

Dr Violeta Domanović\*

**MOGUĆI PROBLEMI PRIMENE INTEGRALNOG SISTEMA ZA  
OCENU OSTVARENJA PREDUZEĆA  
(BALANCED SCORECARD) I UPRAVLJANJA ZASNOVANOG  
NA AKTIVNOSTIMA**

***Rezime:** Savremeno poslovno okruženje nametnulo je potrebu za kontinuelnim iznalaženjem i definisanjem novih koncepata i alata koji podržavaju strategijsko upravljanje preduzećem. Cilj uvođenja novih koncepata jeste svakako podizanje sveukupne efikasnosti preduzeća. Karakteristike savremenog poslovnog okruženja bitno utiču i na dizajn modela merenja efikasnosti savremenog preduzeća i modela upravljanja preduzećem. Novo poslovno okruženje nametnulo je potrebu za uvođenjem integralnog modela za ocenu ostvarenja preduzeća (balanced scorecard) i modela upravljanja zasnovanog na aktivnostima, kao njegove informacione podrške. Pozitivni efekti primene ovih modela na efikasnost preduzeća, pod određenim uslovima, su nesporni. Ne treba izgubiti iz vida činjenicu da se u procesu primene istih preduzeće susreće sa određenim problemima.*

***Ključne reči:** ostvarenja, preduzeće, upravljanje, aktivnosti, primena, problemi.*

**POSSIBLE PROBLEMS IN THE PROCESS OF  
IMPLEMENTATION OF THE BALANCED SCORECARD  
AND ACTIVITY-BASED MANAGEMENT**

***Resume:** The contemporary business environment imposed the need for the continual finding out and defining new concepts and tools that support strategic enterprise management. The aim of introducing these concepts is certainly improving the overall enterprise efficiency. The characteristics of the modern business environment essentially have the effects on design of the efficiency measurement model of the contemporary enterprise and enterprise management model, as well. The new business environment imposed the need for introducing the balanced scorecard and activity-based management, as its information support. The positive effects of implementing these models on enterprise efficiency are, under certain conditions, undeniably. It should not be overlooked the fact that the enterprise face with certain problems in the process of balanced scorecard and activity-based management implementation.*

***Key words:** achievements, enterprise, management, activities, implementation, problems.*

**JEL Clasification:** M21

---

\* Ekonomski fakultet u Kragujevcu

## Uvod

Poslovna arena u kojoj preduzeća danas funkcionišu značajno se razlikuje od one u prošlosti. Vreme sadašnjosti karakterišu diskontinuitet, neizvesnost i turbulentnost. Dinamizam faktora okruženja relativizira poziciju preduzeća i afirmiše značaj njegovog proaktivnog odnosa prema okruženju. Savremeno poslovno okruženje nameće potrebu za kontinuelnim iznalaženjem i definisanjem novih koncepata i alata koji podržavaju strategijsko upravljanje preduzećem. Cilj uvođenja novih koncepata jeste svakako podizanje sveukupne efikasnosti preduzeća.

Karakteristike savremenog poslovnog okruženja bitno utiču i na dizajn modela merenja efikasnosti savremenog preduzeća. Jedan uspešan sistem merenja performansi podrazumeva set merila performansi (tj. metriku koja se primenjuje u cilju kvantifikacije efikasnosti i efektivnosti akcija), a sve u cilju obezbeđenja informacija koje su od pomoći kompaniji pri planiranju, izvršenju i kontroli poslovnih aktivnosti. Informacije koje se dobijaju iz sistema merenja performansi moraju biti tačne, relevantne, ažurne i lako dostupne onima kojima je to neophodno. Merila performansi moraju biti tako dizajnirana da odražavaju najznačajnije faktore koji utiču na efikasnost različitih procesa koji se odvijaju u preduzeću. Dizajnirati takav jedan sistem merenja performansi veoma je težak zadatak, a odgovor na pitanje šta je optimalno razlikuje se od slučaja do slučaja.

Integralni sistem za ocenu ostvarenja preduzeća (*balanced scorecard*) je poslednjih godina izuzetno aktuelan predmet naučne rasprave. Sreću se kontraverzna mišljenja u teoriji i praksi u pogledu ekonomske opravdanosti njegovog uvođenja i primene u preduzeću. Mnogi preispituju pretpostavke uzročno-posledičnog odnosa u smislu da je to isuviše dvosmisleno i da nedostaju teorijska potpora i empirijska podrška. Neke empirijske studije nisu uspele da pokažu vezu između nefinansijskih podataka i budućih finansijskih performansi (*American Accounting Association Financial Accounting Standards Committee*, 2002). Druge kritike usmerene su na izostavljanje nekih, takođe u savremenim uslovima poslovanja, značajnih perspektiva - životna sredina/uticaj na društvo i perspektiva zaposlenih. Ovde treba imati na umu činjenicu da Kaplan i Norton nisu dali ovaj model jednom za svagda. Naprotiv, niko i ništa ne može sprečiti preduzeća da uvide dodatne perspektive kako bi ispunili svoje zahteve, ali ne treba dodavati isuviše mnogo perspektiva i merila performansi, s obzirom da je jedna od glavnih koristi integralnog sistema za ocenu ostvarenja preduzeća upravo njegova konciznost i jasnoća prezentacije.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> U ovom delu akcenat je stavljen na probleme, a ne na ograničenja, kritike i perspektive integralnog sistema za ocenu ostvarenja preduzeća. Nešto više o tome videti: Nørreklit, H., "The Balance on the Balanced Scorecard – a Critical Analysis of Some of Its Assumptions", *Management Accounting Research*, 11, 2000, ss. 65-88.; Bukh, str. N., and T. Malmi, "Re-examining the Cause-and-Effect Principle of the Balanced Scorecard", 2005, [www.pnbukh.com](http://www.pnbukh.com).

