



УНИВЕРЗИТЕТ У НИШУ
ЕКОНОМСКИ ФАКУЛТЕТ

МАРИЈА Г. НИКОДИЈЕВИЋ

**СИСТЕМ БУЏЕТИРАЊА ПРЕДУЗЕЋА У НОВОМ
ПОСЛОВНОМ ОКРУЖЕЊУ**

- докторска дисертација -

Ниш, 2020. година



УНИВЕРЗИТЕТ У НИШУ

ЕКОНОМСКИ ФАКУЛТЕТ

МАРИЈА Г. НИКОДИЈЕВИЋ

**СИСТЕМ БУЏЕТИРАЊА ПРЕДУЗЕЋА У НОВОМ
ПОСЛОВНОМ ОКРУЖЕЊУ**

- докторска дисертација -

Текст ове докторске дисертације
ставља се на увид јавности,
у складу са чланом 30, ставом 8. Закона о високом образовању („Сл. гласник РС“, број 76/2005,
100/2007 – аутентично тумачење, 97/2008, 44/2010, 93/2012, 89/2013, 99/2014).

НАПОМЕНА О АУТОРСКИМ ПРАВИМА

Овај текст се сматра рукописом и само се саопштава јавности (члан 7 Закона о ауторским и
сродним правима, „Сл. гласник РС“, број 104/2009, 99/2011 и 119/2012).

Ниједан део ове докторске дисертације не сме се користити ни у какве сврхе, осим за
упознавање са садржајем пре одбране.

Ниш, 2020. година



УНИВЕРЗИТЕТ У НИШУ
ЕКОНОМСКИ ФАКУЛТЕТ

МАРИЈА Г. НИКОДИЈЕВИЋ

**СИСТЕМ БУЏЕТИРАЊА ПРЕДУЗЕЋА У НОВОМ
ПОСЛОВНОМ ОКРУЖЕЊУ**

- докторска дисертација -

Ниш, 2020. година



UNIVERSITY OF NIŠ
FACULTY OF ECONOMICS

MARIJA G. NIKODIJEVIĆ

**ENTERPRISE BUDGETING SYSTEM IN THE NEW
BUSINESS ENVIRONMENT**

- Doctoral dissertation -

Niš, 2020

Комисија за оцену и одбрану докторске дисертације

Ментор:

Др Благоје Новићевић, редовни професор
Универзитет у Нишу, Економски факултет

Чланови комисије:

1. _____

2. _____

Датум одбране докторске дисертације: _____

**ИЗЈАВА МЕНТОРА О САГЛАСНОСТИ ЗА ПРЕДАЈУ
УРАЂЕНЕ ДОКТОРСКЕ ДИСЕРТАЦИЈЕ**

Овим изјављујем да сам сагласан да кандидат МАРИЈА Г. НИКОДИЈЕВИЋ може да преда Реферату за последипломско образовање Факултета урађену докторску дисертацију под називом СИСТЕМ БУЏЕТИРАЊА ПРЕДУЗЕЋА У НОВОМ ПОСЛОВНОМ ОКРУЖЕЊУ ради организације њене оцене и одбране.

Ниш, 07/12/2020.године

(Потпис ментора)

**THE STATEMENT OF THE MENTOR'S CONSENT FOR THE SUBMISSION OF THE
COMPLETED DOCTORAL DISSERTATION**

Hereby, I declare that I agree that the candidate MARIJA G. NIKODIJEVIĆ, can submit the completed doctoral dissertation entitled ENTERPRISE BUDGETING SYSTEM IN THE NEW BUSINESS ENVIRONMENT to the officer for doctoral studies at the Faculty, for the purpose of its evaluation and defense.

Niš, 07/12/2020

(Mentor's signature)

*Мојој породици,
за безграничну љубав и разумевање*

Научни допринос докторске дисертације

Предмет истраживања докторске дисертације јесте систем буџетирања предузећа у новом пословном окружењу. Комплексност истраживаног феномена захтевао је коришћење великог броја релевантних домаћих и страних теоријских радова и резултата емпиријских истраживања, као и комплементарну примену више научних метода. Полазећи од предмета истраживања, у дисертацији су свеобухватно сагледаване основне карактеристике, улога и значај буџетирања предузећа и истражени су концепти буџетирања који могу бити ефикасан инструмент управљања и стицања конкурентских предности предузећа у новом пословном окружењу. Истраживањем су, пре свега, остварени теоријски резултати који се огледају у детаљном прегледу и анализи свих релевантних аспеката система буџетирања у новом пословном окружењу. У том смислу, остварени су следећи резултати: идентификоване су и анализирани кључне детерминанте новог пословног окружења које утичу на систем буџетирања у предузећу, тестирана је одрживост традиционалног система буџетирања у савременим условима пословања, истражена су најновија достигнућа управљачког рачуноводства и менаџмента у области буџетирања предузећа, конципиран је систем буџетирања заснован на перформансама који је подобнији динамичном пословном амбијенту и истражене су могућности и ограничења његове примене у предузећима у Србији.

Теоријски допринос докторске дисертације огледа се у систематизацији досадашњих релевантних теоријских сазнања и резултата претходних емпиријских истраживања различитих аспеката система буџетирања предузећа. Посебан допринос дисертације односи се на резултате спроведеног емпиријског истраживања о пракси пословног буџетирања у предузећима у Србији. Докторска дисертација сумира резултате теоријског и емпиријског истраживања чиме се обезбеђује интеграција знања о систему буџетирања предузећа у новом пословном окружењу и ствара основа за конципирање препоруке за унапређење праксе буџетирања предузећа. Резултати истраживања доприносе даљем развоју теорије и могу бити подстрек будућим истраживањима, а у правцу дубљег разумевања ове проблематике и даљег теоријског и концептуалног уобличавања истраживаног феномена.

The scientific contribution of the doctoral thesis

The subject of the doctoral thesis is the budgeting system of companies in the new business environment. The complexity of the researched phenomenon required the use of a large number of relevant domestic and foreign theoretical papers and the results of empirical research, as well as the complementary utilization of several scientific methods. Starting from the research subject, the thesis comprehensively considers the basic characteristics, role, and importance of company budgeting and explores budgeting concepts that can be an efficient tool for the companies to manage and gain competitive advantages in the new business environment. The research, first of all, achieved theoretical results which are reflected in a detailed review and analysis of all relevant aspects of the budgeting system in the new business environment. In that sense, the following results were achieved: key determinants of the new business environment that affect the company's budgeting system were identified and analyzed, the sustainability of the traditional budgeting system in modern business conditions was tested, the latest achievements of management accounting and management in the field of company budgeting have been researched, a performance-based budgeting system more suitable for a dynamic business environment was conceived, and the possibilities and limitations of its implementation in companies in Serbia were explored.

The theoretical contribution of the doctoral thesis is reflected in the systematization of previous relevant theoretical knowledge and the results of previous empirical research on various aspects of company budgeting. A special contribution of the thesis refers to the results of the conducted empirical research on the practice of business budgeting in companies in Serbia. The doctoral thesis summarizes the results of theoretical and empirical research, thus ensuring the integration of knowledge about the company budgeting system in the new business environment and creating a basis for conceptualizing recommendations for improving company budgeting practices. The results of the research contribute to the further development of the theory and can be an incentive for future research aimed at a deeper understanding of this issue and further theoretical and conceptual structuring of the examined phenomenon.

