

UPRAVLJAČKO RAČUNOVODSTVO U BALANCED SCORECARD ORGANIZACIJAMA

dr. sc. Vladimir Grebenar, predavač, Visoka škola za ekonomiju, poduzetništvo i upravljanje Nikola Šubić Zrinski (Zagreb) i Vinkoprom d.o.o.
Kneza Mislava 26, 32100 Vinkovci, Hrvatska
Telefon: +385 99 4394 044, e-mail: vladimir.grebenar@gmail.com

SAŽETAK

Krajem 80-ih godina prošloga stoljeća i usporavanja razvoja znanstvene discipline upravljačkog računovodstva, Activity-Based Costing (ABC) sustav pokrenuo je pravu revoluciju u području upravljačkog računovodstva. Početkom 90-ih godina nastaje Balanced Scorecard model poslovnog upravljanja pod utjecajem nove filozofije u upravljanju troškovima. Snažnim razvojem informacijskih tehnologija pristup upravljanju troškovima ima sve veće značenje u suvremenim organizacijama. Računovodstveni sustav prelazi okvir tradicionalne računovodstvene funkcije i obuhvaća čitav poslovni sustav. Inovacije u pristupima upravljanju troškovima mogu potaknuti snažnu konkurentnu prednost, ali ne samo na području operacijskog menadžmenta i racionalizacije troškova poslovanja, već prije svega na pozitivnim učincima u stvaranju snažne ekstrinzične organizacije rada. Proces izgradnje suvremenog upravljačko-računovodstvenog sustava zahtijeva organizacijske promjene i organizacijsko učenje. Mnoga suvremena poduzeća ne uspijevaju izgraditi održivu i učinkovitu poslovnu organizaciju, zanemarujući pri tome značaj i nužnost sustava upravljačkog računovodstva. Poslovne organizacije koje su upravljane prema Balanced Scorecard poslovnom modelu ne mogu stvoriti dugoročnu održivost bez upravljačko-računovodstvenog sustava koji je u srcu tog modela. Cilj ovoga rada je objasniti važne aspekte izgradnje upravljačko-računovodstvenog sustava i njegove integracije u poslovni sustav prilikom čega je organizacijsko učenje jedan od važnih preduvjeta uspješne integracije. U istraživanju se primjenjuje metoda kompilacije pregledom suvremene literature drugih autora i metoda modeliranja u pojašnjavanju integracije upravljačkih procesa.

Ključne riječi: upravljačko računovodstvo; sustav; Balanced Scorecard; organizacijsko učenje

1. UVOD

Menadžment koji želi izgraditi suvremenu, inovativnu i poduzetničku organizaciju najprije mora izgraditi upravljačko – računovodstveni sustav koji gubi svoj funkcijski dizajn i poprima holističku organizaciju računovodstva. Namjeravaju li se mjeriti svi ključni procesi stvaranja dodane vrijednosti, zaposlenici moraju postati *financijski i intrapoduzetnički pismeni* kako bi se osigurala održivost inovativne i poduzetničke organizacije. Novi pristupi upravljanja poslovnim organizacijama zahtijevaju nova znanja na raznim razinama organizacije. Više nije dovoljno da menadžment misli i donosi odluke, a radnici na operativnim razinama izvršavaju aktivnosti bez interesa o učinkovitosti onoga što rade. Izvrsno dizajnirane organizacije sposobne su iskoristiti sav intelektualni kapital organizacije, a to postaje konkurentska prednost.

Eminentna akademska imena iz upravljačkog računovodstva u svojim djelima ne bave se problemom implementacije upravljačko - računovodstvenog sustava na sve razine organizacije. Holistički računovodstveni sustav već su predstavili pionir upravljačkog računovodstva C. T. Horgren (2012: 199) kroz svoj model „računovodstva odgovornosti“ kojeg je razvio ‘60-ih godina prošlog stoljeća i R. S. Kaplan (2012: 342) kroz svoj model „računovodstveno kontrolni upravljački sustav“ (MACS) kao prototip tradicionalnom Horngrenovom modelu. Suvremena literatura akademskih prvaka i ona literatura koja se referira na znanstvena dostignuća ne bavi se u većem opsegu problemom implementacije tih sustava i smjernicama za implementaciju.