U savremenom poslovnom okruženju, upravljanje troškovima postalo je kritični faktor uspeha preduzeća. Proces globalizacije je sa sobom doneo veći pritisak konkurencije. Efekti konkurencije na funkcionisanje preduzeća su značajni, a ona preduzeća koja ne reaguju uspešno mogu propasti ili postati meta preuzimanja. Danas, jednostavno smanjenje troškova nije dovoljno; umesto toga, troškovima se mora strategijski upravljati. Strategijsko upravljanje troškovima podrazumeva primenu takvih tehnika upravljanja troškovima koje simultano poboljšavaju strategijsku poziciju jednog preduzeća i smanjuju nivo troškova. Promene u industrijskom poslovnom okruženju izazvale su i promene u strukturi troškova. Tehnološke i druge promene za posledicu imaju procentualno smanjenje troškova direktnog rada u ukupnim troškovima proizvodnje. U mnogim industrijama, troškovi materijala i komponenata uzimaju sve veće učešće u ukupnim troškovima proizvodnje. Automatizacija i smanjenje životnog veka opreme doveli su do toga da troškovi kapitalne opreme uzimaju veće učešće u ukupnim troškovima i moraju se reprodukovati u što kraćem vremenskom periodu. Troškovi informacione tehnologije i drugi opšti i indirektni troškovi takođe su se procentualno povećali u strukturi ukupnih troškova. Fazama u životnom ciklusu proizvoda mora se upravljati efektivno i efikasno. Dinamizam poslovanja i potreba za brzim donošenjem odluka znači da efikasni kompjuterizovani informacioni sistemi treba da obezbede relevantne i blagovremene informacije. Sve ovo dodatno stvara pritisak na visinu profitne stope.

Koncept obračuna troškova po aktivnostima pruža informacije relevantne za proces implementacije integralnog sistema za ocenu ostvarenja preduzeća. Koncept obračuna troškova po aktivnostima i upravljanje zasnovano na aktivnostima, koji svoje uporište i nalazi upravo u ovom konceptu, olakšava strategijsko upravljanje troškovima. Ovaj koncept ne pokazuje samo kako aktivnosti troše resurse i kako proizvodi ili kupci izazivaju aktivnosti, već takođe alokira troškove na proizvode i aktivnosti prema resursima koje troše. Obračun troškova po aktivnostima opisuje preduzeće kao seriju aktivnosti čije se performanse dizajniraju tako da zadovolje potrebe kupaca. Sistem obračuna troškova po aktivnostima pruža menadžerima informacije za upravljanje aktivnostima u cilju poboljšanja konkurentnosti i dostizanja strategijskih ciljeva.

Potreba menadžera da imaju "izbalansirani" sistem merenja navela je kompanije da razviju raznolike korporativne sisteme za ocenu ostvarenja preduzeća predlažući procesni pristup inovacijama u procesu merenja performansi. Integralni sistem za ocenu ostvarenja preduzeća dobio je na značaju u računovodstvenim istraživanjima kao način integrisanja finansijskih i nefinansijskih merila performansi u jedan sveobuhvatni sistem kontrole. Upravljanje zasnovano na aktivnostima je inovacija usmerena ka povećanju tačnosti troškovnih merila i takođe se smatra podržavajućim sistemom merenja za uspešnu implementaciju posmatranog sistema. Zagovornici obračuna troškova po aktivnostima i upravljanja zasnovanog na aktivnostima navode

mnoge koristi takvog jednog sistema i identifikuju faktore koji utiču na uspeh tih koncepata. Pa ipak, u procesu implementacije projekta upravljanja zasnovanog na aktivnostima moguće je naići na izvesne probleme.

### **1. Mogući problemi primene integralnog sistema za ocenu ostvarenja preduzeća (Balanced Scorecard)**

Savremeni integralni model za ocenu ostvarenja preduzeća (*balanced scorecard*) povezuje u jedinstven izveštaj četiri različite perspektive o performansama preduzeća koje se odnose na različite elemente konkurentne agende preduzeća, kao što su postati orijentisan na kupce, skraćenje vremena odgovora na zahteve kupaca, poboljšanje kvaliteta, stavljanje akcenta na timski rad, skraćenje vremena lansiranja novog proizvoda i upravljanje preduzećem u dužem roku. Mnoga preduzeća prikupljaju neka merila performansi koja se odnose na svaku od četiri perspektive, ali se ona tipično prezentiraju u nekoliko različitih velikih izveštaja koja obično nisu od pomoći jer pate od prenatrpanosti informacija. Osim toga, integralni sistem za ocenu ostvarenja preduzeća daje jedan razumljivi, sveobuhvatni okvir za prevođenje stratezijskih ciljeva preduzeća u jedan koherentan set merila performansi razvijajući glavne ciljeve za četiri perspektive i potom prevodeći ove ciljeve u specifična merila performansi. Takav jedan sistem pomaže menadžerima da razmatraju sva značajna operativna merila i da uvide da li poboljšanja u jednom području mogu biti na uštrb drugih. Ovaj pristup dovodi do poboljšanja i komunikacije u preduzeću i promovira aktivnu formulaciju i implementaciju organizacione strategije čineći je vidljivom preko povezivanja merila performansi sa strategijom poslovne jedinice.

Najveća vrednost integralnog sistema za ocenu ostvarenja preduzeća je što ohrabruje sve zaposlene da razmatraju uticaje svojih odluka na rentabilnost preduzeća. Takav sistem može biti pouzdani vodič zbog svojih uzročno-posledičnih odnosa. Primer uzročno-posledične povezanosti u integralnom sistemu za ocenu ostvarenja preduzeća je: redukcija broja defektnih proizvoda smanjuje prosečan ciklus rada zato što manje proizvoda treba preraditi. Ovo jasno demonstrira značaj kontrole broja defekata. Razumljivo pitanje je da li su etiketa, format i metod razmatranog sistema esencijalni za ostvarenje koristi od modeliranja uzročno-posledičnih odnosa među ključnim indikatorima performansi. Mogu li ostale formulacije uzroka i posledica doneti ove koristi? Verovatno da, ali trenutno malo objektivnog istraživanja postoji u ovoj oblasti. Rane studije pripisuju neke efekte ovom sistemu, kako povoljne tako i

## EKONOMSKI HORIZONTI

nepovoljne. Ovo je značajno područje istraživanja koje će zadobiti značajnu pažnju u predstojećim godinama.<sup>2</sup>

U cilju identifikacije konkretnih problema i poteškoća koji se mogu javiti u procesu primene integralnog sistema za ocenu ostvarenja preduzeća, izneće se osnovne faze, plan i raspored svih aktivnosti uvođenja i primene integralnog sistema za ocenu ostvarenja preduzeća (tabela 1).

