

Doc. dr. sc. Najla Podrug

Sveučilište u Zagrebu
Ekonomski fakultet Zagreb
E-mail: npodrug@efzg.hr

Doc. dr. sc. Ivona Vrdoljak Raguž

Sveučilište u Dubrovniku
Odjel za ekonomiju i poslovnu ekonomiju
E-mail: ivona.vrdoljak@unidu.hr

Ivana Pavković, mag. oec.

Studentica
Ekonomski fakultet Zagreb

ISTRAŽIVANJE PRIMJENE BILANCE POSTIGNUĆA U HRVATSKIM PODUZEĆIMA

UDK / UDC: 658(497.5)

JEL klasifikacija / JEL classification: L1, L21, M21

Pregledni rad / Review

Primljeno / Received: 29. rujna 2012. / September 29, 2012

Prihvaćeno za tisak / Accepted for publishing: 27. studenog 2012. / November 27, 2012

Sažetak

Koncept bilance postignuća razvio se ranih devedesetih godina kao alat koji omogućuje poduzećima razjasniti njihovu viziju i strategiju. Bilanca postignuća predstavlja komunikacijski alat, sustav mjerenja i sustav strateškog upravljanja. Mnoga iskustva poduzeća koja su primijenila ovaj model, dokaz su kako bilanca postignuća može unaprijediti poslovanje poduzeća ako se uvede ozbiljno i na pravi način. Istraživanje primjene bilance postignuća pokazalo je kako su menadžeri hrvatskih poduzeća upoznati s pojmom bilance postignuća, no samo mali broj njih zaista ju i primjenjuje. Istraživanjem je dokazano i kako su sva poduzeća koja primjenjuju ovaj koncept zadovoljna njime, a kao najveće koristi ističu ostvarenje boljeg upravljanja poduzećem u cjelini, te mogućnost boljeg praćenja i ostvarenja zacrtane strategije. Ovim radom nastoji se potaknuti poduzeća da usmjere svoje poslovanje na budućnost, te da počnu razvijati o strateškom upravljanju i o prednosti koje pruža primjena ovog alata.

Ključne riječi: bilanca postignuća, primjena bilance postignuća, hrvatska poduzeća

1. UVOD

Upravljanje poduzećima složen je i zahtjevan posao. Današnjim poduzećima u praćenju uspješnosti i donošenju kvalitetnih odluka nije dovoljno pratiti samo financijski rezultat, već bi se trebalo usmjeriti i na praćenje i razvoj drugih aspekata u poduzeću, kao što su kupci, interni procesi i sami zaposlenici. Posljednja desetljeća, koja karakteriziraju sve veća globalizacija i stupanj konkurentnosti, napredne tehnologije, složeni poslovni procesi i visoki zahtjevi kupaca, postavila su nove uvjete poslovanja, zato današnji menadžeri, kako bi mogli učinkovito upravljati poslovnim procesima, trebaju poznavati određene alate, odnosno tehnike i metode. Kao jedna od metoda za praćenje uspješnosti poslovanja i povećanje njegove učinkovitosti, primjenjuje se bilanca postignuća.

2. BILANCA POSTIGNUĆA

Jedna od najvažnijih vještina u bilo kojem poslovanju jest sposobnost prevođenja strategije u akciju.¹ Upravo iz toga razloga razvijena je i bilanca postignuća.² Bilanca postignuća nije zamjena za financijska mjerila, već je ona njihova nadopuna, a menadžeri koji koriste bilancu postignuća ne moraju se oslanjati na kratkoročna financijska mjerila kao jedine pokazatelje dostignuća u poduzeću.³ "Bilanca postignuća" ili "Balanced Scorecard" je model pažljivo odabranoga skupa pokazatelja i mjera, izvedenih iz strategije poduzeća, pomoću kojeg se planiraju i usmjeravaju aktivnosti poduzeća i mjere postignuća iz različitih perspektiva, na temelju povezivanja i uravnoteženja najvažnijih čimbenika uspješnosti.⁴ Kaplan i Norton opisuju bilancu postignuća na sljedeći način: "Bilanca postignuća prevodi misiju i strategiju organizacije u razumljiv skup izvedbenih mjerila koji pruža okvir za sustave strateškog mjerenja i upravljanja. Bilanca postignuća zadržava naglasak na ispunjenju financijskih zadaća, no također uključuje i izvedbene pokretače ovih financijskih ciljeva. Bilanca postignuća mjeri organizacijsku izvedbu kroz četiri uravnotežena gledišta: financije, potrošače, unutarnje poslovne procese te učenje i rast."⁵ Bilancu postignuća može se opisati i kao pažljivo odabran skup mjera dobivenih iz strategije neke organizacije, koje se mogu kvantificirati. Mjere odabrane za bilancu postignuća predstavljaju alat kojima se menadžeri mogu koristiti kako bi zaposlenicima i vanjskim interesnim grupama prenijeli rezultate i pokretače učinaka, pomoću kojih će organizacija postići svoju misiju i strateške ciljeve.

¹ Norton, D. P., Kappler, F. (2000), *Balanced scorecard best practices*, Controlling, Jg.12(H.1): 15.

² U literaturi se koriste još i nazivi *Uravnotežena tablica rezultata*, *Uravnotežen sustav mjerenja rezultata*, *Uravnotežena karta ciljeva*.

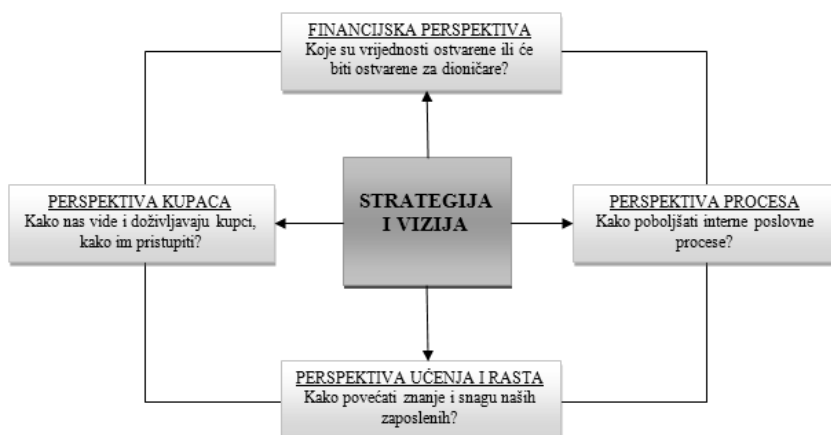
³ Kaplan, R. S., Norton, D. P. (2007), *Using the Balanced Scorecard as a strategic management system*, Harvard business review, 85(7/8): 152.