Suvremena literatura obiluje kvantitativnim istraživanjima i statističkim pokazateljima kakva su obilježja poduzeća koja su uspješno primijenila upravljačko – računovodstveni sustav i druge modele poslovnog upravljanja. Međutim, odgovor koliko je neki novi upravljački model uspješno primijenjen u nekoj organizaciji je relativan, jer znanost ne objektivizira pokazatelje uspješnosti primjene nekog modela. Uobičajeno se pretpostavlja da je uspješnost primjene nekog upravljačkog modela determinirana i u korelaciji s boljom poslovnom učinkovitošću u odnosu na konkurenciju ili prosjek djelatnosti. Je li to uvijek tako? Na razini uzorka i populacije uglavnom vrijedi takvo pravilo, ipak neka poduzeća u određenom razdoblju imaju bolje poslovne rezultate više kao splet tržišnih okolnosti, a manje kao splet uspješnosti i dobrih odluka menadžmenta. Spoznaje kvantitativnih studija od male su pomoći za praktične probleme s kojima se suočavaju dizajneri organizacija.

Kvantitativnim istraživanjima nedostaje širine i dubine u istraživanjima fenomena unutar poslovnih organizacija sa svrhom povezivanja uzroka i posljedica zbog ograničenosti istraživačkih instrumenata. Kvantitativne studije statistički generaliziraju. Je li moguće da neka poslovna organizacija primijeni upravljačko - računovodstveni sustav i druge suvremene modele upravljanja i ne ostvaruje iznadprosječne poslovne rezultate. Naravno da jest i to se zasigurno događa. Zato su mnoge kvantitativne studije nedovoljno pogodne za rješavanje otvorenih pitanja primjene nekog poslovnog modela, u ovom slučaju upravljačko - računovodstvenog sustava. Nedostaje istraživanja na poslovnim slučajevima koja mogu ponuditi smjernice i rješenje problema s kojim se mnogi dizajneri poslovnih organizacija suočavaju.

Ovaj je rad namijenjen dizajnerima poslovnih organizacija i onima koji se namjeravaju suočiti s realnim problemom kako mjeriti uspješnost ostvarenja poslovne strategije kroz svakodnevne operativne aktivnosti. Poseban je problem kako motivirati zaposlenike koji će postati dio upravljačko – računovodstvenog sustava koji bilježi poslovne podatke i stvara vjerodostojnu informacijsku podlogu za odlučivanje i nadgrađivanje.

Svrha ovog rada je temeljem kvalitativnog istraživanja metodom slučaja razviti pristup rješenju problema integracije zaposlenika u upravljačko – računovodstveni sustav kroz organizacijsko učenje kako bi se za dizajnere poslovnih organizacija generirale ključne smjernice u nekoliko koraka za rješenje problema.

Fenomen kojim se ovaj rad bavi je sustavno smanjivanje otpora zaposlenika kao barijera integraciji upravljačko – računovodstvenog sustava u poduzeće, odnosno otpora prema dizajniranju organizaciji prema centrima odgovornosti.

Temeljno istraživačko pitanje je kako integrirati ljudske resurse u organizaciju prema centrima odgovornosti i kako pristupiti problemu otpora organizacijskom učenju koji postoje u dizajniranju organizacije prema centrima odgovornosti?

Pitanja koja proizlaze iz temeljnog pitanja su:

- Što su uzroci otpora organizaciji prema centrima odgovornosti?
- Koji je najbolji način komunikacije nužnih promjena zaposlenicima?
- Koje su očekivane reakcije zaposlenika na najavljene promjene?
- Kako selektirati ključne zaposlenike koji su spremni na uvođenje promjena?
- Kako zadržati i motivirati zaposlenike koji su neodlučni?
- Kako promijeniti organizacijsku kulturu poduzeća?
- Kako upravljati procesima izgradnje zaposlenika sa svrhom jačanja održivosti i učinkovitosti sustava?