**Tabela 1. Proces razvoja i primene modela integralnog sistema za ocenu ostvarenja preduzeća**

<i>Red. br.</i>	<i>Opis faze</i>	<i>Procedura</i>	<i>Preporučeno vreme</i>
1.	Definisati granu, opisati njen razvoj i ulogu preduzeća u njoj	Intervjui sa što većim brojem ljudi. Ukoliko je to moguće treba prikupiti što više informacija od sagovornika van preduzeća kako bi se dobila što objektivnija slika. Istraživanje stanja i trendova u grani.	1-2 meseca
2.	Definisati/potvrditi viziju preduzeća	Zajednički seminar top menadžera i lidera	1-2 sastanka u trajanju od 1 do 1,5 dana za svaki sastanak
3.	Utvrdjivanje perspektiva	Seminar na kojem prisustvuje vrh preduzeća, projektni tim i neko ko je imao iskustva sa projektima integralnog sistema za ocenu ostvarenja preduzeća	1-2 dana
4.	Razraditi viziju naniže prema svakoj perspektivi i definisati strategijske ciljeve	Zajednički seminar sa istim učesnicima kao u fazi 2	Videti ispod
5.	Identifikovati kritične faktore uspeha	Na seminaru gore spomenutom	Uključujući prethodnu fazu, 2-3 dana
6.	Identifikovanje merila, uzročno-posledičnih odnosa i uspostavljanje balansa	Na seminaru gore spomenutom, ukoliko je to moguće	1-2 dana
7.	Postavljanje integralnog	Završnu reč daju vrh preduzeća	1-2 dana

<sup>2</sup> Primera radi, videti: Lipe, M., and S. Salterio, "The Balanced Scorecard: Judgmental Effects of Information Organization and Diversity"; Malina, M., and F. Selto, "Communicating and Controlling Strategy: An Empirical Study of the Effectiveness of a Balanced Scorecard"; and Itner, C. D., Larcker, D. F., and M. W. Meyer, "The Use of Subjectivity in Multi-Criteria Bonus Plans".

EKONOMSKI HORIZONTI

	sistema za ocenu ostvarenja preduzeća na najvišem nivou – korporativna lista rezultata	i projektni tim. Bolje je da u ovoj fazi učešće uzme i neko ko je imao iskustvo sa projektima ove vrste	
8.	Difuzija integralnog sistema za ocenu ostvarenja preduzeća na niže organizacione nivoe	U ovoj fazi, bolje je koristiti projektni tim svakog organizacionog dela, pod nadzorom korporativnog projektnog tima. Rad se odvija u vidu seminara. Potrebno je izveštavanje vrha preduzeća o radu i koordinacija sa vrhom u toku posla. Dobro je obezbediti pomoć iskusnog stručnjaka kako bi se što bolje usaglasili kritični faktori uspeha i njihova merila.	Ukupno 2 i više meseci. Za svaki lokalni seminar najmanje pola do jednog dana.
9.	Formulisanje operativnih ciljeva	Ciljeve pojedinih organizacionih jedinica predlažu rukovodioci projekta po organizacionim jedinicama, a odobrava ih vrh preduzeća.	-
10.	Razvijanje plana akcije	Plan akcije priprema projektni tim svake jedinice	-
11.	Primena integralnog sistema za ocenu ostvarenja preduzeća	Realizuje se uz praćenje i odgovornost vrha preduzeća	-

Izvor: Olve, G., Roy, J., and M. Wetter, *Performance Drivers – A Practical Guide to Using the Balanced Scorecard*, 1999, John Wiley & Sons.

Implementacija integralnog sistema za ocenu ostvarenja preduzeća izaziva i određene troškove. To su troškovi konsultanata (ukoliko se angažuju), merenja, obrazovanja i upotrebe. Neki neuspesi integralnog sistema za ocenu ostvarenja preduzeća mogu se pripisati neuspehu pri anticipiranju ovih troškova. Razvijanje i implementacija integralnog sistema za ocenu ostvarenja preduzeća nije posao preko noći. Mnoge organizacije provele su nekoliko godina od koncepta do generalne upotrebe. Integralni sistem za ocenu ostvarenja preduzeća nikada se ne završava; on se kontinuelno razvija kako se organizacija razvija i uči.

*Troškovi merenja.* Zbog urgentnosti kreiranja integralnog sistema za ocenu ostvarenja preduzeća, neke organizacije su odlučile da ponovo primene postojeća merila i da ih povežu u razmatrani sistem. Izbor iz postojećih merila može biti prvi korak, ali nova merila neizbežno su neophodna. Svako novo merilo performansi ima troškove dizajna, punovažnosti, prikupljanja podataka, održavanja i revizije, koji mogu biti značajni. Za neka nova merila ne postoji informaciona osnova. Prisustvo nekih novih merila ohrabriće rukovodstvo preduzeća da ustroji i definiše proces prikupljanja određenih nefinansijskih informacija za takva nova merila (vezana za zadovoljstvo zaposlenih, potrošača, ekoloških performansi, operativnih performansi i sl.). Uspostavljanje pouzdane veze između merila ili područja performansi takođe nije trivijalan zadatak. Anticipiranje punih troškova dodatnih merila performansi više je umetnost nego egzaktna nauka, ali to ne opravdava ignorisanje ovih troškova. Ovo će uticati i na poboljšanje čitavog informacionog sistema preduzeća. U cilju olakšanja primene integralnog sistema za ocenu ostvarenja preduzeća uvodi se i softver. Uvođenje informacione tehnologije kao podrške u procesu primene integralnog sistema za ocenu ostvarenja preduzeća može biti značajna prepreka preduzećima nedovoljne ekonomske snage.

*Troškovi obrazovanja.* Sami brojevi sami za sebe ne govore mnogo, tako da kreiranje integralnog sistema za ocenu ostvarenja preduzeća ne znači da zaposleni razumeju ovaj koncept ili da znaju kako da ga primene. Organizacije treba da planiraju, a ne da potcene, obrazovanje, obuku, podučavanje i interpretaciju aktivnosti koje su neophodne za integrisanje integralnog sistema za ocenu ostvarenja preduzeća.