⁴ Belak, V. (2002), *Bilanca postignuća (Balanced Scorecard) u planiranju i praćenju rezultata poslovanja*, Računovodstvo, revizija i financije, 12(11): 21.

⁵ Kaplan, R. S., Norton, D. P. (2010), *Uravnotežena tablica rezultata: prevođenje strategije u djelovanje*, Mate, Zagreb, str. 2.

Niven definira bilancu postignuća kao komunikacijski alat, sustav mjerenja i sustav strateškog upravljanja.⁶

Bilancu postignuća razvili su Robert Kaplan i David Norton. Oni su 1990. godine provodili istraživanje na nekoliko poduzeća, kako bi istražili nove metode mjerenja uspješnosti poslovanja. Iako su razmatrali određeni broj mogućih rješenja, na kraju su se ipak odlučili za ideju bilance postignuća koja ima mjere uspješnosti poslovanja, koje obuhvaćaju sve aktivnosti u organizaciji – kupce, interne poslovne procese, aktivnosti zaposlenika i dioničare. Danas je bilanca postignuća usvojena u brojnim organizacijama u svijetu, kako u profitnim tako i u neprofitnim.



Izvor: Dražić Lutilsky, I., Perčević, H. (2007), *Uravnotežen sustav mjerenja rezultata – BSC model*, *Računovodstvo i financije*, 53(6): 41.

Slika 1. Bilanca postignuća

Iako model bilance postignuća pretpostavlja četiri perspektive – financije, kupce, interne procese te učenje i razvoj – moguće je postojanje i više perspektiva, ovisno o vrsti poslovanja. Na slici br. 1 prikazan je osnovni model bilance postignuća. U samom centru prikaza osnovnoga modela nalaze se vizija i strategija, a ne financijska kontrola. Financijska kontrola samo je jedna od perspektiva, i u potpunosti je ravnopravna s ostalim perspektivama u modelu. Naime, stavljajući u prvi plan viziju i strategiju, poduzeća se oslanjaju na dugoročne ciljeve i budućnost, te na osnovi toga određuju što će i kako raditi u

⁶ Niven, P. R. (2007), *Balanced scorecard – korak po korak: maksimiziranje učinka i održavanje rezultata*, Masmedia, Zagreb, str. 33.

sadašnjosti. Bilanca postignuća omogućuje da vizija i strategija zažive u organizaciji, odnosno omogućuje ne samo njihovo postavljanje, već i njihovu realizaciju.

Financijska perspektiva pokazuje pridonosi li strategija poduzeća poboljšanju financijskoga rezultata u poduzeću. Cilj svakoga poduzeća je ostvariti povrat na uložena sredstva, ali fokus nikako ne smije biti samo na financijskim pokazateljima. Pretjerano naglašavanje kratkotrajnih, financijskih rezultata može navesti menadžment zanemarivanje stvaranja dugoročne vrijednosti. Financijski ciljevi u središtu su pozornosti prilikom odabira ciljeva i mjera svih ostalih perspektiva u bilanci postignuća. Oni su dio dugoročnih ciljeva poduzeća i njegovih poslovnih cjelina, a pomoću bilance postignuća oni se jasno definiraju i integriraju u viziju i misiju poduzeća.⁷

Perspektiva kupaca mjeri vrijednost i privlačnost proizvoda i usluga od strane kupaca. Današnja poduzeća u središte svoje pozornosti sve više stavljaju kupce i njihove potrebe. Kroz svoju misiju i viziju naglašavaju kako žele biti najbolji u stvaranju vrijednosti za kupce, a sve u svrhu postizanja što veće konkurentnosti na tržištu. Upravo su prodaja proizvoda i usluga, koji imaju posebnu vrijednost za kupca, ono što je ključno za postizanje dugoročno dobrih financijskih rezultata. U suštini, perspektiva kupaca trebala bi se usredotočiti na one kupce i segmente tržišta koji se smatraju ključnim za ostvarenje organizacijskih ciljeva.⁸ Kaplan i Norton razlikuju nekoliko mjera perspektive kupaca⁹, a to su:

- *Tržišni udio* – mjeri udio poslovanja poduzeća na odabranom tržištu na kojem poduzeće djeluje.
- *Zadržavanje kupca* – prati, u apsolutnom ili relativnom pogledu, stopu po kojoj poduzeće zadržava ili održava postojeće odnose s kupcima.
- *Pridobivanje kupca* – predstavlja mjeru, odnosno pokazatelj učinkovitosti kojom poduzeće privlači i osvaja nove kupce ili poslove.
- *Zadovoljstvo kupca* – procjenjuje razinu zadovoljstva kupaca unutar specifičnih kriterija učinaka. Ova mjera je izuzetno važna jer će samo zadovoljan kupac ponovno kupiti proizvod ili uslugu na istom mjestu.
- *Profitabilnost poslovanja s kupcem* – mjeri neto profit po kupcu, ili segmentu, nakon uzimanja u obzir jedinstvenih izdataka potrebnih da se podrži poslovanje s tim kupcem.

⁷ Osmanagić Bedenik, N. (2004), *Kontroling – Abeceda poslovnog uspjeha*, Školska knjiga, Zagreb, str. 246.

⁸ Smullen, J. (1997), *Balanced scorecards and activity-based management: the practical application*, Pitman Publishing, London, str. 29.

⁹ Kaplan, R. S., Norton, D. P. (2010), *Uravnotežena tablica rezultata: prevođenje strategije u djelovanje*, Mate, Zagreb, str. 67.

Perspektiva internih procesa identificira procese koji su kritični za postizanje ciljeva kupaca i vlasnika. Ciljevi i mjere za ovu perspektivu obično se definiraju nakon financijske i perspektive kupaca. Takav redosljed omogućuje poduzeću usredotočenost na one procese koji pridonose ostvarenju prethodno definiranih ciljeva vlasnika i kupaca. Unutar ove perspektive veoma je važno promatranje procesa s obzirom na njihove troškove, vrijeme i kvalitetu, te s obzirom na sadašnjost (postojeći poslovni procesi) i budućnost (inovacije u poslovnim procesima). Pokazatelji koji se mogu koristiti za ovu perspektivu su:¹⁰

- ⇒ Vrijeme odgovora na narudžbu kupca
- ⇒ Vrijeme trajanja od narudžbe do isporuke
- ⇒ Broj proizvoda s greškom
- ⇒ Prosječni troškovi po proizvodu
- ⇒ Prosječni troškovi procesa i sl.