Подаци о докторској дисертацији

Ментор: Др Благоје Новићевић, редовни професор, Универзитет у Нишу,
Економски факултет

Наслов: СИСТЕМ БУЏЕТИРАЊА ПРЕДУЗЕЋА У НОВОМ
ПОСЛОВНОМ ОКРУЖЕЊУ

Резиме: Изворни концепт традиционалног буџетирања предузећа, које је већ дуго широко распрострањено као конвенционални управљачки инструмент, добро функционише у условима стабилног пословног окружења и стабилног тржишта. Последњих деценија како је пословни амбијент постајао све динамичнији и комплекснији, примећено је растуће незадовољство овим концептом буџетирања. Услед све израженије некомпатибилности са актуелним променама у пословном окружењу и немогућности да у потпуности испуни потребе менаџмента, постало је јасно да традиционално статичко буџетирање треба унапредити. Како би се отклонили или смањили недостаци изворног концепта, извршена је његова надоградња кроз примену нових приступа и техника, односно развијени су унапређени концепти традиционалног буџетирања као што су буџетирање засновано на активностима, континуирано буџетирање, буџетирање засновано на нултој основи и програмско буџетирање предузећа. Иако је традиционално буџетирање доживело значајан напредак у односу на свој оригинални облик из двадесетих година прошлог века, новонастали тржишни услови довели су до појаве великог броја изазова који се постављају пред систем буџетирања предузећа. Како би се превазишле слабости традиционалног буџетирања које су везане за пословни процес, конкуренску стратегију и организационе способности, рачуноводствена теорија и пракса изнедриле су нове концепте буџетирања који су компатибилнији са актуелним дешавањима на тржишној сцени, а чија суштина лежи у буџетирању перформанси. Интензивнијом применом нових концепата буџетирања у предузећима у Србији могло би се значајно допринети унапређењу њихових система управљања и развијању конкурентске предности.

Научна област: Економија
Научна дисциплина: Управљачко рачуноводство

Кључне речи: Савремено пословно окружење, буџетирање, буџет, традиционално буџетирање, концепт буџетирања, перформансе,

буџетирање засновано на перформансама, предузећа у Србији

УДК: 657.3 (043.3)

CERIF
класификација: S 192 Рачуноводство

Тип лиценце
Креативне
заједнице: **CC BY-NC-ND**

Data on Doctoral Dissertation

Doctoral Supervisor: PhD Blagoje Novičević, Full professor, University of Niš, Faculty of Economics

Title: ENTERPRISE BUDGETING SYSTEM IN THE NEW BUSINESS ENVIRONMENT

Abstract: The original concept of traditional budgeting, which has long been widely used as a conventional management instrument, works well in the conditions of a stable business environment and a stable market. In recent decades, as the business environment became more dynamic and complex, there has been a growing dissatisfaction with this budgeting concept.

Due to the growing incompatibility with current changes in the business environment and the inability to fully meet the needs of management, it has become clear that traditional static budgeting should be improved. In order to eliminate or reduce the shortcomings of the original concept, it was upgraded through the implementation of new approaches and techniques, that is, advanced concepts of traditional budgeting were developed such as Activity Based Budgeting, Rolling Budgeting, Zero Based Budgeting and Program Based Budgeting.

Although traditional budgeting has made significant progress compared to its original form in the 1920s, emerging market conditions have led to a number of challenges which the budgeting system is now facing. In order to overcome the weaknesses of traditional budgeting related to business process, competitive strategy and organizational capabilities, accounting theory and practice have given rise to new budgeting concepts that are more compatible with current market events and whose essence lies in performance budgeting. More intensive implementation of new budgeting concepts in companies in Serbia could significantly contribute to the improvement of their management systems and the development of competitive advantage.

Scientific Field: Economics

Scientific Discipline: Management Accounting

Key Words: Modern business environment, budgeting, budget, traditional budgeting, budgeting concept, performance, performance-based budgeting, companies in Serbia

UDC: 657.3 (043.3)

CERIF
Classification:

S 192 Accounting

Creative
Commons
License Type:

CC BY-NC-ND

Списак скраћеница:

ABB – Activity Based Budgeting – Буџетирање засновано на активностима
ABC – Activity Based Costing – Обрачун трошкова по активностима
ABM – Activity Based Management – Менаџмент заснован на активностима
ABPB – Activity Based Planning and Budgeting – Планирање и буџетирање засновано на активностима
BB – Beyond Budgeting – Beyond буџетирање
BBRT – Beyond Budgeting Round Table – Округли сто Beyond буџетирања
БДП – Бруто домаћи производ
СААР– Computer Aided Proces Planning – Компјутером подржан процес планирања
CAD – Computer Aided Design – Компјутером подржано пројектовање
CAE – Computer Aided Engineering – Компјутером подржано инжењерство
CAM – Computer Aided Manufacturing – Компјутером подржана производња
CAM-I – Consortium for Advanced Manufacturing International – Међународни конзорцијум за напредну производњу
CIM – Computer Integrated Manufacturing – Компјутером интегрисана производња
CRM – Customer/Client Relationship Management – Управљање односима са купцима/клијентима
EOQ – Economic Order Quantity –економична количина поручивања
ERP – Enterprice Resource Planning – Планирање ресурса предузећа
FMS – Flexibile Manufacturing System – Флексибилни производни системи
НК – Hoshin Kanri
ИТ – Информационе технологије
ЈИТ – Just-in-time – Систем пословања „тачно на време“
КПИ – Key Performance Indicators – кључни индикатори перформанси
МВО – Управљање помоћу циљева
ММФ – Међународни монетарни фонд
MRP – Material Requirements Planning – Планирање потребног материјала
НБС – Народна банка Србије
РВВ – Performance Based Budgeting – Буџетирање засновано на перформансама
PDCA – Plan-Do-Check-Act – планирање, реализација, провера, акција
SWOT – strengths, weaknesses, opportunities, threats – снаге, слабости, шансе, претње,
TQM– Total Quality Management – Управљање укупним квалитетом
ZBB – Zero Based Budgeting – Буџетирање засновано на нултој основи

Списак слика

Слика 1. Животни циклус производа	18
Слика 2. Основни САД/САМ софтвер	33
Слика 3. SWOT матрица.....	72
Слика 4. Компоненте у процесу имплементације стратегије.....	83
Слика 5. Фазе процеса имплементације стратегије	85
Слика 6. Евалуација и контрола стратегије.....	89
Слика 7. Еволуција буџетирања кроз три таласа економских промена	93
Слика 8. Традиционални процес буџетирања	95
Слика 9. Однос традиционалног и бољег буџетирања	100
Слика 10. АВВ процес као супротност АВС процесу	103
Слика 11. Преглед АВВ приступа.....	105
Слика 12. Традиционални и ролинг буџети.....	112
Слика 13. Циклус континуираног буџетирања	113
Слика 14. Учешће менаџмента у процесу буџетирања на нултој основи	124
Слика 15. Процес програмског буџетирања.....	134
Слика 16. Пример препорука и основа за модерно буџетирање	151
Слика 17. Управљање за резултате.....	188
Слика 18. „Решетка циљева“	200
Слика 19. Перспективе у балансној карти	218
Слика 20. Управљање стратегијом: четири процеса	223
Слика 21. Каскадна процедура повезивања стратегије са буџетима.....	225
Слика 22. Основна идеја Hoshin Kanri концепта	230
Слика 23. „Сатснвалл“ процес.....	231
Слика 24. PDCA циклус	232
Слика 25. Елементи „Hoshin Kanri“ концепта	234
Слика 26. Модел имплементације Hoshin Kanri концепта.....	236
Слика 27. Hoshin Kanri матрица – X Матрица.....	243