2. METODOLOGIJA

U suvremenoj literaturi nedostaje smjernica, tehnika i alata za povezivanje upravljačko – računovodstvenog sustava sa organizacijom prema centrima odgovornosti. Razlozi ovog jaza u literaturi su u činjenici da suvremena znanstvena literatura tek u nekim slučajevima uspijeva premostiti ovaj problem i čitatelja navesti na razmišljanje o rješenju problema u stvarnom životu. Kada analiziramo literaturu koja se bavi primjenom upravljačkih modela u poslovnim organizacijama može se zaključiti da se na temelju kvantitativnih istraživanja kakvih je u suvremenoj literaturi najviše ne mogu spoznati neke uzročno - posljedične veze koje se nalaze na dubljim razinama poslovne organizacije, a koje nisu zahvaćene istraživačkim pitanjem. Upravo radi

toga razloga metoda slučaja postaje sve više pogodna za istraživanje fenomena u organizacijama koji se ne mogu objasniti kvantitativnim istraživanjem.

Kvalitativno istraživanje u ovom radu se provodi metodom slučaja na primjeru odabranog poduzeća Vinkoprom d.o.o. sa sjedištem u Vinkovcima, istočna Slavonija čija je osnovna djelatnost maloprodaja i veleprodaja neprehrambene trgovačke robe. Poduzeće je u svom četverogodišnjem strateškom ciklusu provelo značajne organizacijske promjene. Poslovna strategija temelji se na Balanced Scorecard modelu. Izgrađen je sustav strateškog i operativnog upravljanja procesima. Također, izgrađen je sustav upravljanja projektima pa organizacija rada postaje sve više matrična. Temeljne vrijednosti integrirane su u sve ključne procese, a dizajniranjem organizacije prema centrima odgovornosti integrirani su strateški, operativni i projektni sustavi upravljanja. Menadžment poduzeća izgradio je i druge modele upravljanja kroz izvršavanje strateških inicijativa. Prije svega, „open-book menadžment“ model upravljanja poduzećem omogućio je zaposlenicima uvid u segmentne financijske izvještaje što je bio preduvjet u podjeli ostvarene dobiti po segmentima sa zaposlenicima. Sustav kompenzacije rada temelji se na primjeni Vroomovog teorijskog modela očekivanja. Zaposlenici svoja očekivanja kompenzacije rada temelje na sustavu mjerenja učinkovitosti, odnosno rezultatima svoga rada. Poslovni slučaj je primjer tranzicije jednog brzorastućeg poduzeća upravljano vlasničkim poduzetničkim stilom u intrapoduzetničku organizaciju rada temeljenu na snažnom delegiranju odgovornosti i na organizaciji prema centrima odgovornosti.

Prema Yin R. K. (1994:20) metoda slučaja odgovara na pitanja: „tko“, „gdje“, „što“, „kako“ i „zašto“. Ovaj rad odgovara na pitanja: „što“, i „kako“. Drugim riječima, temeljna istraživačka pitanja su što su uzroci otpora organizaciji prema centrima odgovornosti i kako pristupiti rješenju tog problema. Analizira se jedno poduzeće kroz devet jedinica analize (devet centara odgovornosti) i na temelju dobivenih spoznaja izvršava analitičko generaliziranje.

3. PREGLED LITERATURE

Niti jedan model i dizajn organizacije prema suvremenim upravljačkim modelima nije moguć ako se u prvom koraku ne kreira suvremeni upravljačko – računovodstveni sustav. Drugim riječima, niti jedan sustav nije održiv ako se ne mogu mjeriti varijable sustava. Suvremene, učinkovite i konkurentne poslovne organizacije uvode potpunu kontrolu kvalitete procesa (TQM), a to zahtjeva mjerenje procesa, odnosno ključnih varijabli procesa. U svom bestselleru, kreatori Balanced Scorecard modela strateškog upravljanja sa svrhom da opravdaju potrebu mjerenja svih procesa pozvali su se na izjavu Britanskog znanstvenika Lorda Kelvina iz 1894. godine. „*Ja često kažem da kad možeš mjeriti ono o čemu govoriš i izraziti to u brojkama, možeš o toj pojavi spoznavati, ali kad ne možeš mjeriti, kada ne možeš izraziti u brojkama, tvoje je znanje tanko i nedovoljno.*“ (Kaplan, R., Norton, P., 2008: 84). Dakle, može se generirati zaključak koji potvrđuje da su u suvremenom menadžmentu procesi u organizaciji usmjereni stvaranju dodane vrijednosti i zato su mjereni sa svrhom sto učinkovitijeg upravljanja i stvaranja konkurentne prednosti.