Značajnost *perspektive učenja i razvoja* proizlazi iz činjenice da učenje i razvoj stvaraju potrebnu infrastrukturu za postizanje ciljeva u ostale tri perspektive. Naglasak se stavlja na razvijanje znanja, vještina i sposobnosti zaposlenih. Ako se žele ostvariti dugoročno dobri financijski rezultati, poduzeća moraju ulagati u svoju infrastrukturu – ljude, sustave i procedure, jer oni čine temelj učenja i razvoja u poduzeću. Bilanca postignuća zaposlenicima govori jasnu i logičnu priču o viziji i strategiji tvrtke i time potiče radikalne, pozitivne i trajne ustrojstvene promjene. Riječ je o strateškom sustavu upravljanja koji stavlja strategiju u središte procesa upravljanja performansima tvrtke.¹¹ Bilanca postignuća naglašava važnost ulaganja u ljudski potencijal, te usmjerava mjerenja na tri osnovna pokazatelja:

- ⇒ *Zadovoljstvo zaposlenika* i njihova motivacija preduvjet su za unaprjeđenje kvalitete, produktivnosti i zadovoljstva kupaca. Kako bi poduzeća osigurala visoku razinu zadovoljstva svojih kupaca, morat će osigurati da njihove kupce uslužuju zadovoljni zaposlenici.
- ⇒ *Zadržavanje zaposlenika* predstavlja zadaću poduzeća da zadrži one zaposlene za koje organizacija ima dugoročni interes. Poduzeća dugoročno ulažu u svoje zaposlenike, tako da bi njihov odlazak iz poduzeća značio gubitak intelektualnoga kapitala.
- ⇒ *Produktivnost zaposlenika* mjeri se outputom po zaposlenom. Output se može mjeriti fizičkim mjerama (broj proizvoda po zaposlenom, broj prevaljenih kilometara) ili s financijskim mjerama (prihod po zaposlenom, profit po zaposlenom, dodana vrijednost po zaposlenom i sl.).

¹⁰ Janković, S. (2007), *Zašto Balanced Scorecard (BSC) koristi menadžmentu*, Računovodstvo i financije, 53(11): 177.

¹¹ Dogan, D. I. (2007), *Poslovna strategija Balanced Business Scorecard*, Računovodstvo, revizija i financije, 17(9): 81-82.

3. PRIMJENA BILANCE POSTIGNUĆA

Bilanca postignuća ima veliku važnost u poslovanju. Ona omogućuje poduzećima realizaciju vlastite strategije, a povezivanjem i praćenjem četiri perspektive osigurava poduzećima stvaranje bolje podloge za buduće uspješno poslovanje. Ona omogućuje brz i dobar pregled ciljeva i trenutačnih rezultata sektora i pojedinca, te naglašava važnost sve značajnije nematerijalne imovine u poduzeću.

Ciljevi uvođenja bilance postignuća u poduzeće mogu se klasificirati u sljedeće skupine:¹²

1. uravnoteženo upravljanje,
2. poboljšana operacionalizacija strategije,
3. poboljšana transparentnost i priopćavanje ciljeva organizacije.

Uravnoteženost unutar bilance postignuća nastoji se uspostaviti posebno u tri područja:¹³

- *između financijskih i nefinancijskih pokazatelja uspješnosti.* Financijske pokazatelje poslovanja (npr. povrat na investirano) treba dopuniti i dovesti u ravnotežu s nefinancijskim pokazateljima (npr. povećanje broja kupaca) koji ukazuju da će se ostvareni rezultati održati u budućnosti.
- *između internih i eksternih stranaka poslovnog subjekta.* Dioničari i kupci su eksterne stranke za poslovni subjekt, dok su zaposlenici interne stranke. Bilanca postignuća mora prepoznati suprotne potrebe tih triju skupina i dovesti ih u ravnotežu ugrađujući ih u strategiju.
- *između „konačnih“ pokazatelja uspješnosti i „usmjeravajućih“ pokazatelja uspješnosti.* „Konačni“ pokazatelji općenito oslikavaju prošle aktivnosti (npr. ostvareni prihodi, povrat na investirano). „Usmjeravajući“ pokazatelji su oni koji vode prema ostvarenju „konačnih-pokazatelja (npr. povećanje broja kupaca, povećanje prihoda).

Poboljšana operacionalizacija strategije osigurava usredotočenje na provedbu strategije, pošto pretvara strateške namjere u točno određene, brojčane ciljeve koji postaju dio plana i individualnih ciljeva pojedinih zaposlenika. Time se osigurava izravna povezanost strategije, plana, individualnih ciljeva zaposlenika i kontrole provedbe strateškog i operativnog plana.

Poboljšana transparentnost i priopćavanje ciljeva osigurava dokumentiranost ciljeva putem bilance postignuća. To ujedno vodi boljem

¹² Janković, S. (2007), *Zašto Balanced Scorecard (BSC) koristi menadžmentu*, Računovodstvo i financije, 53(11): 177-178.

¹³ Balaško, M.: „Komparativna analiza uspješnosti poslovanja poduzeća“, magistarski rad obranjen na Ekonomskom fakultetu Zagreb u studenome 2005. godine prema Dražić Lutilsky, I., Perčević, H. (2007), *Uravnotežen sustav mjerenja rezultata – BSC model*, Računovodstvo i financije, 53(6): 41.

razumijevanju zadataka i odgovornosti zaposlenika te povećava značajnost njihove uloge u okviru postizanja strateških i operativnih ciljeva poduzeća.

Što se tiče potreba i koristi primjene bilance postignuća, tri su glavna pitanja na koja nam ovaj model daje odgovore, a to su:¹⁴

- ⇒ mjerenje organizacijskog učinka,
- ⇒ povećanje nematerijalne imovine i
- ⇒ provedba strategije.

Može se reći kako je tradicionalno mjerenje organizacijskog učinka na temelju financijskih pokazatelja više način izvještavanja o upravljanju sredstvima povjerenim menadžmentu, nego način koji iscertava budući smjer organizacije. Usredotočenost na određeno područje mjerenja često dovodi do loših cjelokupnih rezultata, stoga je organizacijski učinak potrebno mjeriti alatom koji omogućuje sagledavanje organizacije sa svih aspekata, a to je upravo bilanca postignuća.