Списак табела

ТАБЕЛА 1. РАЗЛИКЕ ИЗМЕЂУ СТРАТЕГИЈСКОГ И ОПЕРАТИВНОГ ПЛАНИРАЊА	58
ТАБЕЛА 2. ВИЗИОНАРСКА МАТРИЦА	77
ТАБЕЛА 3. РАЗЛИКА ИЗМЕЂУ ФОРМУЛИСАЊА И ИМПЛЕМЕНТАЦИЈЕ СТРАТЕГИЈЕ	82
ТАБЕЛА 4. СУМАРНИ ПРИКАЗ КОРИСНОСТИ И МОГУЋНОСТИ ПРИМЕНЕ ZBV КОНЦЕПТА	128
ТАБЕЛА 5. СЛАБОСТИ БУЏЕТСКИХ СИСТЕМА	144
ТАБЕЛА 6. ПРИНЦИПИ BEYOND БУЏЕТИРАЊА	169
ТАБЕЛА 7. РАЗЛИКЕ ИЗМЕЂУ ТРАДИЦИОНАЛНОГ И BEYOND БУЏЕТИРАЊА	173
ТАБЕЛА 8. РЕЗУЛТАТИ ИСТРАЖИВАЊА О КОРИСНОСТИ БУЏЕТИРАЊА	184
ТАБЕЛА 9. ЕЛЕМЕНТИ СТРАТЕГИЈСКОГ ПЛАНА И АТРИБУТИ МЕРА ПЕРФОРМАНСИ	202
ТАБЕЛА 10. ОДРЕЂЕНЕ МЕРЕ ПЕРФОРМАНСИ ПО СФЕРАМА БАЛАНСНЕ КАРТЕ	222
ТАБЕЛА 11. SWOT АНАЛИЗА HOSHIN КОНЦЕПТА	245
ТАБЕЛА 12. TOWS МАТРИЦА HOSHIN KANRI-А	246
ТАБЕЛА 13. МАКРОЕКОНОМСКИ ПОКАЗАТЕЉИ У СРБИЈИ	249
ТАБЕЛА 14. СЕКТОРСКА ПРИПАДНОСТ ПРЕДУЗЕЋА ИЗ УЗОРКА	269
ТАБЕЛА 15. КАРАКТЕРИСТИКЕ ПРЕДУЗЕЋА У ИСТРАЖИВАЧКОМ УЗОРКУ	270
ТАБЕЛА 16. КОМПЛЕКСНОСТИ ЕКСТЕРНОГ И ИНТЕРНОГ ОКРУЖЕЊА ПРЕДУЗЕЋА ИЗ УЗОРКА	271
ТАБЕЛА 17. ЈАЧИНА КОНКУРЕНЦИЈЕ ПРЕДУЗЕЋА	272
ТАБЕЛА 18. НИВО УПОЗНАТОСТИ ЗАПОСЛЕНИХ СА СТРАТЕГИЈОМ И УКЉУЧЕНОСТИ У БУЏЕТИРАЊЕ	272
ТАБЕЛА 19. САСТАВЉАЊЕ ИЗВЕШТАЈА О ОСТВАРЕНИМ ПЕРФОРМАНСАМА	273
ТАБЕЛА 20. ТРАНСПАРЕНТНОСТ ИЗВЕШТАЈА О ОСТВАРЕНИМ ПЕРФОРМАНСАМА	274
ТАБЕЛА 21. СТАВОВИ О ЗАСНОВАНОСТИ ИМПЛЕМЕНТАЦИЈЕ СТРАТЕГИЈА НА ПЕРФОРМАНСАМА	275
ТАБЕЛА 22. УНАКРСНО ТАБЕЛИРАЊЕ ОДГОВОРА ДА СЕ ИМПЛЕМЕНТАЦИЈЕ СТРАТЕГИЈА У ДАНАШЊЕМ ПОСЛОВНОМ ОКРУЖЕЊУ ЗАСНИВА НА ПЕРФОРМАНСАМА И ВЕЛИЧИНЕ ПРЕДУЗЕЋА	275
ТАБЕЛА 23. ПИРСОНОВ ХИ-КВАДРАТ ТЕСТ О ЗАСНОВАНОСТИ ИМПЛЕМЕНТАЦИЈЕ СТРАТЕГИЈЕ НА ПЕРФОРМАНСАМА	276
ТАБЕЛА 24. СТАВОВИ ИСПИТАНИКА О ПОСЛОВНОМ БУЏЕТИРАЊУ КАО ОСНОВНОМ ИНСТРУМЕНТУ ИМПЛЕМЕНТАЦИЈЕ СТРАТЕГИЈЕ ПРЕДУЗЕЋА	276
ТАБЕЛА 25. СТАВОВИ ИСПИТАНИКА О ЗНАЧАЈУ ПОСЛОВНОГ БУЏЕТИРАЊА	277
ТАБЕЛА 26. РАНГИРАЊЕ СТАВОВА О ЗНАЧАЈУ ПОСЛОВНОГ БУЏЕТИРАЊА	278
ТАБЕЛА 27. СТАВОВИ ИСПИТАНИКА О НЕДОСТАЦИМА БУЏЕТА	279
ТАБЕЛА 28. СТАВОВИ О ЗАДОВОЉСТВУ ПОСТОЈЕЋИМ ПРОЦЕСОМ/СИСТЕМОМ ПОСЛОВНОГ БУЏЕТИРАЊА	280
ТАБЕЛА 29. ПРИМЕНА КОНЦЕПАТА ПОСЛОВНОГ БУЏЕТИРАЊА У ПРЕДУЗЕЋИМА	281
ТАБЕЛА 30. УНАКРСНО ТАБЕЛИРАЊЕ НИВОА ЗАДОВОЉСТВА ПОСТОЈЕЋИМ СИСТЕМОМ БУЏЕТИРАЊА И ПРИМЕЊЕНИХ КОНЦЕПАТА У ПРЕДУЗЕЋИМА	282
ТАБЕЛА 31. УНАКРСНО ТАБЕЛИРАЊЕ НИВОА ЗАДОВОЉСТВА ПОСТОЈЕЋИМ СИСТЕМОМ БУЏЕТИРАЊА У ПРЕДУЗЕЋИМА КОЈА ПРИМЕЊУЈУ ИЗВОРНО ТРАДИЦИОНАЛНО БУЏЕТИРАЊЕ	283
ТАБЕЛА 32. ПИРСОНОВ ХИ-КВАДРАТ ТЕСТ О ЗАДОВОЉСТВУ ИСПИТАНИКА ИЗВОРНИМ ТРАДИЦИОНАЛНИМ БУЏЕТИРАЊЕМ	283
ТАБЕЛА 33. ОДГОВАРАЈУЋИ КОНЦЕПТ БУЏЕТИРАЊА У ПРЕДУЗЕЋУ	284
ТАБЕЛА 34. УЧЕСТАЛОСТ ВИШЕСТРУКИХ ОДГОВОРА У ВЕЗИ ОДГОВАРАЈУЋЕГ КОНЦЕПТА БУЏЕТИРАЊА	284

ТАБЕЛА 35. УНАКРСНО ТАБЕЛИРАЊЕ – ОДГОВАРАЈУЋИ КОНЦЕПТ БУЏЕТИРАЊА И КОМПЛЕКСНОСТ ЕКСТЕРНОГ ОКРУЖЕЊА ПРЕДУЗЕЋА	286
ТАБЕЛА 36. УНАКРСНО ТАБЕЛИРАЊЕ – ОДГОВАРАЈУЋИ КОНЦЕПТ БУЏЕТИРАЊА И КОМПЛЕКСНОСТ ИНТЕРНОГ ОКРУЖЕЊА ПРЕДУЗЕЋА	287
ТАБЕЛА 37. УНАКРСНО ТАБЕЛИРАЊЕ – ОДГОВАРАЈУЋИ КОНЦЕПТ БУЏЕТИРАЊА И ЈАЧИНА КОНКУРЕНЦИЈЕ	288
ТАБЕЛА 38. ДОПРИНОС БУЏЕТИРАЊА ЗАСНОВАНОГ НА ПЕРФОРМАНСАМА.....	289
ТАБЕЛА 39. ГЛАВНЕ СМЕТЊЕ ЗА УВОЂЕЊЕ БУЏЕТИРАЊА ЗАСНОВАНОГ НА ПЕРФОРМАНСАМА У ПРЕДУЗЕЋИМА	290
ТАБЕЛА 40. УНАКРСНО ТАБЕЛИРАЊЕ – ГЛАВНЕ СМЕТЊЕ ЗА УВОЂЕЊЕ РВВ У ПРЕДУЗЕЋИМА У КОЈИМА СЕ РВВ ВЕЋ ПРИМЕЊУЈЕ	291
ТАБЕЛА 41. ПРОЦЕНА ПЕРСПЕКТИВЕ БУЏЕТИРАЊА ЗАСНОВАНОГ НА ПЕРФОРМАНСАМА.....	291

Списак прилога

Прилог II – 1 Анкетни упитник

САДРЖАЈ

УВОД	1
-------------------	----------

I ДЕТЕРМИНАНТЕ ДИНАМИЧНОГ И КОНКУРЕНТСКОГ ПОСЛОВНОГ ОКРУЖЕЊА	8
---	----------

1. Глобализација, сегментација и интернационализација бизниса	10
2. Ланци снабдевања и развој партнерских односа	14
3. Скраћење животног циклуса производа	17
4. Нове флексибилне организационе структуре предузећа.....	21
4.1. Матрични модел организационе структуре.....	24
4.2. Иновативни модел организационе структуре	25
4.3. Процесна (хоризонтална) организациона структура	27
5. Компјутеризовани системи производње.....	29
6. Високе производне, информационе и комуникационе технологије	35
7. Нови модели, методи, технике и инструменти управљања предузећима.....	39
7.1. Управљање ресурсима предузећа.....	41
7.2. Управљање односима са купцима	43
7.3. Управљање квалитетом и залихама	45