*Troškovi korišćenja.* Troškovi korišćenja integralnog sistema za ocenu ostvarenja preduzeća takođe mogu biti značajni. Iako rane studije indiciraju da preopterećenost informacijama nije problem, pretpostaviti da pojedinci mogu istovremeno upravljati mnogim merilima performansi nije baš mudro, posebno ako su neka merila konfliktna te je neophodno iznaći balans.

Napred je bilo reči o koristima i troškovima primene integralnog sistema za ocenu ostvarenja preduzeća. Navedeni troškovi mogli bi biti problem i prepreka organizacijama koje bi želele da uvedu integralni sistem za ocenu

ostvarenja preduzeća, ali nisu u mogućnosti da zbog visokih troškova to sebi priušte. Integralni sistem za ocenu ostvarenja preduzeća nudi brojne mogućnosti za poboljšanje formulisanja strategije, komunikacije i ocene. Pa ipak, sa primenom ovog sistema javljaju se neka pitanja:

- Da li je formulisanje strategije efektivnije i efikasnije?
- Da li je komuniciranje strategije efektivnije i efikasnije?
- Da li je poboljšana motivacija?
- Da li je bolji proces ocene performansi preduzeća?
- Da li su performanse poboljšane?
- Da li su uzročni odnosi među merilima pouzdani i dokazivi?

Odgovori na ova i slična pitanja stimulisaće poboljšanja modela usklađenih lista rezultata. Prvi problem koji se javlja u procesu realizacije je da vrh preduzeća ne može jasno i koncizno da izrazi zajednički stav u vezi strategije rasta i razvoja preduzeća. Dešava se da strategija ne bude jasna ili da članovi vrha preduzeća imaju neujednačene stavove o tome koja bi strategija bila pravo rešenje u predstojećem periodu. Tako, na samom početku, iznalazi se neko kompromisno rešenje koje, kao što je poznato, nije i najbolje rešenje.

U proces primene integralnog sistema za ocenu ostvarenja preduzeća najviše treba da se uključe članovi vrha preduzeća, a ne menadžeri srednjih linija. Ovo iz razloga što oni najbolje razumeju definisanu strategiju rasta i razvoja preduzeća. Često se javlja problem komunikacije strategije na niže delove preduzeća. Naime, u komunikaciji se često javlja problem komprimovanja informacija, tako da se često ne shvati prava suština neke ideje upravljanja. Istinsko angažovanje višeg menadžmenta važno je i zbog njihove ekspertize, znanja, obima informacija i autoriteta. U ovoj fazi komunikacije, neophodno je da viši menadžment veći deo svoga vremena provede objašnjavajući ostalim članovima tima ciljeve, merila, inicijative (programe razvoja i poboljšanja), faktore uspeha, uzročno-posledične veze između definisanih merila. Ovde treba istaći značaj angažovanja više članova vrha preduzeća, a ne samo jednog, na primer, finansijskog direktora ili direktora sektora planiranja i razvoja. Prisustvo svih članova vrha preduzeća je značajno zbog promene njihovog ustaljenog mišljenja i ponašanja.

Što se tiče motivacije zaposlenih, moguće je da uvođenje i primena integralnog sistema za ocenu ostvarenja preduzeća ima kontraefekat na motivaciju zaposlenih. Ovo iz razloga što razvijanje i primena ovog koncepta može nametnuti nove obaveze i radne zadatke. Primera radi, prikupljanje podataka i informacija koje ne postoje u preduzeću i moraju se specijalno za ovaj projekat prikupljati. Ovo znači da će zaposleni, pored svojih regularnih radnih zadataka i obaveza, morati da se usredsrede i na nove radne zadatke i



obaveze, tako da je to svojevrsni "atak" na njihovo ograničeno vreme. Na ovaj način, zaposleni nisu motivisani da rade na ovom projektu. Demotivacija je prisutna i zbog bojazni menadžera da takav sistem može da otkrije nešto što nije poželjno. Otpor primeni ovog koncepta mogu pružiti ne samo menadžeri i zaposleni na nižim već i na najvišem nivou. Naime, menadžeri na najvišem nivou mogu biti direktno pogođeni, jer su oni do tih pozicija delom došli i zbog svojih kompetentnosti da realizuju finansijske ciljeve. Integralni sistem za ocenu ostvarenja preduzeća relativno brzo može da otkrije neispunjavanje ciljeva, a time i lica koja su direktno za to odgovorna (Epstein, Manzoni, 1997, ss. 28-36).

Razvijanje i primena integralnog sistema za ocenu ostvarenja preduzeća je proces, a ne jednokratna aktivnost. Istina je da ovaj model merenja i upravljanja performansama preduzeća ocenjuje performanse preduzeća iz različitih perspektiva tako da se može konstatovati da je bolji sistem od tradicionalnih sistema merenja performansi (koji se zasnivaju samo na finansijskim informacijama). Kod primene integralnog sistema za ocenu ostvarenja preduzeća, međutim, javlja se problem definisanja i izbora merila performansi, uspostavljanja ciljnih vrednosti tih merila i smislenih uzročno-posledičnih odnosa između njih. Naime, ovaj koncept je teoretski lepo zamišljen, ali u praksi se mogu javiti niz problema i prepreka u procesu njegove implementacije. Jednom kada se uspostave uzročno-posledični odnosi, postavlja se pitanje da li su i koliko su pouzdani i dokazivi.

Mnoga preduzeća operativnu pomoć traže od iskusnih specijalizovanih konsultantskih kuća. Uvođenje i primena integralnog sistema za ocenu ostvarenja preduzeća predstavlja jedan celovit upravljački proces, a ne proces pribavljanja novog sistema putem angažovanja eksternih konsultantskih usluga ili kupovine odgovarajućih softverskih paketa.

## **2. Mogući problemi primene upravljanja zasnovanog na aktivnostima**

Započinjanje projekta upravljanja na bazi aktivnosti (*ABM – Activity-Based Management*) nije nimalo trivijalno. Kao i bilo koji projekat koji treba da ima značajan uticaj na poslovne performanse, i ovaj projekat će zahtevati značajne resurse, kooperaciju poslova u procesu prikupljanja podataka i određivanje vrhunskog tima za korišćenje rezultata u cilju poboljšanja efikasnosti preduzeća.