S obzirom na ograničenja financijskih mjera i sve veću važnost ljudskoga kapitala, sve se više naglašavaju nefinancijski pokazatelji. Ljudi, koji svojim znanjem i iskustvom stvaraju nematerijalnu imovinu, ključ su stvaranja vrijednosti u novoj ekonomiji. Bilanca postignuća pruža snažne i jasne argumente u korist nematerijalne imovine, omogućujući organizacijama da u potpunosti iskoriste svoj potencijal.

Dobro osmišljena bilanca postignuća pomaže, ne samo u formulaciji strategije, nego i u tome da ona proradi i da se provodi. Problem koji se javlja jest taj što poduzeća iz godine u godinu izrađuju godišnje proračune, no ono što izostavljaju jest veza sa strategijom. Bilancom postignuća osigurava se povratna informacija koja omogućuje unaprjeđenje znanja i učenja o tome kako uputiti i onda prevesti viziju organizacije za svakoga zaposlenika. Ta povratna veza kritična je točka uspjeha jer uspješno usmjerava tijek strategije iz temelja.

Uvođenjem bilance postignuća omogućuje se da svaki zaposlenik na pojedinoj razini ima lakši uvid u zahtjeve koji se od njega traže. Ona pruža informacije koje omogućuju svim zaposlenicima da shvate kako njihove svakodnevne aktivnosti utječu na ostvarivanje strateškoga plana organizacije. Ono što ovaj model čini privlačnim i primjenjivim je provedba strategije, otvoren protok informacija, transparentnost poslovanja te rani sustav upozorenja. Bilanca postignuća svoju posebnost pronalazi i u tome što složene organizacijske procese i vrijednosti prikazuje na jednostavan i razumljiv način. Rani sustav upozorenja razlog je zašto u konačnici poduzeća uvode bilancu postignuća. No u svakom slučaju, ne smije se zaboraviti kako sve počinje i završava na ljudima. Ljudi su ti koji moraju reagirati, a model je zadužen da rasvijetli problem. Ako taj dio izostane, izostat će i uspjeh bez obzira na to koliko je model dobar.

¹⁴ Niven, P. R. (2007), *Balanced scorecard – korak po korak: maksimiziranje učinka i održavanje rezultata*, Masmedia, Zagreb, str. 19.

Bilanca postignuća alat je za provedbu strategije, a ne za njezino stvaranje, zato strategija mora biti definirana prije same provedbe. Mnoga poduzeća, misleći kako će obje stvari moći napraviti paralelno, nailaze u ovom djelu na problem jer ulaze nespremna u sam projekt implementacije. Zato je važno istaknuti kako poduzeće mora najprije definirati strategiju, viziju, misiju i ciljeve, a tek onda, pomoću bilance postignuća, omogućiti organizaciji da živi tu strategiju. Nažalost, mnoga poduzeća skreću s puta provedbe strategije. Kaplan i Norton smatraju kako postoje četiri prepreke koje je potrebno svladati prije nego se strategija može provesti na djelotvoran način.

Prepreka u viziji – Prva prepreka implementaciji strategije uočava se onda kada organizacija nije u stanju prevesti svoju viziju i strategiju u pojmove koji se mogu razumijeti i po kojima se može djelovati. Kada organizacijska struktura sprečava sposobnost zaposlenika da shvate strategiju poduzeća i djeluju u skladu s njome, od njih ne možemo očekivati da donose učinkovite odluke koje će dovesti do postizanja organizacijskih ciljeva. Manjkom konsenzusa i jasnoće, različite skupine idu za različitim ciljevima – u pogledu kvalitete, stalnoga poboljšanja, reinženjeringa i osnaženja – u skladu s vlastitim interpretacijama vizije i strategije.¹⁵

Prepreka u ljudima – Druga prepreka nastaje kada dugoročni zahtjevi strategije poslovne jedinice nisu prevedeni u ciljeve za odjele, timove i pojedince. Umjesto toga, izvedba odjela ostaje usredotočena je na zadovoljavanje proračunskih ograničenja koja su dio tradicionalnoga upravljačkog procesa. Primjerice, kod programa stimulacija često se novčana nagrada povezuje s postizanjem kratkoročnoga financijskog cilja, kao što je tromjesečna zarada, stoga ne iznenađuje kako organizacije imaju poteškoća u fokusiranju svojih zaposlenika na implementaciju dugoročne strategije, kako god dobro oblikovane i osmišljene te strategije bile.

Prepreka u resursima – Mnoge organizacije imaju odvojene procese za dugoročno strateško planiranje i kratkoročno (godišnje) proračunsko planiranje. Jedna grupa radi na definiranju i usavršavanju strategije, koja će poduzeće odvesti u budućnost, dok druga grupa neovisno izrađuje operativni i kapitalni proračun za nadolazeću godinu. Ovdje se neuspjeh može pripisati potpredsjednicima strateškoga planiranja i financija jer nisu uvidjeli kako je njihove napore potrebno integrirati, a ne im težiti kao odvojenim, funkcionalnim planovima.

Prepreka u menadžmentu – Četvrta prepreka implementaciji strategije manjak je informacija o tome kako se provodi strategija i funkcionira li. Mnogi upravljački sustavi današnjice pružaju povratne informacije samo o kratkoročnoj, operativnoj izvedbi, a veliki dio ove povratne sprege vezuje se na financijska mjerila koja često uspoređuju stvarne rezultate s mjesečnim i kvartalnim proračunima. Malo ili čak nimalo vremena posvećeno je ispitivanju pokazatelja

¹⁵ Kaplan, R. S., Norton, D. P. (2010), *Uravnotežena tablica rezultata: prevođenje strategije u djelovanje*, Mate, Zagreb, str. 193.

implementacije i uspjeha strategije.¹⁶ Kao posljedica toga, poduzeća nemaju način na koji mogu dobiti povratnu informaciju o vlastitoj strategiji, a bez povratne informacije nema načina na koji se može provjeriti i učiti o vlastitoj strategiji.