II ОДРЖИВОСТ ТРАДИЦИОНАЛНОГ СИСТЕМА БУЏЕТИРАЊА ПРЕДУZEЋА У НОВОМ ПОСЛОВНОМ ОКРУЖЕЊУ	47
--	-----------

1. Традиционално буџетирање предузећа као инструмент управљања.....	47
1.1. Кратак осврт на историјски развој буџетирања	47
1.2. Појам и основне карактеристике буџетирања предузећа	49
1.3. Улога и значај буџетирања предузећа.....	52
1.3.1. Планирање као функција буџетирања предузећа.....	54
1.3.2. Алокација ресурса као функција буџетирања предузећа	59
1.3.3. Координација и комуникација као функције буџетирања предузећа	60
1.3.4. Мотивација као функција буџетирања предузећа.....	61
1.3.5. Контрола као функција буџетирања предузећа.....	62
1.4. Мастер буџет као финални продукт процеса буџетирања	64
2. Буџетирање и имплементација стратегије предузећа.....	66

2.1.	Појам и основне карактеристике стратегијског планирања.....	67
2.2.	Фазе у процесу стратегијског планирања	71
2.2.1.	Екстерна и интерна анализа	71
2.2.2.	Постављање мисије, визије и циљева предузећа	74
2.2.3.	Формулисање стратегије предузећа	78
2.2.4.	Имплементација стратегије предузећа.....	81
2.2.5.	Контрола и евалуација стратегије	86
2.3.	Буџетирање као основни инструмент имплементације стратегије предузећа	90
3.	Традиционални концепти буџетирања предузећа.....	92
3.1.	Изворни концепт буџетирања предузећа	93
3.2.	Унапређени концепти буџетирања предузећа.....	97
3.2.1.	Буџетирање предузећа засновано на активностима.....	101
3.2.1.1.	Основне карактеристике буџетирања заснованог на активностима	101
3.2.1.2.	Евалуација АВВ концепта.....	107
3.2.2.	Континуирано буџетирање предузећа	111
3.2.2.1.	Основне карактеристике континуираног буџетирања предузећа.....	111
3.2.2.2.	Евалуација континуираног буџетирања предузећа	116
3.2.3.	Буџетирање предузећа засновано на нултој основи	118
3.2.3.1.	Основне карактеристике и кораци имплементације ZВВ концепта	118
3.2.3.2.	Евалуација буџетирања заснованог на нултој основи.....	125
3.2.4.	Програмско буџетирање предузећа.....	129
3.2.4.1.	Основне карактеристике програмског буџетирања предузећа	130
3.2.4.2.	Фазе процеса програмског буџетирања предузећа	133
3.2.4.3.	Евалуација програмског буџетирања предузећа.....	139

III СИСТЕМ БУЏЕТИРАЊА ПРЕДУЗЕЋА ЗА НОВО ПОСЛОВНО ОКРУЖЕЊЕ142

1.	Буџетирање предузећа у новом пословном окружењу.....	143
2.	Пословне перформансе као основ имплементације стратегије	156
2.1.	Дефиниција појма пословне перформансе	156
2.2.	Процес управљања перформансама предузећа	157
2.3.	Развијање система мера перформанси предузећа	161
3.	Нови концепти буџетирања предузећа	167

3.1.	„Beyond Budgeting“ концепт буџетирања предузећа.....	167
3.1.1.	Основне карактеристике и принципи Beyond budgeting концепта буџетирања ...	168
3.1.2.	Студија случаја примене Beyond Budgeting концепта – Svenska Handelsbanken..	174
3.1.3.	Евалуација Beyond Budgeting концепта.....	179
3.2.	Буџетирање предузећа засновано на перформансама	184
3.2.1.	Основне карактеристике и кораци РВВ	185
3.2.2.	Евалуација буџетирања заснованог на перформансама	192
3.2.3.	Стратегијски циљеви и мере перформанси као основ буџетирања предузећа.....	196
3.2.3.1.	„Решетка циљева“ као инструмент детерминисања стратегијских циљева.....	199
3.2.3.2.	Стратегијске мере перформанси као основ буџетирања предузећа.....	200
3.2.4.	Оперативне мере перформанси као основ буџетирања предузећа.....	205
3.2.5.	Инструменти повезивања стратегијских и оперативних мера перформанси.....	214
3.2.6.	„Hoshin Kanri“ концепт буџетирања предузећа заснован на перформансама.....	226
3.2.6.1.	Историјски развој Hoshin Kanri концепта буџетирања	227
3.2.6.2.	Кључне идеје и карактеристике Hoshin Kanri концепта буџетирања	229
3.2.6.3.	Кораци имплементације Hoshin Kanri концепта буџетирања.....	235
3.2.6.4.	Hoshin Kanri матрица (X матрица) и развијање годишњих циљева.....	241
3.2.6.5.	Евалуација Hoshin Kanri концепта	244

IV ПОТРЕБЕ И МОГУЋНОСТИ ПРИМЕНЕ НОВОГ СИСТЕМА БУЏЕТИРАЊА ПРЕДУЗЕЋА У СРБИЈИ.....248

1.	Нужност промене начина управљања и развијања конкурентских предности предузећа у Србији	248
1.1.	Карактеристике пословног окружења предузећа у Србији.....	248
1.2.	Нужност промене управљачких приступа у предузећима у Србији	252
2.	Поступци примене новог начина управљања предузећима у Србији.....	254
2.1.	Унапређење корпоративног управљања у предузећима у Србији	254
2.2.	Унапређење квалитета управљања у предузећима у Србији	258
3.	Поступци развијања конкурентских предности предузећа у Србији.....	261
4.	Систем буџетирања предузећа у функцији управљања и развијања конкурентских предности предузећа у Србији.....	264
4.1.	Емпиријско истраживање о буџетирању у предузећима у Србији.....	267
4.1.1.	Дизајн и методологија емпиријског истраживања.....	267
4.1.2.	Резултати емпиријског истраживања	268

4.1.2.1. Карактеристике предузећа у истраживачком узорку	268
4.1.2.2. Анализа и дискусија резултата истраживања	270
4.2. Потенцијални изазови имплементације буџетирања заснованог на перформансама у предузећима у Србији.....	292
Закључак.....	297
ЛИТЕРАТУРА.....	315
ПРИЛОГ П1 – АНКЕТНИ УПИТНИК.....	328
БИОГРАФИЈА	332
ИЗЈАВА О АУТОРСТВУ.....	333
ИЗЈАВА О ИСТОВЕТНОСТИ ШТАМПАНОГ ЕЛЕКТРОНСКОГ ОБЛИКА ДОКТОРСКЕ ДИСЕРТАЦИЈЕ.....	334
ИЗЈАВА О КОРИШЋЕЊУ.....	335

УВОД

У уводним разматрањима дисертације биће најпре изложени проблематика и предмет истраживања. Поставиће се циљеви и навести хипотезе које ће бити тестиране. Такође биће приказане основне методе истраживања и кратка садржина структуре рада по деловима.

Време у коме живимо сликовито се најбоље може описати речју промене. Промене се дешавају у свим сферама друштва што се одражава и на мењање амбијента у коме послују данашња предузећа. Данашњи пословни амбијент одликују турбулентни услови привређивања, производи кратког животног циклуса, сталне промене захтева потрошача, оштра тржишна конкуренција, раст научно-техничких иновација и сл. У таквим околностима није једноставно, али је веома значајно, да менаџери препознају промене, да схвате како ће се оне одразити на пословање предузећа и да у складу са њима флексибилно и благовремено проактивно реагују и прилагоде стратегију предузећа. Превођењем изабраних стратегија и дугорочних циљева у квантитативне пројекције, буџетирање предузећа омогућава повезивање стратегије и оперативних активности, праћење и контролу имплементације стратегије и смањење неизвесности и ризика кроз благовремена упозорења на проблеме у реализацији стратегије. Успешне савремене компаније често виде буџетирање као битан део система управљања перформансама, захваљујући бројним користима које обезбеђује менаџменту предузећа (планирање, координација, комуницирање, контрола, мерење перформанси, мотивација, алокација ресурса). Стога, предузећа која успеју да развију ефективнији и ефикаснији систем буџетирања предузећа у односу на конкуренте, лакше и успешније ће прелазити пут до стварања вредности и стицања и одржавања конкурентске предности.

