је BSC првобитно и дизајниран како би га користила средња и велика предузећа. То је због чињенице да мала предузећа имају различите карактеристике које их разликују од већине великих предузећа. Такође, у резултатима овог истраживања наводи се и да неке од малих компанија тврде да не користе BSC, а заправо га користе не знајући (Giannopoulos et al., 2013, стр. 6).

У истраживању које је спроведено у Србији 2012. године, дошло се до резултата да све компаније у Србији које су учествовале у овом истраживању примењују традиционалне рачуноводствене мере перформанси. Ниједна од компанија које су учествовале у истраживању не користи економску додатну

вредност (EVA), тржишну вредност (MBA), нити укупни пословни поврат (TBR). Компаније имају тенденцију да се ослањају на традиционалне технике капиталног буџетирања, али свака од њих користи бар један од наведених: нето садашња вредност, интерна стопа приноса или користи, или однос трошкови: корист (Станчић, Тодоровић и Чупић, 2012, стр. 103).

С временом, BSC је евалуирао од модела планирања у интегрисани стратешки систем управљања који повезује дугорочну стратегију с краткорочним операцијама. Поједини аутори наглашавају предности BSC-а у односу на друге методе: 1. може се користити за фокусирање на кључна питања којима се управља за остварење циљева; 2. може бити информациони систем; 3. BSC скицира узроке и последице различитих мера (Paramanik & Kar, 2013, стр. 21). Примена BSC-а у компанијама полази од развијања појединачне балансне карте за сваку пословну јединицу и заједничких мерила која ће бити у свим картама. За успешну реализацију потребно је да постоје јака веза и тимски рад између пословних јединица у дивизионално структурираном предузећу. Буџетом који састављају пословне јединице предвиђају се потребна улагања у кадрове, процесе, технологије и друге ресурсе. Добра страна буџетирања јесте да пословне јединице не могу поставити нереалне захтеве, али ни менаџмент се не доводи у ситуацију да обећава мање него што је заиста потребно за реализовање програма и акција у будућем периоду. Балансна карта је комбинација водећих и последичних индикатора. Водећи индикатори су мерила времена, трошкова, иновативности, флексибилности и сл. Последични индикатори су мере резултата и мерила ефикасности (рентабилности, продуктивности рада, економичности, марже добити, стопе развоја) (Крстић и Секулић, 2007, стр. 180). Четири основна корака у спровођењу BSC-а јесу: 1. појашњавање и превођење визије и стратегије; 2. комуницирање и повезивање; 3. планирање и постављање циљева; 4. повратне информације и учење (Lipe & Salterio, 2000, стр. 285).

Иако је BSC успешно усвојен од стране многих великих корпоративних предузећа и непрофитних организација, био је предмет критика и теоретичара и практичара. Критика на рачун BSC је и временска димензија. BSC би требало да помогне предузећима да развију и унапреде четири перспективе у исто време, али ефекти ће се појавити у различитим тачкама времена. На пример, када су нови ефикаснији процеси уведени у посао, они могу побољшати задовољство купца у року од два месеца, али, с друге стране, док не прође неколико година то тешко може да утиче на финансијски резултат. Неки процеси могу да покажу све своје ефекте одмах, док ће за друге бити потребно много више времена да се то постигне. Због чињенице да BSC не укључује временску димензију, може бити проблематично и непрактично да се измери ефекат нове комплексне акције (Giannopoulos et al., 2013, стр. 7). Упркос свим критичарима, BSC је произвела

опипљиве користи за многе велике организације које су изабрале да спроводе овај концепт (Giannopoulos et al., 2013, стр. 1).

Кроз балансну карту се рефлектују односи са свим стејкхолдерима, и то све док се не дефинишу, стандардизују и обавезујуће примене сви рачуноводствени принципи којима ће се целовито обухватити сви елементи интелектуалног капитала предузећа (Крстић и Секулић, 2007, стр. 187). Као главне групе стејкхолдера наводе се власници, менаџери, добављачи, купци, запослени и локална заједница. Оно што се наводи као задатак менаџера јесте да заштити права стејкхолдера и да поступи тако да пословне одлуке имају позитиван утицај на сваку интересну групу. Сврха постојања предузећа јесте остварење циљева стејкхолдера (Радовановић, Брковић и Лаловић, 2011, стр. 285). Свака од стејкхолдер група може позитивно или негативно да утиче на предузеће и у неким моментима може бити пресудна за њен опстанак. Власници улажу финансијски у компанију и очекују одређена финансијска средства као принос на инвестирани капитал. Запослени се залажу, троше се и физички и психички на својим радним местима, и за то очекују да добију одговарајућу зараду и да буду адекватно мотивисани. Квалитет финалних производа у великој мери зависи од добављача, како од квалитета сировина које они обезбеђују, тако и од времена када су сировине пристигле у предузеће (Радовановић, Брковић и Лаловић, 2011, стр. 285).