4. EMPIRIJSKO ISTRAŽIVANJE

Cilj istraživanja bio je identificirati opseg primjene bilance postignuća u Republici Hrvatskoj, istražiti razloge zbog kojih bilanca postignuća nije implementirana u nekim poduzećima, kao i razloge i koristi onih poduzeća koja su implementirala sustav bilance postignuća. Empirijsko istraživanje provedeno je uz pomoć anketnog upitnika na uzorku od ukupno 33 poduzeća (stopa povrata je bila 6,6%). Anketni upitnik adresiran je na menadžere više razine, kao i rukovodeće ljude u pojedinim odjelima u poduzeću. S obzirom na činjenicu kako ovaj model u Hrvatskoj primjenjuje mali broj poduzeća, vodilo se računa da se u istraživanje uključe poduzeća koja ga primjenjuju kako bi istraživanje bilo relevantno. Istraživanje se provodilo u periodu od svibnja do početka rujna 2012. godine.

Upitnik je bio podijeljen u četiri djela. Uvodni dio upitnika odnosio se na osnovne informacije o poduzeću. Drugi dio upitnika sadržavao je nekoliko pitanja o bilanci postignuća i poznavanju samoga pojma bilance postignuća. Treći dio upitnika sadržavao je pitanja koja su se odnosila na ona poduzeća koja nemaju implementiran sustav bilance postignuća, dok je četvrti, i posljednji, dio upitnika bio namijenjen onim poduzećima koja su implementirala sustav bilance postignuća u svoje poslovanje. Upitnik je sadržavao ukupno 23 pitanja od kojih je trebalo odgovoriti na njih 12, ako poduzeće nije implementiralo sustav bilance postignuća, dok su poduzeća koja su implementirala sustav bilance postignuća trebala odgovoriti na njih 19.

U istraživanju su sudjelovala 33 poduzeća koja pripadaju različitim djelatnostima, a najveći broj poduzeća (25%) pripada "trgovini na malo i veliko".

¹⁶ Kaplan, R. S., Norton, D. P. (2010), *Uravnotežena tablica rezultata: prevođenje strategije u djelovanje*, Mate, Zagreb, str. 196.

Tablica 1.

Struktura poduzeća s obzirom na djelatnost

DJELATNOST	BROJ PODUZEĆA	%
Trgovina na malo i veliko	8	25
Prehrambena industrija	2	6
Izdavačka djelatnost; tiskarska djelatnost i usluge povezane s tiskanjem	1	3
Financijske usluge	6	18
Prerađivačka industrija	2	6
Telekomunikacije	3	9
Željeznički, zračni i ostali promet	1	3
Računovodstveni, knjigovodstveni i revizijski poslovi; porezno savjetovanje	3	9
Ostalo	7	21
UKUPNO	33	100

Izvor: izrada autora

Najveći postotak ispitanika, njih 36%, bili su direktori pojedinih sektora. Nakon njih slijede voditelji odjela (28%), koji su obuhvaćali kontroling, računovodstvo i strateško planiranje, dok su 18% ispitanika bili direktori poduzeća. Tablica br. 2 daje nam detaljniji prikaz pozicije ispitanika u poduzećima u kojima je provedeno istraživanje.

Tablica 2.

Pozicija ispitanika u poduzeću

POZICIJA ISPITANIKA	BROJ PODUZEĆA	%
Direktor poduzeća	6	18
Direktor sektora	12	36
Financijski analitičar	1	3
Interni revizor	1	3
Koordinator odjela	1	3
Predsjednik uprave	1	3
Prodajni predstavnik	1	3
Referent za izvješća	1	3
Voditelj odjela	9	28
UKUPNO	33	100

Izvor: izrada autora

Ako se promatraju anketirana poduzeća, prema broju zaposlenih, vidljivo je kako su obuhvaćena poduzeća svih veličina.

Tablica 3.

Poduzeća prema broju zaposlenih

BROJ ZAPOSLENIH	BROJ PODUZEĆA	%
0-50	7	21
51-250	9	28
251- više od 1000	17	51
UKUPNO	33	100

Izvor: izrada autora

U tablici 4. su prikazana anketirana poduzeća prema godišnjem prometu. Važno je također napomenuti kako prema obliku vlasništva, najveći broj poduzeća, i to njih 16 ili 49%, je u privatnom vlasništvu. U stranom vlasništvu je 11 poduzeća, odnosno njih 33%, a preostalih 9% poduzeća nalazi se u državnome vlasništvu.

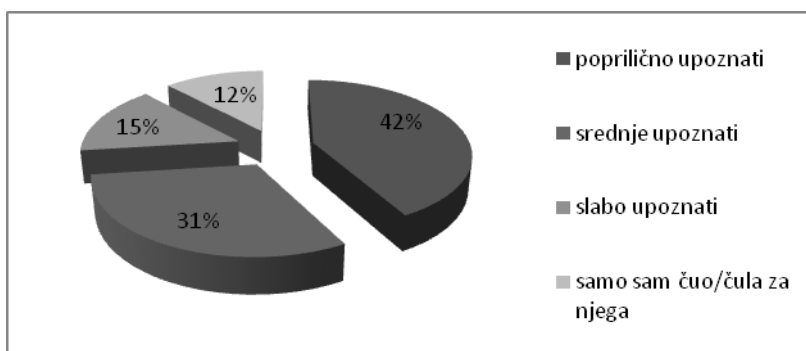
Tablica 4.

Poduzeća prema godišnjem prometu

VISINA PROMETA (kn)	BROJ PODUZEĆA	%
0-60.000.000	5	16
60.000.001-300.000.000	6	19
300.000.001- više od 1.200.000.001	21	65
UKUPNO	32 ¹⁷	100

Izvor: izrada autora

Istraživanje je pokazalo kako je najveći broj ispitanika, njih čak 79%, čulo za pojam bilance postignuća, dok preostalih 21% nije nikada čulo za pojam bilance postignuća. Od 26 poduzeća koja su čula za pojam bilance postignuća, njih 42% je poprilično upoznato sa samim pojmom, dok je njih 31% srednje upoznato. 15% ispitanika odgovorilo je kako je slabo upoznato s navedenim pojmom, a njih 12% je samo čulo za taj pojam.