Предмет истраживања овог рада јесте систем буџетирања предузећа у новом пословном окружењу. Рад ће истражити улогу и значај буџетирања предузећа као инструмента управљања. Размотриће се и да ли је у савременим условима неизвесности и високо конкурентског окружења традиционално статичко буџетирање предузећа одрживо

и да ли изворни концепт буџетирања предузећа, као и концепти који су настали у циљу отклањања или смањења његових недостатака могу да задовоље потребе менаџмента савремених предузећа. Биће речи о унапређеним концептима буџетирања као што су: буџетирање засновано на активностима, континуирано буџетирање, буџетирање засновано на нултој основи и програмско буџетирање предузећа. Узимајући у обзир да су пословне перформансе постале основ имплементације стратегија у новом пословном окружењу, посебна пажња посветиће се новим концептима буџетирања предузећа који су компатибилнији са савременим дешавањима на конкурентској тржишној сцени, а чија је основна карактеристика заснованост на перформансама. Биће објашњен „beyond budgeting“ концепт и буџетирање засновано на перформансама, у оквиру кога ће се размотрити и „Hoshin Kanri“ концепт буџетирања предузећа. Рад ће истражити и потребе и могућности примене новог система буџетирања као инструмента ефикасног управљања и остваривања конкурентских предности предузећа у Србији.

У складу са постављеним предметом истраживања, дефинисане су следеће хипотезе:

X₁: Ново пословно окружење захтева одговарајући систем буџетирања предузећа.

X₂: Традиционални систем буџетирања предузећа није одржив у новом пословном окружењу.

X₃: Имплементација стратегије у новом пословном окружењу базира се на перформансама.

X₄: Систем буџетирања предузећа заснован на перформансама одговара захтевима новог пословног окружења.

X₅: Систем буџетирања предузећа заснован на перформансама може допринети ефикасном управљању и и остваривању конкурентских предности предузећа у Србији.

Полазећи од великих, али често недовољно искоришћених, потенцијала буџетирања предузећа, основни циљ истраживања у дисертацији је да се, кроз свеобухватно сагледавање његових основних карактеристика, улоге и значаја, истраже концепти буџетирања који би представљали ефикасан инструмент управљања и стицања конкурентских предности предузећа у новом пословном окружењу. Имајући у виду

структуру дисертације, из овако дефинисаног основног циља истраживања могу се извести следећи појединачни циљеви:

- Идентификовати и анализирати кључне детерминанте новог пословног окружења које утичу на систем буџетирања у предузећу;
- Детаљно објаснити традиционално буџетирање предузећа и сагледати могућности примене традиционалног изворног и унапређених концепата буџетирања предузећа у новом пословном окружењу односно истражити њихову одрживост у савременим условима пословања;
- Истражити и објаснити систем буџетирања предузећа заснован на перформансама који је подобнији динамичном пословном амбијенту;
- Истражити потребе и могућности примене нових концепата буџетирања у предузећима у Србији у циљу унапређења пословања и стицања и одржавања конкурентских предности на тржишту.

Полазећи од предмета истраживања, дефинисаних хипотеза и постављених циљева, од дисертације се, пре свега, очекују теоријски резултати који се огледају у детаљном прегледу и анализи свих релевантних аспеката система буџетирања у новом пословном окружењу. Очекивани резултати истраживања могу се систематизовати на следећи начин:

- Идентификоване основне детерминанте новог пословног окружења и објашњен њихов утицај на систем буџетирања у предузећу,
- Тестирана одрживост традиционалног система буџетирања предузећа у новом пословном окружењу,
- Истражена најновија достигнућа управљачког рачуноводства и менаџмента у области буџетирања предузећа,
- Конципиран систем буџетирања предузећа заснованог на перформансама,
- Истражене могућности и ограничења примене система буџетирања предузећа заснованог на перформансама у Србији.

Очекује се да истраживање омогући конципирање препорука за успостављање и унапређење праксе буџетирања предузећа односно давање организационих решења и практичних упутстава која би могла да помогну предузећима у унапређењу свог

пословања путем система буџетирања предузећа. Резултати истраживања допринеће даљем развоју теорије и могу бити подстрек даљим истраживањима, а у правцу дубљег разумевања значаја ове проблематике и њене улоге у савременом пословању.

За потребе овог истраживања коришћен је велики број релевантних домаћих и страних теоријских радова и резултата емпиријских истраживања. Комплексност истраживаног феномена, постављене хипотезе и циљеви истраживања захтевају комплементарну примену више научних метода. Метод апстракције примењен је за идентификовање полазних ставова и хипотеза. Дескриптивна метода је коришћена ради описивања и објективног сагледавања проучаваних проблема. Индуктивно - дедуктивна метода је коришћена са циљем добијања одређених закључака и конкретних одговора у односу на постављене хипотезе истраживања. Индуктивна метода је омогућила да се на основу конкретних посебних или појединачних чињеница дође до генерализованих, општих судова о предмету истраживања. Дедуктивна метода је коришћена како би се из већ формираних општих судова или закључака извели нови појединачни судови у конкретним случајевима, односно дале корисне и конкретне препоруке за унапређење праксе буџетирања предузећа. Аналитичка метода је коришћена ради проучавања и сагледавања битних карактеристика буџетирања предузећа. Ова метода доприноси дубљем разумевању предмета истраживања, као и сазнању релевантних правилности у проучаваној области. Синтетичка метода је примењена са циљем сумирања и обједињавања сазнања прикупљених аналитичком методом у интегралну, општију мисаону целину, односно полазећи од једноставнијих судова и закључака долази се до сложених ставова у вези постављених хипотеза.

Компаративна метода је омогућила упоређивање традиционалних и савремених концепата, као и праксе у области буџетирања предузећа у земљи и свету. Метода верификације је послужила за проверавање теоријских закључака и претпоставки у пракси, док се емпиријски метод користио за потврђивање теоријских закључака чињеницама из праксе. Статистичка метода омогућава извештај конкретан, чињенични приказ о најзначајнијим показатељима испитиваног проблема. Што се тиче техника и метода прикупљања података, коришћене су следеће: испитивање, посматрање, студија случаја и анализа садржаја докумената, а у циљу сагледавања тренутног стања,

истраживања ставова и свесности менаџера о значају и утицају буџетирања предузећа као инструмента управљања и остваривања конкурентских предности предузећа у Србији.

Полазећи од структуре докторске дисертације и распореда тематских подручја, поред увода и закључка, наведена тематика ће се обрадити кроз четири дела.

Након увода, у првом делу дисертације дискутује се о **детерминантама новог пословног окружења** односно о примарним трендовима и променама пословног окружења који представљају изазов управљачком рачуноводству. Истражују се основне карактеристике савремених услова пословања које се огледају у глобализацији, израженој сегментацији тржишта и интернационализацији бизниса. Анализирају се промене на тржишту и указује на неопходност интензивнијег фокусирања на купце и испуњавања константно променљивих и све софистициранијих захтева потрошача. Примећена је и тенденција драстичног скраћивања животних циклуса производа. Предузећа су уочила да се могућности за унапређење конкурентности налазе, између осталог, и у умрежавању у динамичне односе међузависности и интеракције са другим предузећима, у виду савремених ланаца снабдевања. Као одговор на бројне савремене изазове, предузећа су морала да успоставе и нове организационе структуре чија је основна карактеристика флексибилност. Динамично и конкурентско пословно окружење захтева и производну флексибилност што се постиже применом компјутеризованих система производње. Техничко-технолошку основу стицања и одржања конкурентске предности на данашњем висококонкурентном тржишту, чине и високе производне, информационе и комуникационе технологије. Измењен пословни амбијент савремених предузећа, са интерног и екстерног аспекта посматрања, намеће нов начин управљања који подразумева нове моделе, методе, технике и инструменте управљања предузећима који су прилагођени савременом окружењу и који могу да одговоре на изазове и реше проблеме који се јављају у новим условима привређивања.