Ukoliko se *ABM* projekat započne kao solo inicijativa finansijske funkcije u preduzeću, promovisan kao novi način obračuna troškova, tada će ovaj projekat imati male šanse da uspe. Uspeh ovog modela proističe iz svake funkcije koja vidi primenu autputa ovog modela, kako iz finansijske perspektive tako i iz procesne perspektive za preduzeće u celini. Svi članovi vrhunskog tima

treba da su zainteresovani da rentabilnost proizvoda i kupaca učine vidljivom. Dalje, autpute iz modela treba videti kao fundamentalnu bazu znanja koja omogućava donošenje boljih odluka o portfoliju proizvoda i usluga i kombinaciji kupaca koju preduzeće želi da ostvari i podržava i kao lansirna rampa služe za značajno poboljšanje procesa.

Ukoliko je primarni cilj analiza rentabilnosti, tada će inicijalni model generalno započeti sa analizom aktivnosti na visokom nivou. Pa ipak, ukoliko je segmentacija kupaca određena mnoštvom detaljnih procesa koje kupci kreiraju, tada će analiza aktivnosti biti daleko detaljnija.

Ukoliko je cilj modela da se najpre ustanovi rentabilnost, zajedno sa poboljšanjem procesa, tada podaci o aktivnostima treba da budu dovoljno detaljni kako bi se ukazalo na neuspehe aktivnosti i, preko atributa koji su pripremljeni na način koji brzo omogućava analizu procesa, treba izvršiti analizu procesa pomoću tipa aktivnosti.

Tokom bilo kojeg *ABM* projekta, po pravilu je slučaj da se, kako model počinje da iznosi nove i značajne uvide u posao, nameću dalja pitanja. Sva ta pitanja ne mogu se odrediti na početku faze planiranja. U ovim situacijama, fleksibilnost *ABM*-a dolazi do izražaja. U bilo kojoj fazi, prikupljanje detaljnijih podataka može dopuniti bilo koje inicijalne podatke visokog nivoa. U bilo kojoj fazi, gde se smatra da će model biti posebno osetljiv na uzročnike troškova pre nego se inicijalni sirovi uzročnik izabere, aktivnosti i uzročnici se mogu modifikovati. U bilo kojoj fazi, ukoliko se daljom segmentacijom kategorija kupaca dođe do suptilnijih uvida, mogu se iznaći odgovarajući uzročnici troškova za detaljnije naimenovanje aktivnosti.

U cilju identifikacije konkretnih problema i poteškoća na koje se može naići u procesu implementacije upravljanja zasnovanog na aktivnostima, izneće se osnovne faze i željeni ishodi pojedinih faza (videti tabelu 2).

**Tabela 2. Kontrolna lista ABM procesa**

<i>Kontrolna lista svakog koraka</i>	<i>Željeni ishodi</i>
<i>Početak projekta i detaljno planiranje</i>	
<p>Osnovati akcionu grupu i projektni tim;            Potvrditi zadatke;            Obezbediti temeljnu obuku pre projekta u pogledu principa i prakse ABM tehnika;            Pripremiti i preuzeti uputstva/komunikacije višim menadžerima;            Definisati proizvode, kanale i kupce koji treba da budu nosioci troškova            Proceniti karakteristike segmentacije i raspoloživosti izvora podataka;            Preliminarna identifikacija procesa, aktivnosti i uzročnika;            Proceniti pouzdanost glavnih knjiga za analizu;            Selektirati sisteme za obuhvatanje i modeliranje podataka na osnovu aktivnosti;            Detaljno planiranje radnih zadataka;</p>	<p>Odgovarajuća snabdevenost resursima i upravljanje projektom je odgovarajuće;            Saglasnost u pogledu očekivanja ishoda;            Uloga tima i razumevanje tima za ABM            Svesnost o projektu, njegovim ciljevima, stepenu učešća osoblja            Određen je obim analize            Određena je granica preciznosti analize            Provizorna lista (ili mapa) procesa            Područja rizika koje je identifikovala i oko kojih je saglasna akciona grupa            Postignuta je saglasnost oko zahteva sistema i preduzimaju se akcije u skladu sa tim (i softver pribavljen)            Akciona grupa objavljuje plan</p>
<i>Uspostavljeno preliminarno razumevanje dinamike troškova</i>	
<p>U ključnim područjima, kao što su prodaja, usluge kupcima, proizvodnja itd., obezbediti pristup kako bi se bolje razumeo posao            Skicirati kreirane mape procesa</p>	<p>Informiše se o realizaciji projekta sa dubokim razumevanjem radnih zadataka i pitanja koja se odnose na kupca            "Helikopter" viđenje posla od strane tima</p>
<i>Identifikacija aktivnosti i uzročnika aktivnosti i kvantifikacija aktivnosti</i>	
<p>Revizija organizacije, procesa, aktivnosti i uzročnika troškova sa menadžerima            Identifikovati izvore kvantitativnih podataka za aktivnosti, uzročnike troškova i varijabilnost uzročnika troškova            Raspodela raspoloživog vremena na aktivnosti</p>	<p>Potvrđeni su rečnik aktivnosti i uzročnici troškova            Identifikovani izvori (kao što su podaci iz tekućih izveštaja, potreba za intervjuom itd.)            Otkriveni bazični podaci</p>