Postoje značajne prepreke i otpori u poslovnoj organizaciji kada se u poslovnu organizaciju želi integrirati upravljačko – računovodstveni sustav. Takve prepreke se mogu spoznati na razini pojedinca, a nisu determinirane samo razmišljanjem i znanjem pojedinca o svrsi računovodstva u organizaciji, već naprotiv spremnosti pojedinca da preuzme odgovornost i djeluje proaktivno.

Horngrenov model računovodstva odgovornosti temeljio se na odgovornosti menadžera za poslovne rezultate. „Svaki menadžer, bez obzira na razinu organizacije, odgovoran je za centar odgovornosti. Centar odgovornosti je dio, segment ili podsegment u organizaciji čiji je menadžer odgovoran za specifični splet aktivnosti. Što je viša razina menadžmenta, veća je odgovornost.“ (Horngren, Datar, Rajan, 2012: 199). Dakle, Horngrenov sustav računovodstva odgovornosti odnosi se na menadžere, ne na sve zaposlenike. Horngrenov sustav više je odgovarao generalnom Druckerovom upravljačkom sustavu „Management by Objectives“ (MBO). Drucker je također smatrao da je nužno poslovnu strategiju spustiti na razinu menadžera i kaskadno upravljati organizacijskim jedinicama. Računovodstvo odgovornosti bio je odgovor na takav izazov. Kada se govori o računovodstvu odgovornosti zahtjeva se odgovornost menadžera. Suvremeni menadžment otišao je korak dalje, do razine radnika koji izvršava operacije u stvaranju dodane vrijednosti.

Kaplanov „Management Accounting and Control System“ (MACS) temelji se na Kaplan – Nortonovom integriranom upravljačkom sustavu „Šest koraka“, odnosno Balanced Scorecard modelu koji je drugi od šest koraka strateškog procesa. Kaplan i Norton (1996: 199) postavljaju temeljnu hipotezu Balanced Scorecard modela: „U idealnom svijetu, svaka osoba u organizaciji od ureda uprave do svih operativnih razina, razumjet će strategiju i kako će njegove ili njezine individualne aktivnosti podržati „viziju“. Balanced Scorecard omogućava takvo top-to-bottom usmjeravanje.“ Matsumura, Kaplan i dr. (2012: 355) smatraju da je tradicionalan sustav računovodstva odgovornosti zastario za potrebe stvaranja konkurentске prednosti poduzeća. Poduzeća danas ostvaruju konkurentsku prednost u internim procesima koja stvaraju dodanu vrijednost. Interne procese provode svi zaposlenici organizacije, pa se zahtjeva odgovornosti svih zaposlenika za poslovnu uspješnost. Usredotočenost se spušta na najniže hijerarhijske razine u poslovnoj organizaciji. Štoviše, konkurentska se prednost stvara kontinuiranim unapređenjima proizvodnih procesa.

Kontinuirano inoviranje i unapređivanje procesa u poslovnoj organizaciji zahtjeva kontinuirane promjene u manjem ili većem opsegu. „Jedan organizacijski problem s kojim se često suočavaju dizajneri organizacije je otpor promjenama jednog dijela zaposlenika. Zaposlenici na svim razinama mogu osjećati prijetnje promjenama koje su najavljene. Neke od najvećih prijetnji su mogući gubitak posla, premeštaj na drugo radno mjesto, povećanje odgovornosti trenutnog radnog mjesta, promjene u okruženju rada, promjene plaće ili jednostavno strah od neizvjesnosti i anksioznost.“ (Matsumura, Kaplan, i dr. 2012. 355).