Izvor: izrada autora

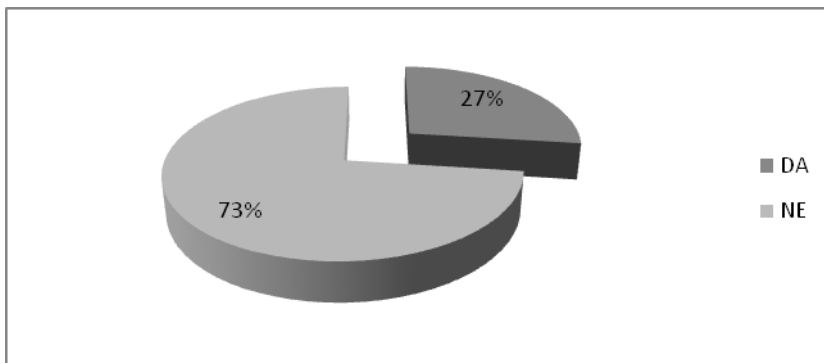
Slika 2. Poznavanje pojma bilance postignuća

Ovako veliki postotak ispitanika koji znaju što je bilanca postignuća, te veliki postotak onih koji su poprilično i srednje upoznati sa samim konceptom,

¹⁷ Istraživanje je provedeno na uzorku od 33 poduzeća, no jedno je poduzeće isključeno iz analize godišnjeg prometa s obzirom da se radi o neprofitnoj ustanovi, pa odgovor nije primjenjiv.

govori nam o velikom interesu za ovim alatom, kao i o sve većoj popularnosti ovoga koncepta u poduzećima u Republici Hrvatskoj.

Što se tiče primjene bilance postignuća u hrvatskim poduzećima, njih 9 ili 27% odgovorilo je kako njihovo poduzeće primjenjuje koncept bilance postignuća, dok je njih 24 ili 73% reklo kako njihovo poduzeće ne primjenjuje spomenuti koncept. Iako je veliki broj anketiranih poduzeća upoznat s konceptom,, samo mali broj njih zaista i koristi navedeni koncept.



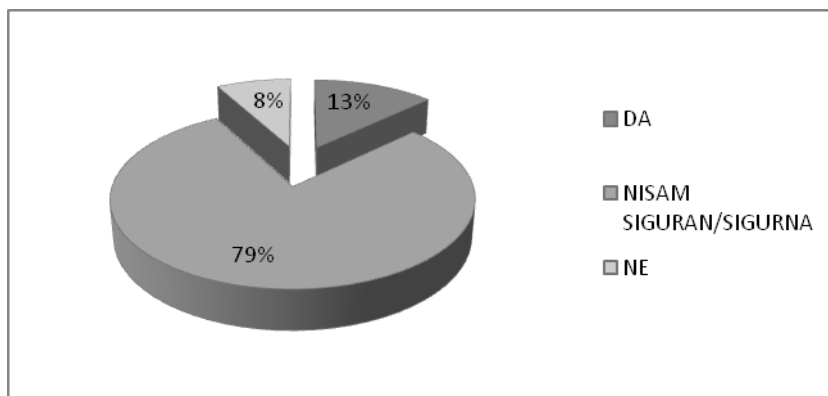
Izvor: izrada autora

Slika 3. Primjena bilance postignuća

U svega 4% poduzeća, u kojima nije implementiran, planira se implementacija sustava bilance postignuća, dok ga u 96% poduzeća ne planiraju implementirati.

Od 24 poduzeća koja su odgovorila kako ne primjenjuju koncept bilance postignuća, u samo dva poduzeća, odnosno u 8% poduzeća, ispitanici su odgovorili kako postoji potreba za implementacijom bilance postignuća u njihovo poduzeće. U 21% poduzeća, koja nemaju implementiran ovaj sustav, smatraju kako nema potrebe za njegovim uvođenjem, dok čak 71% njih nije sigurno postoji li potreba za njegovom implementacijom.

U samo 13% poduzeća, koja nemaju implementiran sustav bilance postignuća, ispitanici smatraju kako bi njegova implementacija pridonijela uspješnosti poslovanja njihovoga poduzeća. 8% njih smatra kako ovaj sustav ne bi pridonio poslovanju njihovoga poduzeća, dok ih u 79% poduzeća nije sigurno.



Izvor: izrada autora

Slika 4. Doprinos bilance postignuća poslovanju poduzeća

Kao najčešće razloge zbog kojih bilanca postignuća nije implementirana u njihovo poduzeće, ispitanici su naveli nedovoljno poznavanje samoga koncepta bilance postignuća (33%), zatim 29% njih smatra kako njegova implementacija ne bi pridonijela poslovanju poduzeća, dok je 25% njih navelo nešto drugo kao razlog. U 13% tih poduzeća postoji strah od prevelikih troškova i nekih potencijalnih problema, koji bi se mogli javiti prilikom njegove implementacije, a samo 4% njih navelo je kao razlog nezainteresiranost rukovoditelja i zaposlenika za sam koncept.

Tablica 5.

Razlozi neimplementiranja bilance postignuća u poduzećima

RAZLOZI NEIMPLEMENTACIJE	BROJ PODUZEĆA	%
Nedovoljno poznavanje samog koncepta bilance postignuća	8	33%
Nezainteresiranost rukovoditelja i zaposlenika za sam koncept bilance postignuća	1	4%
Implementacija bilance postignuća ne bi pridonijela poslovanju poduzeća	7	29%
Strah od prevelikih troškova i potencijalnih problema koji bi se mogli javiti prilikom implementacije bilance postignuća	3	13%
Nešto drugo	6	25%

Izvor: izrada autora

Rezultati istraživanja pokazali su da deveta od ukupnog broja poduzeća obuhvaćenih ovim istraživanjem, odnosno njih 27%, ima implementiran sustav bilance postignuća. U najvećem broju tih poduzeća (78%) sustav bilance postignuća implementiran je radi usklađivanja cjelokupnoga poslovanja poduzeća sa strategijom, u 67% poduzeća implementiran je kao sustav za poboljšanje poslovanja poduzeća, zatim u 33% poduzeća njime se koristi radi ostvarenja transparentnosti poslovanja i ostvarenja ranoga sustava upozorenja, dok se u 11% poduzeća rabi zbog prepoznavanja ključnih poslovnih procesa.

Tablica 6.