EKONOMSKI HORIZONTI

Postizanje saglasnosti o nekadrovskim troškovima i drugim sporednim troškovima	Provizorni model obračuna troškova u papirnoj šematskoj formi
<i>Razvoj troškova aktivnosti i njihovo potvrđivanje od strane menadžera</i>	
Postići saglasnost oko raspodele troškova iz glavne knjige na aktivnosti (uzročnici resursa) Klasifikovati aktivnosti po tipovima i procesima Izgraditi prvofazni <i>ABM</i> model koji odražava raspodelu troškova i tip aktivnosti i usaglasiti troškove aktivnosti sa glavnom knjigom	Uspostavljene veze resursa sa aktivnostima  Kreirana je osnova za dalju analizu  Izgrađena je osnova za <i>ABM</i> model
<i>Obim uzročnika troškova</i>	
Identifikovati pogodne izvore podataka o uzročnicima troškova za pogodan period i bilo koji surogat uzročnika gde je to neophodno Kompjuterski transfer podataka ili ručnim putem ako je to odgovarajuće Izvršiti reviziju i komparirati varijacije obima sa stepenom prouzrokovane aktivnosti Ustanoviti i izveštavati o varijabilnosti uzročnika troškova	Rafinirati rečnik uzročnika troškova  Osnova za izračunavanje troška aktivnosti po uzročniku jediničnih troškova (obračun troškova autputa)  Poverenje menadžmenta u izbor uzročnika troškova  Razumevanje o tome gde primeniti veću senzitivnost u <i>ABM</i> modelu
<i>Podaci o prihodu</i>	
Utvrditi prihod po proizvodu, kanalima distribucije, kupcima i bilo kojem drugom segmentu od interesa Kompjuterski transfer podataka preko upravljačkog informacionog sistema ili ručno	Osnova za rentabilnost proizvoda, kanala distribucije i kupaca  Preuzeti model
<i>Izgradnja modela i validnost</i>	
Dizajnirati finalnu strukturu modela i postići saglasnost oko principa sa akcionom grupom Izgraditi drugu fazu modela i primeniti uzročnike troškova i podatke o prihodima	Postignuta je saglasnost o ključnim principima  Struktura modela uneta u personalni kompjuter

EKONOMSKI HORIZONTI

Usaglasiti sa glavnim knjigama	Završiti logičnu proveru
<i>Analiza i interpretacija outputa ABM modela</i>	
Analiza troškova aktivnosti po aktivnostima, uzročnicima troškova, procesima, proizvodima, kanalima distribucije i kupcima	Uvidi u strukturu troškova poslovanja, njegovih procesa i uzročnika troškova
Analiza rentabilnosti proizvoda, kanala distribucije i kupaca	Razumevanje područja erozije profita i mogućnosti profita
Razvoj promenljivih strategija (popusti, marže, segmenti itd.) da bi se poboljšala rentabilnost	Komparacija "šta ako" scenarija
Razvoj boljih procesa da bi se poboljšala rentabilnost	Fokus na akciju menadžmenta
<i>Revizija outputa projekta i postizanje saglasnosti o sledećim koracima</i>	
Prezentacija akcione grupe i višeg menadžmenta o kompletnom modelu, njegovoj strukturi i osnovama na kojima je taj model razvijen (pretpostavke i period prikupljanja podataka)	Odbor poseduje <i>ABM</i> model i priznat je značaj modela kao alata podrške efikasnog odlučivanja u poslovanju
Prezentacija značajnih saznanja, zaključaka i preporuka i diskusija o opcijama raspoloživim za poboljšanje sveukupne rentabilnosti	Planovi akcija menadžmenta koji se donose na osnovu <i>ABM</i> informacija koje ovaj projekat generira (zadržavanje kupaca, strategija lišavanja i akvizicije, reinženjering poslovnih procesa, politike formiranja cena, nivoi usluga itd.)

Izvor: Plowman, B., *Activity Based Management: Improving Processes and Profitability*, 2001, Abingdon, Oxon, GBR: Gower Publishing Limited, ss. 96-98.

Svi projekti imaju teškoće u procesu implementacije. U modelu upravljanja zasnovanog na aktivnostima, problemi su uglavnom vezani za podatke i resurse koji su neophodni da bi se ovaj projekat uspešno realizovao. Neki problemi na koje treba računati u procesu primene *ABM* modela su (Plowman, 2001, ss. 98-99):

- pribavljanje podataka u cilju segmentacije baze kupaca,
- mogućnost preuzimanja podataka iz glavnih knjiga u cilju analize rentabilnosti proizvoda, kanala distribucije i kupaca,
- stepen u kojem je moguće identifikovati i kvantifikovati aktivnosti na uzorku organizacije i potom ekstrapolirati ih na celu organizaciju; ovo je posebno relevantno gde je multiregionalna struktura konzistentna u celoj zemlji,
- lakoća sa kojom se podaci mogu ekstrapolirati pomoću tekućih sistema i stepen u kojem su ovi podaci ažurirani i tačni,
- lakoća sa kojom su podaci vezani za uzročnike troškova raspoloživi iz postojećih izveštaja i provera da li su odgovarajući,
- obezbeđenje da je osoblje, koje treba da obezbedi podatke u formularima za prikupljanje podataka, preko intervjua ili radionica, raspoloživo i poseduje odgovarajuće znanje i
- učiniti raspoloživim projektni tim za vreme trajanja *ABM* projekta, posebno na redovnoj osnovi; oni takođe treba da imaju sklonosti i veštine da preduzmu radne zadatke; tokom trajanja projekta treba da se odredi jezgro tima koje će imati odgovornost za izgradnju stvarnog *ABM* modela; jednom kada se glavni projekat završi, članovi jezgra tima postaću "centar izvrsnosti" za *ABM*; jezgro tima može se proširiti u veći tim uključujući dodatne redovne ili vanredne članove za faze koje uključuju prikupljanje podataka.

Pri izračunavanju jediničnih troškova, *ABC* sistemi pate od nekih nedostataka kao i tradicionalni sistemi obračuna troškova predlažući neodgovarajući stepen varijabilnosti. Primera radi, da bi se izračunali troškovi po jedinici proizvoda, troškovi aktivnosti na nivou serije dele se sa brojem jedinica u seriji, a ukupni troškovi proizvoda dele se sa brojem proizvedenih proizvoda. Ovaj način utvrđivanja jediničnih troškova donosi konstantan iznos troškova po jedinici autputa koji će se razlikovati u zavisnosti od izbranog nivoa autputa. Pri donošenju odluka postoji opasnost da se onaj trošak aktivnosti koji ne zavisi od obima prevedu u trošak koji zavisi od obima proizvodnje. Razmotriće se situacija gde trošak po jednoj pripremi i puštanja mašine u pogon iznosi 10.000 dinara za standardnu veličinu serije od 100 jedinica za određeni deo, tako da u proseku trošak pripreme i puštanja u pogon iznosi 100 dinara. Ukoliko se dobije specijalna porudžbina za 50 jedinica tada će se veličina serije razlikovati od standardne i prosečan trošak pripreme za obradu delova u iznosu

od 100 dinara nije pogodan podatak pri donošenju poslovnih odluka. Postoji opasnost da se ovoj porudžbini može pripisati trošak pripreme u iznosu od 5.000 dinara (50 jedinica x 100 dinara). Pa ipak, ukoliko ova specijalna porudžbina zahteva jednu pripremu, tada će potrošnja resursa aktivnosti biti 10.000 dinara za dodatnu pripremu, a ne 5000 dinara. Dakle, *ABC* informacije treba oprezno koristiti.