Компаније развијају концепт ЈТ, према којем се сировине од добављача допремају тачно на време и тиме смањују трошкови који би настали да су сировине пристигле раније и складиштене у оквиру предузећа. Концепт ЈТ обезбеђује да процес производње функционише неометано и да се не остварују застоји у производњи који би утицали на кашњење у пласману финалних производа до купаца. То време чекања лоше утиче на корпоративни имиџ потрошача, смањује стопу њихових куповина, а с друге стране ствара и проблем приликом избора алтернативних добављача у случају да главни закасни или не успе да испуни поручбину. С друге стране, предузеће је за добављаче купац, па је и битан фактор за њихов опстанак и успех. Купци су ти који дају коначан суд о одређеном производу. Приход који предузеће оствари зависи од решености купца да користи производ, док задовољство купца производом зависи од испуњених очекивања. У савременом пословном окружењу компаније не траже једнократне трансакције с купцима, већ се боре за дугорочну лојалност, добрим познавањем потреба и захтева купаца. У оквиру интерних пословних процеса организација мора да се специјализује да би наставила с додавањем вредности. Већина бизниса је окренута ка акционарима, али ако се не води рачуна о другим стејкхолдерима, у пословању се никада не може остварити довољан профит за њих (Kotler & Keller, 2006, стр. 58).

Закључак

За BSC се каже да је процес који се спроводи у предузећу, и то контролни и управљачки, а не једнократна активност. Ако се говори о BSC процесу као модерној перспективи, она полази с организационог нивоа, док посматрање BSC-а као вирусне перспективе полази од унутрашњости организације. С обзиром на то да се ради о савременом процесу, потребно је нагласити да он не одбацује традиционална рачуноводствено-финансијска мерила, већ им даје највише место у самој финансијској димензији, коју комбинује с нефинансијском. Предвиђање будућег пословања предузећа у мањој мери, мали број информација о узроцима и решењима проблема, одлике су традиционалних финансијских мера перформанси предузећа.

Примена BSC-а олакшава процес стратегијског и оперативног планирања, а уз то и алокацију ресурса. Ефикасна употреба ресурса обезбеђује задовољство стејхолдерима. Уз то, када одељења раде заједно да би остварила заједничке циљеве, пословање је ефикасније. Компаније треба да развију оријентацију која ће бити избалансирана и заснована на комбинацији индикатора тако да маркетиншка и остале функције у компанији заједнички одређују шта су најбољи интереси за њу. Истраживања су показала да је мали број, на светском нивоу, оних који мисле да BSC концепт мало доприноси успесима компаније. Такође, интересовање менаџера на семинарима и предавањима постоји, постављају се питања и решавају дилеме по питању овог концепта. Потребно је обратити пажњу на број испитаника који су у истраживању навели да ни на један начин нису упућени у савремену менаџерску методологију. Као основни разлози због којих менаџери у Србији слабо примењују BSC модел наводе се, пре свега, недостатак информација, неразумевање, недостатак финансијских средстава за увођење и примену модела, али и недовољно простора за промене и менаџерске иновације.

Литература

Арсих, Љ., Цветковић, К. (2010). Систем стратегијског менаџментаи Balanced Scorecard. *BizInfo*, 2, 1–16.

Bean, L., & Jarnagin, B. (2002). New Cost Priorities: Using a Balanced Scorecard Approach in Financial Reports. *The Journal of Corporate Accounting & Finance*, March/April, 55–62.

Busco, C., & Quattrone, P. (2015). Exploring How the Balanced Scorecard Engages and Unfolds: Articulating the Visual Power of Accounting Inscriptions. *Contemporary Accounting Research*, 32(3), 1236–1262.