Isti autori (2012: 355) smatraju da „osnaživanje zaposlenika u MACS dizajniranoj organizaciji zahtjeva dva bitna elementa: omogućavanje zaposlenicima da sudjeluju u donošenju odluka i osiguravanje da zaposlenici razumiju informacije koje koriste i generiraju.“ Dakle, kada se govori o MACS organizaciji računovodstva kao suvremen-

om upravljačko – računovodstvenom sustavu, zahtjeva se individualna odgovornost svih zaposlenika za financijske i nefinancijske pokazatelje operacija koje izvršavaju.

Kada govorimo o MACS-u kao upravljačko – računovodstvenom sustavu postavlja se pitanje gdje takav sustav smjestiti u organizaciju. Međutim, pokušaj smještanja MACS-a u neku funkciju je pogrešan pristup implementaciji. MACS je holistički sustav, znači da prožima čitavu organizaciju, a ne samo jednu funkciju sustava. Matsumura, Kaplan i dr. (2012: 342) jasno interpretiraju MACS kao kontrolni sustav, međutim takav sustav nema svrhu ako poslovna organizacija nije upravljana prema Demingovom modelu kvalitete, odnosno ako nisu jasno definirana sva četiri koraka: Plan – Do – Check – Act. Zaposlenici u dobro dizajniranim suvremenim organizacijama planiraju pomoću informacija koje generira MACS. Izvršavanje procesa kontrolira se u odnosu na plan i na takav je način svrha MACS-a da kontrolira dobro dizajnirane procese.

4. ISTRAŽIVANJE

Poduzeće Vinkoprom d.o.o. integriralo je u svoj upravljački sustav MACS. Dizajn MACS-a nadilazi funkciju računovodstva, a u procesima bilježenja financijskih podataka i korištenja informacija sudjeluje veliki broj zaposlenika kroz čitavu organizaciju. U poslovnoj organizaciji postoji preko dvadeset segmenata koji su profitni centri odgovornosti, više od deset segmenata koji su prihodovni centri odgovornosti i sedam segmenata koji su troškovni centri odgovornosti. Više od trideset zaposlenika svakodnevno evidentira poslovne događaje koji imaju izravan utjecaj na točnost informacijske podloge, segmentne izvještaje i poslovne odluke. Segmentni izvještaji temelje se na holističkoj metodi (Grebenar, V., 2016) prema kojoj se generiraju vrlo precizni i pravovremeni izvještaji o segmentnoj učinkovitosti za mjesečna i kumulativna vremenska razdoblja.

Poslovna strategija poduzeća temelji se na Balanced Scorecard modelu i sadrži dvadeset strateških inicijativa. Prva strateška inicijativa i strateški projekt u organizaciji je bio izgradnja održivog MACS sustava, a druga izgradnja „trajno učeće organizacije“. Poduzeće je izradilo projektni plan „MACS“, prijavilo projekt za financiranje EU sredstvima i dobivenim sredstvima kupilo sav potreban hardver i softver za IT podršku mjerenju procesa. Također, istim su sredstvima kupljeni softverski moduli za bilježenje i automatsku obradu podataka kako bi se generirali segmentni financijski izvještaji čija je svrha kontrola strateških i operativnih procesa i nagrađivanje poslovne uspješnosti zaposlenika. Menadžment poduzeća spoznao je da neće biti moguće dugoročno održati MACS u organizaciji ako zaposlenici koji trebaju donositi odluke i koje treba nagraditi za ostvarene rezultate ne postanu financijski, poduzetnički i menadžerski pismeni.

Projekt izgradnje MACS-a imao je svrhu izgraditi održiv sustav mjerenja učinkovitosti procesa, sustav ima četiri bitna elementa, od kojih je četvrti posebno kritičan za održivost sustava:

1. hardver i softver računalne opreme za obradu podataka,

2. programski moduli ERP-a za knjiženje i obradu podataka,
3. procedure za bilježenje poslovnih podataka i
4. kapaciteti zaposlenika za razumijevanje segmentnih izvještaja.