У другом делу дисертације под називом **Одрживост традиционалног система буџетирања предузећа у новом пословном окружењу**, појам буџетирање се посматра са аспекта његове улоге и значаја као инструмента управљања предузећем. Буџетирањем се врши повезивање стратегије и оперативних активности, пројектују се финансијски

результати појединачних акција што омогућава евалуацију и тестирање финансијске одрживости и ефеката одабраних стратегија. Буџети служе као водич у имплементацији изабране стратегије и омогућавају праћење и контролу њене имплементације. У овом делу дискутује се о традиционалном концепту буџетирања предузећа у светлу промена и трендова у пословном окружењу. Овај део дисертације покушава да одговори на питање „подобности“ традиционалног буџетирања у савременом пословном амбијенту. Најпре је размотрен изворни концепт традиционалног буџетирања који показује најбоље резултате у релативно стабилним условима пословања. Са друге стране, овај статички концепт је неспојив са пословањем предузећа у новом пословном окружењу. Из тог разлога било је потребно извршити одређена прилагођавања и побољшања како би се превазишли или умањили недостаци изворног концепта. У том смислу, приказани су и унапређени концепти традиционалног буџетирања односно буџетирање засновано на активностима, континуирано буџетирање, буџетирање засновано на нултој основи и програмско буџетирање предузећа. Истражена је могућа примена ових концепата у новом пословном окружењу и указано је на њихове предности и недостатке.

У трећем делу дисертације под називом **Систем буџетирања предузећа за ново пословно окружење**, у контексту критика ефикасности традиционалних буџетских система, разматрају се основна обележја буџетирања у савременом пословном амбијенту. У складу са променама у окружењу, рачуноводствена теорија и пракса изнедриле су нове концепте буџетирања који су компатибилнији са актуелним дешавањима на тржишној сцени, а чија суштина лежи у буџетирању перформанси. У овом делу рада дискутује се о тим новим концептима буџетирања односно о примени нових техника и идеја у циљу развоја што ефикаснијих система буџетирања. Објашњени су следећи концепти: концепт „Beyond budgeting” и буџетирање засновано на перформансама у оквиру кога је истражен и „Hoshin Kanri” концепт буџетирања предузећа.

У четвртм делу дисертације под називом **Потребе и могућности примене новог система буџетирања предузећа у Србији** најпре се указује на нужност промене начина управљања с обзиром на, не баш завидно, стање у привреди Србије. У циљу подизања конкурентности наше привреде разматра се примена новог начина управљања, као и поступци развијања конкуретских предности предузећа у Србији. У вези са тим,

емпиријским истраживањем настојаће се да се утврде трендови и присутност буџетирања предузећа, као инструмента управљања и остваривања конкурентских предности предузећа, актуелни приступи буџетирању, и уопште, пракса предузећа у Србији у том погледу. Истражују се могућност и изазови примене буџетирања заснованог на перформансама које би, између осталог, могло да допринесе подизању нивоа конкурентске предности предузећа и, последично, опоравку и напретку привреде Србије.

Закључак садржи резултате до којих се дошло на основу теоријског и емпиријског истраживања у раду. Приказани су резултати истраживања на основу постављених хипотеза.

I ДЕТЕРМИНАНТЕ ДИНАМИЧНОГ И КОНКУРЕНТСКОГ ПОСЛОВНОГ ОКРУЖЕЊА

Време у коме живимо сликовито се најбоље може описати речју промене. Промене се дешавају у свим сферама друштва, а њихов темпо је веома брз. Променљивост целокупног окружења одразила се и на мењање амбијента у коме послују данашња предузећа. Пословна средина постала је све динамичнија, док се предузећа суочавају са интензивним, комплексним и непредвидивим променама. Свако савремено предузеће, без обзира на власничку и организациону структуру, величину или врсту посла, под утицајем је ближег, локалног окружења које свакодневно, директно утиче на његово пословање. Међутим, данас, све значајнији утицај долази од даљег, међународног окружења.

Окружење у коме послују предузећа чини скуп социјалних, културних, економских, политичких и технолошких елемената који доминантно утичу на њихово пословање. Приликом анализе утицаја окружења на пословање савремених предузећа треба направити разлику између општег и специфичног окружења. Опште окружење на пословање предузећа утиче индиректно, постављајући општи оквир његовог пословања. Опште окружење подразумева макро окружење, односно општу економску и технолошку развијеност једне земље, политичке прилике, демографске карактеристике, националну културу и сл. За детерминисање општег окружења користе се макроекономски показатељи, као што су инфлација, општи ниво каматних стопа, бруто домаћи производ, девизни курс, спољнотрговински биланс и сл. Специфично окружење има директан утицај на пословање предузећа. Ради се о активностима најбитнијих стејкхолдера предузећа као што су акционари, купци, конкуренција, добављачи, запослени, кредитори и сл. чије деловање директно утиче на пословање предузећа.

Основна обележја савременог окружења која доминантно утичу на пословање предузећа су:¹

¹ Петковић, М., (2011), Организационо понашање, Београд: Економски факултет, стр. 54

- Комплексност – зависи од броја компоненти које га чине, као и њиховог међусобног односа. Што је већи број компоненти које су међусобно условљене и зависне, то је окружење комплексније, а самим тим и пословање и управљање предузећем;
- Динамичност – зависи од учесталости промена, њиховог карактера и извесности. У динамичном окружењу промене су учестале, углавном радикалне и корените, док је неизвесност која их прати изузетно велика.
- Хетерогеност – зависи од разлике између тржишта на којима се обавља пословна активност. Ово обележје је од значаја за мултинационалне компаније које послују на различитим тржишним сегментима и различитим географским подручјима.
- Непријатељство – зависи од тога да ли одређене компоненте које чине окружење, отежавају или олакшавају, односно доприносе успешном пословању предузећа.

Раније су за пословно окружење била карактеристична обележја као што су једноставност, предвидљивост и стабилност. Међутим, „у данашњем окружењу, ништа није стално или предвидљиво – ни раст тржишта, тражња купца, животни циклус производа, стопа технолошких промена, или природа конкуренције“.² Данашње пословно окружење одликују турбулентни услови привређивања, производи кратког животног циклуса, сталне промене захтева потрошача, оштра тржишна конкуренција, раст научно–техничких иновација и сл. У таквим условима могу опстати само она предузећа која се усаглашавају са континуираним и динамичним променама у окружењу. Досадашње искуство несумњиво показује да највећи степен ефективности и ефикасности предузећа постижу, када је успостављен „висок ниво усклађености организације са својим окружењем и када постоји усклађеност унутар организације, односно између њених компоненти“.³ У данашњим условима веома је битно да менаџери препознају промене и разумеју како ће се оне одразити на успех предузећа. Другим речима, неопходно је флексибилно и проактивно реаговање на промене и прилагођавање стратегије у складу са њима. У турбулентном пословном амбијенту није једноставно, али је веома значајно, сагледати покретачке снаге промена и идентификовати критичне факторе успеха.

² Kelety, I., (2006), Towards a conceptual framework for strategic cost management, Von der Fakultät für Wirtschaftswissenschaften der Technischen Universität Chemnitz, Chemnitz, стр. 12

³ Wyman, O., (1998), Strategic Organization Design: An Integrated Approach, Delta Organization & Leadership. New York, стр. 27

Трендови и промене у пословном окружењу су, стога, међу највећим стратешким изазовима са којима се менаџмент суочава.

Интернационализација, сегментација и глобализација бизниса, промене у ланцу снабдевања, развој партнерских односа између предузећа, скраћен животни циклус производа и примена високих технологија су неке од кључних карактеристика измењеног пословног амбијента коме савремена предузећа морају да се прилагоде зарад стицања и одржавања конкурентске предности на тржишту. Измена услова пословања захтева промене и у начину управљања па се јављају нови модели, методи, технике и инструменти управљања предузећима у тзв. новој економији.

1. Глобализација, сегментација и интернационализација бизниса

Глобализација је феномен тј. појава која представља главну одлику савременог друштва и која прожима његове економске, тржишне, социјалне, политичке, технолошке и културне аспекте. Глобализацију можемо посматрати као процес који доводи до унификације свих аспеката људске цивилизације. Ради се о процесу међународне интеграције идеја, аспеката културе и, уопште, погледа на свет кроз општу повезаност и међузависност. Крајњи циљ глобализације је успостављање јединственог, једнообразног, глобалног светског поретка који одређени аутори означавају појмом „глобално село“.