- Campbell, D., Datar, S., & Kulp, S. (2015). Testing Strategy with Multiple Performance Measures: Evidence from a Balanced Scorecard at Store 24. *Journal of Management Accounting Research*, 27(2), 39–65.
- Figge, F., Hahn, T., Schaltegger, S., & Wagner, M. (2002). The sustainability Balanced Scorecard-Linking Sustainability management to business strategy. *Business Strategy and the Environment*, 11, 269–284.
- Giannopoulos, G., Holt, A., Khansalar, E., & Cleanthous, S. (2013). The Use of the Balanced Scorecard in Small Companies. *International Journal of Business and Management*, 8(14), 1–22.
- Gonzalez-Padron, T., Chabowski, B., Hult, G., & Ketchen, D. (2010). Knowledge Management and Balanced Scorecard Outcomes: Exploring the Importance of Interpretation, Learning and Internationality. *British Journal of Management*, 21, 967–982.
- Јовановић, П. (2009). Менаџмент. Београд: Удружење за управљање пројектима Србије – YUPMA.
- Kaplan, R., & Norton, D. (1993). Putting the Balanced Scorecard to work. *Harvard Business Review*, Sep/Oct, 134–147.
- Kaplan, R., & Norton, D. Преузето са сајта:
<http://maaw.info/ArticleSummaries/ArtSumKaplanNorton1996Book.htm>.
- Констандиновић, Б., и Машић, Б. (2011). Употреба балансираних мерила перформанси и њихов утицај на стварање резултата у ауто-индустрији глобалног окружења. *Montenegrin Journal of Economics*, 7(2), 73–83.
- Kotler, P., & Keller, K.L. (2006). *Marketing menadžment*, Београд: DATA STATUS.
- Којић, Н. (2010). Финансијско мерење перформанси предузећа у савременим условима. *Економски погледи*, 3, 97–106.
- Крстић, Б. и Секулић, В. (2007). *Управљање перформансама предузећа*. Ниш: Економски факултет Ниш.
- Kunz, R., Siebert, J., & Mutterlein, J. (2016). Combining Value-focused Thinking and Balanced Scorecard to Improve Decision-making in Strategic Management. *Journal of multi-criteria decision analysis*, 1–17.
- Lipe, M. G., & Salterio, S. (2000). The Balanced Scorecard: Judgmental Effects of Common and Unique Performance Measures. *The Accounting Review*, 75(3), 283–298.
- Madsen, D., & Slatten, K. (2015). The Balanced Scorecard: Fashion or Virus? *Administrative Sciences*, 5(2), 90–124.
- Милојевић, С. (2010). Усклађена листа као концепт за рано упозоравање на кризу предузећа. *Економски погледи*, 3/2010, 67–79.

Nielsen, S., & Nielsen, E. (2015). The Balanced Scorecard and the Strategic Learning Process: A System Dynamics Modeling Approach. *Advances in Decision Sciences*, 1–20.

Paramanik, S., & Kar, S. (2013). Green Technology Performance Measurement Using BSC-DEA Approach. *The IUP Journal of Knowledge Management*, 11(4), 20–35.

Радовановић, Б., Брковић, Ф., и Лаловић, А. (2011). Пословна етика и друштвена одговорност у управљању људским ресурсима. Преузето са сајта:
http://ebooks.iien.bg.ac.rs/129/1/br_2011_02.pdf.

Speckbacher, G., Bischof, J. & Pfeiffer, T. (2003). A descriptive analysis on the implementation of Balanced Scorecards in German-speaking countries. *Management Accounting Research*, 14, 361–387.

Shaik, M., & Abdul-Kader, W. (2014). Comprehensive performance measurement and causal-effect decision making model for reverse logistics enterprise. *Computers & Industrial Engineering*, 68, 87–103.

Sharma, B., & Gadenne, D. (2011). Balanced Scorecard Implementation in a Local Government Authority: Issues and Challenges. *The Australian Journal of Public Administration*, 70(2), 167–184.

Станчић, П., Тодоровић, М. и Чупић, М. (2012). Value-based management and corporate governance: A study of Serbian corporations. *Economic Annals*, LVII/193, 93–112.

Тадић, Ј. и Комазец, Љ. (2015). Предлог мера за развој система управљања перформансама домаћих привредних субјеката у условима глобализације. *Анали економског факултета у Суботици*, 51(34), 111–126.

Tangen, S. (2003). An overview of frequently used performance measures. *Work Study*, 52(7), 347–354.

Тодоровић, М., Каличанин Ђ. и Нојковић, А. (2015). Праксе мерења перформанси у предузећима у Републици Србији. *Економски хоризонти*, 17(1), 45–59.

<http://ipf.rs/balanced-scorecard-koncept-merenja-performansi/>. Датум приступа: 12. 2. 2016.

Summary

As a modern performance measurement indicator, BSC does not reject traditional accounting and financial criteria, but gives them the highest place and to the financial dimension itself which is combined with the non-financial one. Companies should develop orientation that will be balanced and based on a combination of indicators so that all functions in the company jointly determine what its best interests are.