Početak izvršavanja novog strateškog plana započeo je s projektom izgradnje i implementacije MACS-a, a u ovom istraživanju od posebne je relevantnosti ponašanje zaposlenika prilikom integriranja MACS-a u poslovnu organizaciju. Prvi korak koji je menadžment poduzeća poduzeo bio je komunikacija s ključnim zaposlenicima poduzeća. Nova poslovna strategija predstavljena je većem broju zaposlenika. Argument koji se mogao čuti kao opravdanost otporima za uvođenje poslovne strategije je da *„nema potrebe mijenjati smjer i mjeriti segmente poduzeća jer smo svi jedna obitelj, sve je do sada bilo dobro i zašto mijenjati postojeće procese“*.

MACS i izgradnja „trajno učeće organizacije“ (Learning Organization) inicirani su već u prvoj godini a prve aktivnosti su bile komunikacija sa zaposlenicima. Može se konstatirati da su zaposlenici iskazivali različite stavove o MACS-u, jednako kao i o strategiji općenito, a koji se mogu kategorizirati u sljedeće skupine:

- vlasnici – menadžeri s pozitivnim stavom o promjenama,
- zaposlenici višeg, srednjeg i nižeg menadžmenta s pozitivnim stavom o promjenama,
- zaposlenici višeg, srednjeg i nižeg menadžmenta s otporima promjenama,
- radnici s pozitivnim stavom o promjenama i
- radnici s otporima promjenama.

Promjene koje su se u sljedeće tri godine dogodile u čitavom poduzeću su najizravnije potaknute MACS-om i programiranim cjeloživotnim obrazovanjem, a razlog je u činjenici što MACS mjeri sve procese u poduzeću pa je zahtjev menadžmenta da svi donositelji odluka moraju postati financijski i intrapoduzetnički pismeni za razumijevanje informacija za donošenje odluka. Izgradnja MACS-a bez izgradnje trajno učeće organizacije ne bi bila moguća.

Menadžment poduzeća je temeljem poslovne strategije počeo provoditi tri vrste školovanja zaposlenika:

- a. formalno školovanje – više od dvadeset zaposlenika upisalo je stručni studij poduzetništva uz sufinanciranje poduzeća, a studenti su mogli postati svi zaposlenici koji su to htjeli,
- b. neformalno školovanje – niz programa stručnog usavršavanja za menadžment poduzeća i stručnog osposobljavanja za radnike poduzeća,
- c. informalno školovanje – sustavna diseminacija primjenjivih znanja unutar poduzeća između samih zaposlenika.

Predavanja, treninzi, radionice i usavršavanja su bili tako strukturirani da su zaposlenici mogli suvremenu teoriju menadžmenta primijeniti u svom radu. Jačanjem kapaciteta iz drugih područja znanja neizravno su ojačani kapaciteti zaposlenika za MACS. Predavanja i radionice za zaposlenike za potrebe MACS-a održavala su se u kontinuitetu i paralelno s drugim programima obrazovanja, a takva strukturirana školovanja jačala su kapacitete za sustavno rješavanje problema. Zaposlenici su značajno promijenili svijest o važnosti MACS-a i drugih strateških inicijativa, također i o koristima poslovnih informacija o učinkovitosti za donošenje poslovnih odluka.

Broj zaposlenika motiviranih da nastave provoditi promjene, odnosno nastave s procesom osobne profesionalne izgradnje za potrebe upravljačkih sustava je nakon nekog vremena postao značajno veći u odnosu na broj zaposlenika koji su i dalje iskazivali otpore. Vrijeme potrebno za značajnu dominaciju pozitivnih snaga nad otporima bilo je oko godine dana, a nakon dvije godine od početka promjene strateškog smjera otpori su praktično nestali.

Indikativna je spoznaja da je dobro dizajniranim MACS-om i dobro strukturiranim dualnim programima cjeloživotnog obrazovanja jedan dio zaposlenika višeg i srednjem menadžmenta iskazao namjeru da zamjeni radno mjesto manje odgovornim. U pravilu, to su bili zaposlenici koji su u početku iskazivali otpore promjenama, a nakon nekog vremena izgradili svijest da se mogu bolje ostvariti na drugim manje odgovornim radnim mjestima. Zahtjeve za premještanjem na manje odgovorna radna mjesta zaposlenici su počeli generirati u razdoblju nakon godine dana od početka promjena. Organizacijska kultura se nakon toga potpuno promijenila. Organizacija je postajala sve više intrapoduzetnička i proaktivnija. Motiviranost zaposlenika potaknuta željom za znanjima je postala dio kulture rada. Organizacijska znanja su dobila visoku vrijednost u organizaciji.