Razlozi implementacije bilance postignuća u poduzećima

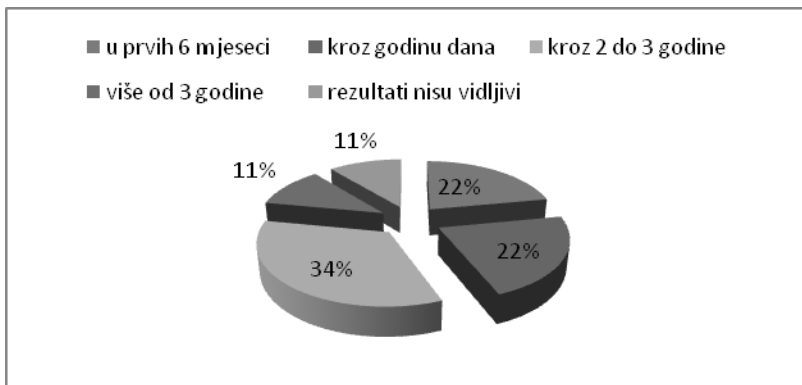
RAZLOZI IMPLEMENTACIJE	BROJ PODUZEĆA	%
Poboljšanje poslovanja poduzeća	6	67%
Uskladenost cjelokupnog poduzeća sa strategijom	7	78%
Prepoznavanje ključnih poslovnih procesa	1	11%
Ostvarenje transparentnosti poslovanja	3	33%
Ostvarenje ranog sustava upozorenja	3	33%

Izvor: izrada autora

S obzirom na to koliko se dugo bilanca postignuća primjenjuje, u najvećem broju poduzeća (34%) koristi se pet godina. U 22% poduzeća koristi se jednu godinu, dok se u 11% poduzeća koristi tri, četiri, devet odnosno četrnaest godina.

Proces implementacije za 56% anketiranih poduzeća trajao je manje od godine dana. Za 22% njih bile su potrebne jedna do dvije godine, a za ostalih 22% više od dvije godine.

Što se tiče vremena nakon kojeg su primijećeni prvi rezultati, njih 34% odgovorilo je kako su rezultati bili vidljivi kroz dvije do tri godine. 22% ispitanika tvrdi da su rezultati bili vidljivi u prvih šest mjeseci, odnosno kroz godinu dana, a 11% njih, ili 1 poduzeće, tvrdi kako su bili vidljivi nakon više od tri godine, odnosno da rezultati nisu vidljivi. Ovako mali postotak poduzeća kod kojih rezultati nisu vidljivi ukazuje na uspješnost i korisnost sustava bilance postignuća.

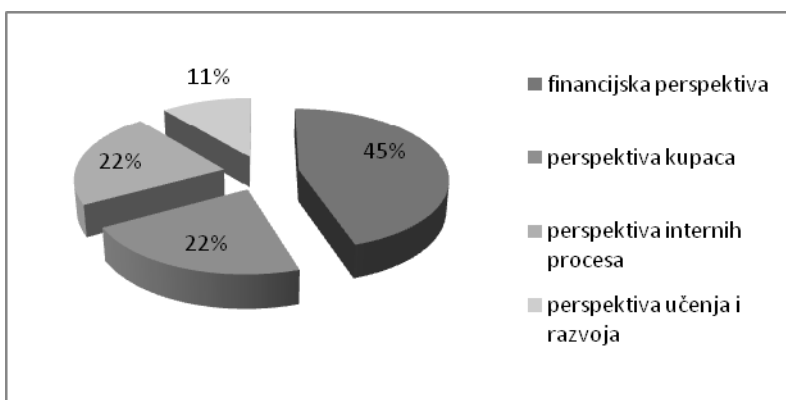


Izvor: izrada autora

Slika 5. Vidljivi prvi rezultati primjene bilance postignuća

U svih 9 poduzeća, koja primjenjuju sustav bilance postignuća, ispitanici su odgovorili kako unaprjeđuju sustav bilance postignuća u svome poduzeću. Najveći broj tih poduzeća, njih 45%, unaprjeđuje sustav bilance postignuća samo onda kada je to potrebno. U 33% poduzeća sustav bilance postignuća unaprjeđuje se jednom godišnje, dok se u 22% poduzeća unaprjeđuje svakih nekoliko godina.

Financijska perspektiva pokazala se kao najvažnija perspektiva u 45% poduzeća koja imaju implementiran sustav bilance postignuća. U 22% poduzeća najvažnije su perspektiva kupaca i perspektiva internih procesa, dok je u 11% poduzeća najvažnija perspektiva učenja i razvoja.



Izvor: izrada autora

Slika 6. Značajnost pojedinih perspektiva bilance postignuća u poduzećima

Kao koristi od sustava bilance postignuća, u najvećem broju poduzeća (67%), navodi se kako su njegovim korištenjem ostvarili bolje upravljanje poduzećem u cjelini, te kako im je sustav bilance postignuća omogućio bolje praćenje i ostvarenje zacrtane strategije. 22% poduzeća je korištenjem sustavom bilance postignuća poboljšalo financijske rezultate poslovanja u poduzeću, te je poduzeće postalo znatno produktivnije i uspješnije, dok je korištenje sustavom bilance postignuća omogućilo 11% poduzeća da prepozna ključne kupce i poveća vrijednost za njih.

Tablica 9.

Koristi od sustava bilance postignuća u poduzećima

KORISTI OD BILANCE POSTIGNUĆA	BROJ PODUZEĆA	%
Bolje upravljanje poduzećem u cjelini	6	67%
Poboljšanje financijskih rezultata poslovanja poduzeća	2	22%
Poduzeće je postalo znatno produktivnije i uspješnije	2	22%
Omogućuje poduzeću da prepozna ključne kupce i poveća vrijednost za njih	1	11%
Omogućuje bolje praćenje i ostvarenje zacrtane strategije	6	67%

Izvor: izrada autora

U 78% poduzeća, koja primjenjuju sustav bilance postignuća, ispitanici su odgovorili kako su zadovoljni sa sustavom. 11% njih, odnosno jedno poduzeće, odgovorilo je kako su jako zadovoljni, dok je preostalih 11% odgovorilo kako su samo djelomično zadovoljni.

U poduzećima u Republici Hrvatskoj, u kojima je sustav bilance postignuća implementiran, a koja su obuhvaćena ovim istraživanjem, svi ispitanici smatraju da implementacija sustava bilance postignuća ima smisla i da bi mogla znatno poboljšati poslovanje svakoga poduzeća, ako se uloži dovoljno truda u samu implementaciju i razvoj. Također, velika većina ispitanika, njih 67%, smatra kako je korisno i financijski isplativo implementirati sustav bilance postignuća i u malim poduzećima.

Važno je ipak napomenuti kako je ograničenje istraživanja činjenica da u Republici Hrvatskoj ne postoji mnogo poduzeća koja primjenjuju sustav bilance postignuća u svojem poslovanju, pa je samim time i mogućnost za studioznije istraživanje znatno smanjena. Stoga, u budućim istraživanjima svakako bi trebalo, uz anketni upitnik, koristiti dubinske intervjuve kako bi se dobio detaljniji prikaz analiziranog alata.