Како су главни покретачи глобализације капитал и профит, не чуди што економски интереси и економски аспект глобализације имају примарну улогу и највећи значај. Услед дерегулације светских финансијских тржишта, капитал више није непокретан, већ се може брзо преселити у подручја која доносе веће профите. Цео свет је данас потенцијално тржиште и арена на којој се одвија борба између предузећа око јефтине сировине, радне снаге, као и најповољнијих услова производње и продаје производа, а у циљу максимизације профита и остварења глобалног утицаја у светском репродукционом процесу. Тумачење глобализације са економског аспекта односи се на процес који интегрише све националне привреде у јединствену светску привреду где долази до рушења баријера и стварања нових организационих форми са новим начином функционисања и стилем управљања. Економска глобализација тежи да створи слободно,

интегрално, заједничко тржиште, где долази до слободног трансфера знања и идеја и где важи јединствена валута.⁴ Глобализација представља процес трансформације националних економија у јединствени, свеобухватан, интегрисан систем производње, потрошње и промета, док расподела остаје дезинтегрирана.⁵ Како глобализација подразумева процес рушења свих граница, губи на значају традиционална подела тржишта на локална, национална и регионална тржишта. Акцент је сада на глобалном производу и глобалном тржишту, као кључним категоријама глобализације, али и на глобалном потрошачу који је мобилан, информисан и захтева врхунске производе и услуге. Према томе, у основна обележја глобализације спадају: интернационализација бизниса, либерализација спољне трговине, концентрација финансијске моћи, високе технологије, регионалне интеграције, флексибилне организационе структуре и нови систем управљања предузећем.⁶

Интернационализација бизниса⁷ представља једну од основних карактеристика савременог пословног окружења предузећа. Компаније јасно уочавају да се могућности за опстанак, раст профита и напредак селе на глобално тржиште, односно постају свесне да пословање мора да има међународну, а не само локалну димензију. Интернационализација бизниса доводи се у везу са развојем компанија које своје производне и продајне активности организују на различитим тржиштима, остварујући приходе у различитим земљама. Интернационализацијом пословања, компаније се сусрећу са различитим нацијама и културама и суочавају се са хетерогеним окружењем и специфичним условима у којима треба да обављају пословне активности. Пред компанијама је веома сложен задатак да освоје страна тржишта и да истовремено одбране своју позицију на домаћем тржишту од страних конкурената.

⁴ Бонић, Љ., (2008), Финансијска анализа у функцији максимизације вредности капитала власника, докторска дисертација, Економски факултет, Универзитет у Нишу, стр. 8.

⁵ Градишка-Темнугова, О., (2003), Глобализација – хаотичан или управан процес, Економске теме, бр. 2, стр. 49

⁶ Бонић, Љ., (2008), оп.цит., стр. 12

⁷ Иако корене интернационализације пословања можемо пронаћи још у првим трговинама на велике раздаљине широм света, ипак је интернационализација пословања какву данас познајемо била реткост све до 19. века. Компаније пионири на том пољу биле су: General Electric, International Telephone and Telegraph и Singer Sewing Machine на подручју САД-а, а на европском тлу Imperial Chemicals, Nestle, Siemens, Unilever. Након Другог светског рата, САД је стекла надмоћ и доминацију над осталим државама на свим пољима, а по свету су се, поред производних капацитета, шириле и америчке услужне компаније, као што су банке, осигуравајућа друштва, консултантске куће и сл. Од 1960-их година долази до експанзије јапанских и западноевропских компанија које све више проширују своје пословање на међународно тржиште. Такође, како би се смањили трошкови производње, почиње и све интензивније улагање у земље у развоју.

Извесне промене у модерном окружењу доста су олакшале пословање на глобалном нивоу. Технолошки напредак у области телекомуникација и транспорта доводи до пораста комуникације, мобилности и повезаности међу људима, као и до лакше и јефтиније размене роба и услуга. Смањење царинских и нецаринских баријера и формирање регионалних интеграција уз брисање царинских граница додатно олакшавају слободно кретање роба и услуга, као и фактора производње. На глобално пословање и тржиште значајно утиче и деловање међународних економских и финансијских организација и институција које регулишу сарадњу и настоје да формирају стабилно макроекономско окружење (ММФ, Светска банка, УН, Светска трговинска организација и сл.). Ове организације допринеле су остварењу слободног тока производа и услуга и смањењу царинских и нецаринских баријера. Међународне организације и институције, са једне стране, стварају регулаторни оквир за пословање компанија, док, са друге стране, и глобалне компаније захваљујући својој огромној финансијској и економској моћи директно утичу на рад међународних организација.

Интернационализација бизниса подразумева тежњу и одлучност предузећа да своје пословање развија ван националних граница и да постиже и одржава конкурентску предност у светским, глобалним размерама. Компаније ретко кад почињу као мултинационалне, већ то временом постају проласком кроз разне фазе при чему свака фаза подразумева да компанија послује ближе и уз приснији контакт са потрошачима у другим земљама. Почетна фаза односи се на извоз, односно продају домаћих производа на страном тржишту уз неактиван приступ (на пример, пуко извршавање страних поруџбина). Следи мониторинг иностраних активности, пресељење запослених, учешће у увозу и извозу и производња производа и услуга у иностранству уз коришћење лиценци, франшиза и сл. Компаније могу реализовати инострану инвестицију путем портфолио инвестиција, директних инвестиција, као и путем заједничких улагања домаћих и страних компанија у циљу реализације одређеног подухвата односно пројекта.

Интернационализација бизниса ставила је пред менаџере изазов планирања пословања, као и интеграцију и координацију међународних пословних активности. При планирању треба узети у обзир постојање економских, политичких, правних, културних и других разлика између земаља у којима предузеће послује. Полазећи од националних специфичности и различитости, треба извршити прилагођавање производа и услуга,

њиховог маркетинга и дистрибуције. У контексту међународног пословања планирање подразумева “глобално размишљање и локално деловање, на једној страни широко сагледавање проблематике, а на другој страни прилагођавање стратегије и конкретних активности локалним приликама и потребама”.⁸ За успешну борбу са конкуренцијом на глобалном тржишту неопходно је да компаније изграде три стратешке компетенције: глобалну ефикасност и конкурентност, локалну одговорност и флексибилност и способност учења и повећања знања на светском нивоу.⁹

Да би опстале и развијале се у савременом пословном окружењу, компаније се морају прилагодити променама у понашању, у потребама и жељама потрошача. Предузећа се, сем тога, суочавају са разликама у стандардима између земаља, као и са глобализацијом диктираним укусима, са једне, и локалним укусима, са друге стране. Полазећи од чињенице да међу потрошачима постоје сличности и разлике, врши се груписање потрошача у хомогене групе. Хомогеност у потребама потрошача води ка сегментацији тржишта, као једној од основних карактеристика феномена глобализације. Дакле, паралелно са процесом глобализације тржишта, долази и до његове сегментације, односно поделе тржишта на хомогене групе потрошача у складу са њиховим потребама. Сегментација тржишта је поступак поделе потрошача у групе, односно сегменте, унутар којих потрошачи сличних карактеристика имају сличне потребе, тако да до њих предузећа могу лакше да допру и задовоље њихове потребе.¹⁰ Сегментација тржишта врши се на основу разумевања узрока потрошње одређеног производа и карактеристика потрошача (географске, демографске, економске, психолошке и сл.). Главни разлог сегментације тржишта је недостатак неопходних ресурса за задовољење потреба целокупног тржишта. Предузећу је економски исплативије да изабере један или више сродних тржишних сегмената и да на њима учврсти своју конкурентску позицију. Предузећа настоје да изаберу оне сегменте на којима конкурентске предности могу да остваре уз минимално прилагођавање постојеће понуде.