Od trenutka kada su relevantne poslovne informacije postale dostupne, a budžeti po segmentima konvencijom prihvaćeni između centara odgovornosti, nastupili je novo razdoblje u povijesti poduzeća. Mogućnost kontrole u vrlo kratkim intervalima kvalitativnih i kvantitativnih rezultata doprinijela je prirodnoj selekciji menadžera poduzeća. Najodgovornija radna mjesta preuzeli su pojedinci koji u prvo vrijeme nisu uopće bili u fokusu za viši izvršni menadžment poduzeća. Zamjena uloga na ključnim radnim mjestima poduzeća dogodila se nakon godine dana. Međutim, izgradnja novih menadžera spremnih preuzeti odgovornost za složenije probleme i sposobnih rješavati probleme trajala je najmanje tri godine. Nakon razdoblja od tri godine poduzeće je značajnije poboljšalo poslovnu učinkovitost poslovanja u odnosu na razdoblje prije implementacije MACS-a. Strateški ciljevi poduzeća u pogledu rasta plaća i poslovne učinkovitosti ostvareni su u planiranim rokovima.

5. ZAKLJUČAK

Strateški proces provedbe nove poslovne strategije praktično sa sobom nosi u većem ili manjem opsegu organizacijske promjene. Suvremeni menadžment mora se temeljiti na Demingovom PDCA modelu. Drugim riječima, svim procesima u poduzeću, strateškim, operativnim i projektnim mora se upravljati na kvalitetan način,

jer samo takav pristup omogućava kontinuirano unapređenje procesa. Jedan od najvećih organizacijskih izazova suvremenog menadžmenta je kako objektivizirati ključne pokazatelje učinkovitosti i kako ih izmjeriti u realitetu istine. MACS je središte poslovne strategije, jer je riječ o kontrolnom sustavu koji nadzire sve procese u poslovnoj organizaciji koji stvaraju dodanu vrijednost. Dakle, poduzeće ima mnogo različitih procesa, ali se svi slijevaju u jednu točku kontrole (*check*) koja nadzire uspjehnost poslovne organizacije na svim razinama.

Implementacija MACS-a ne može biti samo jedan projekt za sebe, naprotiv MACS integrira sve procese pa je za rješenje ovog problema nužan sustavan pristup implementaciji MACS-a. MACS otvara nove vidike menadžmenta, a proces izgradnje menadžmenta je dugotrajan i spor. Naime, proces profesionalne izgradnje menadžmenta sa svrhom da procesima u poslovnoj organizaciji upravlja na kvalitetan način kontinuirano unapređujući te iste procese nije moguć u kratkom roku. Prema ovom istraživanju potrebno je do tri godine da se menadžment osposobi za dostizanje izvrsnosti u procesima koji stvaraju dodanu vrijednost.

Istraživanje u ovom radu metodom slučaja dokazuje na odabranom poduzeću nužnost planiranja dugoročnih programa stručnih usavršavanja i raznih edukacija za zaposlenike koji nisu samo troškovno i upravljačko računovodstvo, već i sva druga područja znanja. Zaposlenici upravljaju raznim procesima, a za razne procese zahtijevaju se interdisciplinarna znanja. Interdisciplinarna znanja izravno utječu na povećanje učinkovitosti izvršavanja procesa. Jedno je područje znanja zajedničko svim razinama menadžmenta i svim procesima: troškovno računovodstvo. „*Sustav upravljanja troškovima je središnji sustav mjerenja učinkovitosti poznatiji kao MACS.*“ (Matsumura, Kaplan, i dr. 2012: 342). Zbog neprocjenjivo važnog značenja kontrole u poslovnim organizacijama MACS postaje središte poslovne strategije.