Još jedan problem je što je koncept upravljanja neiskorišćenim kapacitetom dobar za ljudske resurse ali nema isti uticaj za fizičke resurse, kao što je akvizicija fabrike i opreme. Ljudski resursi su fleksibilniji i mogu se prilagođavati u malim prirastima. Otuda se i ponuda resursa može lakše prilagoditi na korišćenje resursa. Nasuprot tome, fizički resursi se pribavljaju ili otklanjaju u neujednačenim iznosima i velikim prirastima. Ukoliko se resursi pribavljaju da bi se pokrio veliki raspon korišćenja aktivnosti doći će do dramatične promene u aktivnosti za ponudu koja treba da se promeni. Otuda se promene u iskorišćenju resursa neće uklapati u promene u ponudi resursa i trošenje resursa ostaće nepromenjeno. Ovde treba voditi računa da ne dođe do spajanja troškova ljudskih i fizičkih resursa (tako da se mogu odvojeno prikazati) pri alokaciji troškova na centre troškova aktivnosti u prvoj fazi dvofaznog procesa alokacije troškova.

Ukoliko promene u iskorišćenju fizičkih resursa koje proističu iz potencijalnih odluka nemaju buduće posledice na tokove gotovine, malo je verovatno da će postojati veza između iskorišćenja i trošenja resursa i uticaj budućih tokova gotovine za većinu odluka biće nula. Drugim rečima, troškovi iskorišćenja resursa tretiraće se fiksnim i neizbežnim za mnoge odluke što je identično onome kako bi isti bili tretirani u tradicionalnim sistemima obračuna troškova. Tradicionalni sistemi obračuna troškova takođe tačno alociraju troškove aktivnosti po jedinici proizvoda, dok se troškovi kapaciteta ne mogu tačno preneti na objekte troškova bilo kojim sistemom obračuna troškova. Dakle, za mnoge organizacije udeo troškova koji se tačnije može raspodeliti na objekte troškova preko *ABC* sistema i za koje se može očekivati da će imati uticaj na buduće tokove gotovine, mogao bi biti sasvim mali. Za takve organizacije ovo bi značilo da bi odgovarajuće informacije o troškovima izvedene iz pojednostavljenih sistema obračuna troškova mogle biti dovoljno tačne u svrhe donošenja poslovnih odluka.

Dakle, iako obračun troškova po aktivnostima i upravljanje zasnovano na aktivnostima daju detaljnije informacije o troškovima proizvoda i usluga od tradicionalnih sistema obračuna troškova koji se zasnivaju na obimu poslovnih aktivnosti, menadžeri treba da su svesni nekih njihovih ograničenja (Blocher et al., 2005, s. 142):

- *Alokacija*. Nemaju svi troškovi odgovarajuće ili nedvosmislene uzročnike troškova potrošnje aktivnosti ili resursa. Neki troškovi zahtevaju alokacije na odeljenja i proizvode koji se zasnivaju na arbitrarnim merilima

obima zato što je nepraktično iznaći aktivnosti koje prouzrokuju troškove. Primeri su troškovi održanja postrojenja, kao što su troškovi informacionog sistema, plata menadžera fabrike, osiguranje fabrike i porez na imovinu.

- *Izostavljanje troškova.* Troškovi proizvoda ili usluga koje identifikuje ABC sistem verovatno neće uključiti sve troškove koji se odnose na taj proizvod ili uslugu. Troškovi proizvoda ili usluga tipično ne uključuju troškove za takve aktivnosti kao što su marketing, reklama, istraživanje i razvoj i inženjering proizvoda čak iako se neki od ovih troškova mogu alocirati na individualne proizvode ili usluge.

- *Troškovi i vreme.* Jedan ABC sistem nije besplatan<sup>3</sup> i zahteva dosta vremena da se razvija i implementira. Za ona preduzeća koja primenjuju tradicionalni sistem obračuna troškova na bazi obima poslovnih aktivnosti, instaliranje ABC sistema je izuzetno skupo. Poput najinovativnijih upravljačkih i računovodstvenih sistema, ABC obično zahteva godinu dana i više za uspešan razvoj i implementaciju.

## ZAKLJUČAK

Polazeći od zahteva koje pred savremeno preduzeće nameću strategijski i operativni menadžment, a u cilju uspešne implementacije integralnog sistema za ocenu ostvarenja preduzeća i upravljanja zasnovanog na aktivnostima, potrebno je ove sisteme upravljanja i merenja automatizovati. Ovo iz razloga ne samo ažuriranja podataka, već i sastavljanja i emitovanja izveštaja. Periodično ažuriranje podataka i priprema proširenog računovodstvenog izveštaja – integralnog sistema za ocenu ostvarenja preduzeća iziskuje značajno vreme i napor. Potreba za uvođenjem softvera u procesu implementacije integralnog sistema za ocenu ostvarenja preduzeća i upravljanja zasnovanog na aktivnostima povećava se sa povećanjem veličine preduzeća. Mala preduzeća, koja broje manje od 100 zaposlenih, ne primenjuju softver za ove sisteme.

Implementacija integralnog sistema za ocenu ostvarenja preduzeća i upravljanja zasnovanog na aktivnostima je iterativan proces. Većina organizacija će osećati da imaju isuviše mnogo merila ili nemaju pravo merilo. Za mnoge organizacije, većina merila performansi je izlišna, te stoga nepotrebno troše energiju. Osim toga, činjenica da organizacija ima mnoštvo merila ne garantuje da je izabrala pravo merilo. Vremenom, pošto dobiju povratnu spregu od korisnika, organizacije će zaključiti da su neka merila suvišna, a neka nedostaju.