5. ZAKLJUČAK

U suvremenim uvjetima poslovanja, koja su obilježena dinamikom i kompleksnošću, tradicionalni sustavi mjerenja uspješnosti zbog brojnih nedostataka, kao što su orijentacija na prošlost, nedostatak komunikacijske strategije i kratkoročna orijentacija, više nisu korisne. Tradicionalna orijentacija na financijske pokazatelje teško prepoznaje strateške ciljeve i nerealno iskazuje rezultat pojedinoga poduzeća. Zato je važno razvijati nove sustave strateškoga menadžmenta koji omogućuju sagledavanje poduzeća kao cjeline i provođenje strategije poslovanja.

Bilanca postignuća alat je koji omogućuje poduzećima da svoje strateške ciljeve prenose na svakoga zaposlenika, te da ih usklađuju sa svakodnevnim aktivnostima. Smisao bilance postignuća nije zamjena financijskih pokazatelja nefinancijskim, već je to nadopunjavanje i integracija u cjeloviti sustav. Kaplan i Norton odredili su četiri perspektive koje je potrebno razmatrati istodobno, ali istovremeno one predstavljaju osnovu koja je apsolutno fleksibilna i nadogradiva i moguće ju je nadopuniti drugim perspektivama, ovisno o vrsti poslovanja.

Rezultati empirijskog istraživanja pokazali su da mali broj poduzeća zaista i primjenjuje bilancu postignuća. Kao najčešće razloge neimplementiranosti sustava u poduzeća, ispitanici su naveli nedovoljno poznavanje samoga koncepta i korištenje drugim sustavima mjerenja uspješnosti poslovanja. Ipak ovaj mali broj poduzeća koji je uveo sustav bilance postignuća u svoje poslovanje, dovoljan je da pokaže drugima da se isplati. Tome u prilog ide činjenica da su sva poduzeća koja primjenjuju sustav bilance postignuća zadovoljna njime. Također, poduzeća koja ga primjenjuju, navela su brojne koristi kao što su ostvarenje boljeg upravljanja poduzećem u cjelini, mogućnost boljeg praćenja i ostvarenja zacrtane strategije, poboljšanje financijskih rezultata i mnoge druge. Ovo je još samo jedan dokaz važnosti sustava bilance postignuća u poduzećima i njegove uspješnosti kad se uvede kvalitetno, ozbiljno i uz mnogo truda.

LITERATURA

Belak, V. (2002), *Bilanca postignuća (Balanced Scorecard) u planiranju i praćenju rezultata poslovanja*, Računovodstvo, revizija i financije, 12(11): 20-29.

Dogan, D. I. (2007), *Poslovna strategija Balanced Business Scorecard*, Računovodstvo, revizija i financije, 17(9): 78-84.

Dražić Lutilsky, I., Perčević, H. (2007), *Uravnotežen sustav mjerenja rezultata – BSC model*, Računovodstvo i financije, 53(6): 40-44.

Janković, S. (2007), *Zašto Balanced Scorecard (BSC) koristi menadžmentu*, Računovodstvo i financije, 53(11): 176-178.

Kaplan, R. S., Norton, D. P. (2007), *Using the Balanced Scorecard as a strategic management system*, Harvard business review, 85(7/8): 150-161.

Kaplan, R. S., Norton, D. P. (2010), *Uravnotežena tablica rezultata: prevođenje strategije u djelovanje*, Mate, Zagreb

Matić, M. (2008), *Balanced Scorecard kao instrument poslovnog uspjeha*, magistarski rad, Ekonomski fakultet Zagreb

Niven, P. R. (2007), *Balanced scorecard – korak po korak: maksimiziranje učinka i održavanje rezultata*, Masmedia, Zagreb

Norton, D. P., Kappler, F. (2000), *Balanced scorecard best practices*, Controlling, Jg.12(H.1): 15-22.

Osmanagić Bedenik, N. (2004), *Balanced Scorecard – model mjerenja ukupnog postignuća*, Suvremeno poduzetništvo, 11(5): 3-12.

Osmanagić Bedenik, N. (2004), *Kontroling – Abeceda poslovnog uspjeha*, Školska knjiga, Zagreb

Papeš, R. (2009), *Istraživanje primjene balanced scorecard metodologije u hrvatskim poduzećima*, magistarski rad, Ekonomski fakultet Zagreb

Pavlek, Z. (2006), *Balanced Scorecard – najinventivniji upravljački model*, Računovodstvo, revizija i financije, 16(10): 121-126.

Smullen, J. (1997), *Balanced scorecards and activity-based management: the practical application*, Pitman Publishing, London

The Palladium Group. *Hall of Fame Organizations* [online]. Dostupno na: www.thepalladiumgroup.com/about/hof/Pages/HofViewer.aspx [20.07.2012.]

The Palladium Group. *Palladium Balanced Scorecard Hall of Fame for Executing Strategy* [online]. Dostupno na: www.thepalladiumgroup.com/ABOUT/HOF/Pages/Overview.aspx [20.07.2012.]

Najla Podrug, PhD

University of Zagreb
Faculty of Economics and Business Zagreb
E-mail: npodrug@efzg.hr

Ivona Vrdoljak Raguž, PhD

University of Dubrovnik
Department of Economics and Business Economics
E-mail: ivona.vrdoljak@unidu.hr

Ivana Pavković, MA

Student, Faculty of Economics and Business Zagreb

RESEARCH ON THE APPLICATION OF THE BALANCED SCORECARD AMONG THE CROATIAN COMPANIES

Summary

The Balanced Scorecard concept was developed in the early 1990s as a tool that enables companies to clarify their vision and strategy. The Balanced Scorecard is a communication tool, a measurement system and a system of strategic management. The experience of many companies that have applied this model is a proof that the Balanced Scorecard may advance the company's business if introduced seriously and in the right manner. The research on the application of the Balanced Scorecard has shown that a large majority of managers in Croatian companies are familiar with Balanced Scorecard, but only a small number actually apply it. The research has also proven that all companies applying the concept are satisfied with it. As the greatest benefits they emphasize: achievement of better management of the company as a whole and possibility of better monitoring and implementation of the planned strategy. This work endeavors to encourage companies to direct their business operation to the future, to start developing awareness of strategic management and understand advantages that application of this tool provides.

Keywords: *Balanced Scorecard, Balanced Scorecard application, Croatian companies*

JEL classification: *L1, L21, M21*