MACS je holistički sustav, a takav se sustav ne može razumjeti ako se proučava samo troškovno i upravljačko računovodstvo kao središte tog sustava. Značenje i veću svrhu MACS-a zaposlenici mogu spoznati svladavanjem svih drugih za poduzeće relevantnih intrapoduzetničkih i menadžerskih znanja. Koliko će uspješno MACS biti u primjeni u poduzeću izravno je determinirano s tim koliko će dobro biti selektirani i strukturirani programi za izgradnju trajno učeće organizacije, odnosno koliko će se uspješno provoditi organizacijsko učenje.

Dizajneri MACS-a u poslovnim organizacijama moraju izgraditi empatiju prema zaposlenicima koji će postati dio upravljačko – računovodstvenog sustava koji bilježi podatke u MACS i koristi informacije za donošenje odluka. Proces organizacijskog učenja i stvaranje trajno učeće organizacije jednako su važni i neizbježni za izgradnju dugoročno održivog upravljačko – računovodstvenog sustava. Proces se odvijaju polako i u kratkom razdoblju ne treba očekivati pozitivne promjene. Razdoblje do tri godine je realan vremenski okvir kada se mogu očekivati poslovni rezultati koji su potaknuti procesima izgradnje MACS-a i trajno učeće organizacije.

MANAGEMENT ACCOUNTING IN BALANCED SCORECARDS COMPANIES

Vladimir Grebenar, PhD, Lecturer, University College of Economics, Entrepreneurship and Management Nikola Subic Zrinski (Zagreb) and Vinkoprom Ltd.

Kneza Mislava 26, 32100 Vinkovci, Croatia

Telephone: +385 99 4394 044, e-mail: vladimir.grebenar@gmail.com

ABSTRACT

The end of the 1980s marks a slowdown of the development of management accounting as a scientific discipline but Activity-Based Costing (ABC) started a revolution in this field. The Balanced Scorecard model of management was created at the beginning of 1990s under the influence of a new cost management approach. The development of information technology supported a cost management approach, which gained an increased importance in modern companies. Accounting surpassed the traditional accounting framework and it encompassed the whole business system.

The innovations of cost management approaches can facilitate a significant competitive advantage not only regarding operational management and cost streamlining but also have a positive impact on building a strong extrinsic work organization. In order to establish a modern management and accounting system a company needs to implement organizational changes and organizational learning. There are many modern companies that failed to build sustainable and efficient business organizations because they neglected the importance and necessity of the implementation of management accounting. Companies managed according to the Balanced Scorecard system cannot maintain long-time sustainability without management accounting because it is the core of the model.

The aim of this paper is to explain some important aspects to be observed during the implementation of the management accounting system and its integration into a business system. An important prerequisite to this is organizational learning. The research uses both the compilation method which reviews contemporary literature as well as the modelling method which explains the integration of management processes.

Keywords: *management accounting; system; Balanced Scorecard; organizational learning*

LITERATURA

1. Atkinson A. A., Kaplan R. S., Matsumura E. M., Young S. M. (2012). *Management Accounting*. New Jersey: Pearsons Education.
2. Belak, V. (1995) *Upravljačko računovodstvo*. Zagreb, RRIFplus.
3. Belak, V. (1994) *Profitni centri i interna ekonomija poduzeća*. Zagreb, RRIFplus.
4. Creswell, J. W. (2013). *Qualitative Inquiry Research Design. Choosing Among Five Approaches*. SAGE.
5. Grebenar, V. (2016). *Holistički pristup izračunu poslovne učinkovitosti po segmentima za potrebe kratkoročnog izvještavanja*. Disertacija. EFOS.
6. Horngren, C. T., Harrison, W. T., Oliver, M. S. (2012). *Financial & Managerial Accounting*. New Jersey: Pearsons Education.
7. Horngren, C. T., Datar, M. S., Rajan, M. V. (2012). *Cost Accounting*. New Jersey: Pearsons Education.
8. Yin, R. K. (2014). *Case Study Research. Design and Methods*. SAGE.
9. Kaplan, R. S., Anderson R. S., (2007). *Time-Driven Activity-Based Costing. A Simpler and More Powerful Path to Higher Profits*. Harward Business School Press. Boston.
10. Kaplan, R. S., Norton, D. (2008). *The Execution Premium. Linking Strategy to Operations for Competitive Advantage*. Harward Business School Publishing Corporation.