---

<sup>3</sup> Nešto više o troškovima upravljanja zasnovanog na aktivnostima videti: Armstrong, M., "The Costs of Activity-Based Management", *Accounting, Organizations and Society* 27, 2002, ss. 99-120.



Ova fleksibilnost je kritična karakteristika u automatizaciji sistema za ocenu ostvarenja preduzeća.

Implementacija integralnog sistema za ocenu ostvarenja preduzeća izaziva i određene troškove. To su troškovi konsultanata (ukoliko se angažuju), merenja, obrazovanja i upotrebe. Neki neuspesi mogu se pripisati neuspehu da se anticipiraju ovi troškovi. Razvijanje i implementacija integralnog sistema za ocenu ostvarenja preduzeća nije posao preko noći. Mnoge organizacije provele su nekoliko godina od koncepta do generalne upotrebe. Osim toga, integralni sistem za ocenu ostvarenja preduzeća nikada se ne završava; on se kontinuelno razvija kako se organizacija razvija i uči.

Obračun troškova po aktivnostima i upravljanje zasnovano na aktivnostima promovisani su kao osnova za donošenje strateških odluka i za poboljšanje profitnih performansi već više od jedne decenije. Informacije dobijene obračunom troškova po aktivnostima danas se široko primenjuju za procenu kontinuelnog poboljšanja i za kontrolu procesnih performansi. Iako je ovaj koncept ubrzo prihvaćen, postoji raznolikost mišljenja u vezi njegove efikasnosti, korisnosti, relevantnosti i praktične primenljivosti. Uprkos činjenici da menadžeri insistiraju da sistemi upravljačkog računovodstva prolaze test troškova i koristi, još uvek ne postoji institucionalizovani empirijski dokaz o validnosti navodnih koristi obračuna troškova po aktivnostima. U tu svrhu potrebni su empirijski dokazi o finansijskim posledicama implementacije upravljanja zasnovanog na aktivnostima.

Koncept obračuna troškova po aktivnostima pruža informacije relevantne za proces implementacije integralnog sistema za ocenu ostvarenja preduzeća. Koncept obračuna troškova po aktivnostima i upravljanje zasnovano na aktivnostima, koji svoje uporište i nalazi upravo u ovom konceptu, olakšava strateško upravljanje troškovima. Ovaj koncept ne pokazuje samo kako aktivnosti troše resurse i kako proizvodi ili kupci izazivaju aktivnosti, već takođe alokira troškove na proizvode i aktivnosti prema resursima koje troše. Obračun troškova po aktivnostima opisuje preduzeće kao seriju aktivnosti čije se performanse dizajniraju tako da zadovolje potrebe kupaca. Sistem obračuna troškova po aktivnostima pruža menadžerima informacije za upravljanje aktivnostima u cilju poboljšanja konkurentnosti i dostizanja strateških ciljeva.

Potreba menadžera da imaju "izbalansirani" sistem merenja navela je kompanije da razviju raznolike korporativne sisteme za ocenu ostvarenja preduzeća predlažući procesni pristup inovacijama u procesu merenja performansi. Integralni sistem za ocenu ostvarenja preduzeća dobio je na značaju u računovodstvenim istraživanjima kao način integrisanja finansijskih i nefinansijskih merila performansi u jedan sveobuhvatni sistem kontrole. Upravljanje zasnovano na aktivnostima je inovacija usmerena ka povećanju tačnosti troškovnih merila i takođe se smatra podržavajućim sistemom merenja za uspešnu implementaciju integralnog sistema za ocenu ostvarenja preduzeća.

Zagovornici obračuna troškova po aktivnostima i upravljanja zasnovanog na aktivnostima navode mnoge koristi takvog jednog sistema i identifikuju faktore koji utiču na uspeh tih koncepata.

Postoji, međutim, empirijski dokaz da implementacija obe ove inovacije nije dala očekivane rezultate. Neke studije pokazuju da dok programi poboljšanja performansi mogu, individualno posmatrano, biti efikasni, primenjuju se na načine kojima nedostaje balans sa konkurentskim prioritetima, rezultirajući tako u smanjenju ili nepovećanju performansi. Imajući u vidu sve prethodno izloženo, može se konstatovati da upravljanje zasnovano na aktivnostima ima značajnu ulogu u procesu implementacije integralnog sistema za ocenu ostvarenja preduzeća. Implementacija takvog modela dovodi do poboljšanja efikasnosti preduzeća u perspektivi.

**Literatura:**

1. *Armstrong, M., "The Costs of Activity-Based Management", Accounting, Organizations and Society 27, 2002, ss. 99-120.*
2. *Blocher, J. E., Chen, H. K., Cokins, G., and T. W. Lin, Cost Management: A Strategic Emphasis, 2005, McGraw-Hill/Irwin.*
3. *Bukh, cmp. N., and T. Malmi, "Re-examining the Cause-and-Effect Principle of the Balanced Scorecard", 2005, [www.pnbukh.com](http://www.pnbukh.com).*
4. *Epstein, M., Manzoni, J., "The Balanced Scorecard and Tableau de Bord", Management Accounting, 8, 1997, ss. 28-36.*
5. *Ittner, C. D., Larcker, D. F., and M. W. Meyer, "Subjectivity and the Weighting of Performance Measures: Evidence from a Balanced Scorecard", The Accounting Review 78 (3), 2003, ss. 725-758.*
6. *Lipe, M., and S. Salterio, "The Balanced Scorecard: Judgmental Effects of Common and Unique Performance Measures", The Accounting Review 75 (3, July), 2000, ss. 283-298.*
7. *Malina, M., and F. Selto, "Communicating and Controlling Strategy: An Empirical Study of the Effectiveness of the Balanced Scorecard", Journal of Management Accounting Research 13, 2001, ss. 47-90.*
8. *Nørreklit, H., "The Balance on the Balanced Scorecard – a Critical Analysis of Some of Its Assumptions", Management Accounting Research, 11, 2000, ss. 65-88.*
9. *Olve, G., Roy, J., and M. Wetter, Performance Drivers – A Practical Guide to Using the Balanced Scorecard, 1999, John Wiley & Sons.*
10. *Plowman, B., Activity Based Management: Improving Processes and Profitability, 2001, Abingdon, Oxon, GBR: Gower Publishing Limited.*