⁸ Бедековић, В., Голуб, Д., (2011), Сувремени менаџмент у увјетима глобалног пословања. Практични менаџмент, Vol. II, бр. 3, стр. 61

⁹ Bartlett, C. A., Ghosal, S., (2003), What is a Global Manager? Best of HBR, стр. 104

¹⁰ Жупљанин, С., (2012), Сегментација и избор циљног тржишта као основи стицања конкурентске предности, Сварог, 1(4), стр. 108

2. Ланци снабдевања и развој партнерских односа

Савремена предузећа јасно уочавају да се могућности за унапређење конкурентности налазе, не само у унапређењу интерне ефикасности, већ и у умрежавању у динамичне односе међузависности и интеракције са другим предузећима у виду савремених ланаца снабдевања. У условима неизвесних тржишних прилика и глобалних промена, повезивањем предузећа путем ланаца снабдевања може се ублажити ризик савременог пословања. Велики број предузећа види могућност за повећање конкурентности на тржишту у развијању партнерских односа кроз ланце снабдевања и формирање интерорганизационих мрежа. На тај начин долази до промене односа конкуренције на тржишту јер се такмичење између појединачних компанија пребацује на такмичење између ланаца снабдевања.

Савремено пословно окружење намеће умрежавање кроз ланац снабдевања, као неопходност за успешно пословање у циљу стварања вредности и задовољења захтева потрошача. Неопходност стварања ланаца снабдевања можда је најбоље објаснио Michael Porter који сматра да је ради постизања конкурентске предности, неопходно да се у предузећу прво идентификују компетентна подручја и на њих фокусирају расположиви ресурси, док остала подручја треба пренети кроз интерорганизационо повезивање на друге субјекте који те послове могу ефикасније обављати.¹¹ Основна идеја умрежавања предузећа јесте испорука правог производа, у право време и на правом месту, у адекватном стању и уз прихватљиве трошкове.¹² Дакле, путем ланца снабдевања тежи се идеалу ефикасности и ефикасности.

Савремене ланце снабдевања одликује сарадња, партнерство, стратегијске алијансе, договори или уговори између тржишних учесника са циљем што успешнијег креирања финалног производа/услуге. Овакав вид умрежавања омогућава спајање ресурса различитих чланица у ланцу снабдевања са циљем стварања крајњег производа, јер је у данашњим условима пословања финансијски неисплативо да предузеће све потребне активности покрива сопственим ресурсима. Повезивање предузећа која су

¹¹ Porter, M., (2007), Конкурентска предност, ASEE Books, Нови Сад, стр. 179

¹² Ballou, R., (2004), Business Logistics/ Supply Chain Management: planning, organizing, and controlling the supply chain, Pearson-Prentice Hall, New Jersey, стр.6

специјализована за различите пословне активности у оквиру своје делатности, омогућава стварање супериорне вредности за потрошаче, уз бржи процес реализације и ниже трошкове и ризике.

Ланац снабдевања се формира кроз добровољну сарадњу партнера која је заснована на размени знања и информација, као и на заједничком развоју производа, ради смањења трошкова и ризика од опортунистичког понашања у пословању. Како односи између партнера у ланцу утичу на перформансе целокупног ланца, да ли ће одређени ланац снабдевања бити успешан, зависи од квалитета, чврстине, трајања и степена сарадње међу предузећима која га чине, од транспарентности информација, синхронизације тока материјала, као и управљања критичним ресурсима.¹³

Структуру ланца снабдевања чине везе и односи између чланица, пословни процеси, односно активности које треба да произведу вредност за потрошача, као и менаџерске активности које треба да интегришу процесе и везе у оквиру ланца снабдевања.¹⁴ Дефинисање структуре ланца снабдевања је комплексан процес, јер није довољно само пронаћи партнере, већ се поставља питање регулисања њиховог односа у оквиру ланца снабдевања. Партнерски однос између предузећа, која чине ланац снабдевања, могу се заснивати на: моћи (када постоји неравноправни однос међу предузећима), уговорима којима се експлицитно дефинишу права и обавезе свих предузећа партнера и узајамном поверењу које је резултат дугорочне сарадње и кључни фактор за свако успешно партнерство. Да би се у ланцу снабдевања успоставило искрено и кооперативно партнерство, потребно је да се односи између предузећа партнера заснивају на: размени информација, отворености и поверењу, координацији и планирању, заједничким бенефитима и дељењу ризика, заједничким циљевима, компатибилности корпоративне филозофије и препознавању међузависности у ланцу снабдевања.¹⁵

Приликом формирања ланца снабдевања, предузећима је у интересу да заједнички одреде и поставе мерила перформанси, процедуре и правила понашања пошто без

¹³ Vrijhoef, R. , Koskela, L., (2000), The four roles of supply chain management in construction. *European Journal of Purchasing & Supply Management*, 6, стр. 171

¹⁴ Барац, Н., Пешић-Анђелковић, М., Анђелковић, А., (2013), *Анализа односа међу учесницима ланца снабдевања у југоисточној Србији*, Теме, 37(1), стр. 245

¹⁵ Harrison, A., Hoek, R., (2008), *Logistics Management and Strategy: Competing through the supply chain*, Financial Times Prentice Hall, 3rd Edition, стр. 274

успостављања заједничке корпоративне културе, ланац снабдевања не опстаје. Корпоративна култура и филозофија везана за функционисање ланца снабдевања мора бити уграђена у свест свих запослених како би сви „веслали” у истом смеру и како би сви учесници били убеђени да кроз ефикасност ланца снабдевања остварују и своје циљеве. Организациона култура ланца снабдевања треба да буде таква да подстиче однос сарадње, поверења и осећаја лојалности међу учесницима, да промовише размену знања и информација, као и увођење иновација. Треба да је заједничка свим партнерима у ланцу и да сви учесници поштују њене претпоставке и предузимају пословне активности у складу са њом. Организациону културу ланца снабдевања треба да карактеришу динамичност, флексибилност на промене у окружењу, као и предвидивост понашања унутар ланца, што је посебно значајно у случајевима када долази до неочекиваних обрта у пословању, или у ситуацијама када је неопходно спровести одређене фундаменталне промене унутар ланца, ради адаптабилности на спољашње окружење. Ипак, организациону културу ланца треба да карактерише и одговарајући степен стабилности и трајности. Предузећа као чланови ланца имају често различите, па чак и супротстављене, конфликтне организационе културе, што доводи до „судар култура“. Проблем организационе културе често се јавља на почетку формирања ланца снабдевања. Како се током заједничког пословања све више унапређује координација и сарадња, то се и постепено мире индивидуалне разлике унутар ланца ради остварења добити у корист свих партнера.

Ефикасно управљање ланцем снабдевања производи бројне позитивне ефекте. Оправданост стварања интерорганизационих мрежних структура огледа се у ефикасној производњи и организацији, у флексибилности, брзом одговору на промене, као и у олакшаном приступу тржиштима, ресурсима, јефтинијим сировинама и стручној радној снази.¹⁶ Приликом анализе ефеката ланца снабдевања у релевантној литератури сусрећемо бројне ставове који стављају акценат на: фокус на своје кључне компетенције, дугорочну сарадњу, унапређење квалитета, комуникације и односа са потрошачима и добављачима, смањење базе добављача, промовисање међуфункционалних тимова, посвећености, заједништва, интеграције, дељења информација, знања, бенефита, али и ризика и

¹⁶ Тешановић, Б., Арсић, С., Драгојловић, А., (2010), Нови концепт управљања – интерорганизационо повезивање у формирању ефикаснијих бирократских организационих форми, Међународна научна конференција „Менаџмент“ Крушевац 2010, стр.256

неуспеха. Ефикасним управљањем ланцем снабдевања долази до брже реализације процеса, остваривања уштеда у процесу набавке, до олакшаног избора добављача и брже обраде докумената. Позитивни ефекти се огледају и у аутоматизацији рутинских послова, као и нижим трошковима пословања јер долази до смањења трошкова запослених у набавци, као и трошкова папирне документације.¹⁷

Са друге стране, недостаци и изазови који прате умрежавање везују се за питање координације посебно у областима где је неопходна учесталија интеракција. Ту је и питање контроле, унутар и ван организације, када остала предузећа у мрежи треба мотивисати да раде у интересу, по процедурама, стандардима и културолошким претпоставкама матичне компаније. Треба бити обазрив приликом избора партнера јер им се умрежавањем омогућава приступ информацијама, процедурама и процесима, односно даје им се увид у специфичности и начин обављања пословних активности који су често пословна тајна. Стога је јако битно питање поверења, кредибилитета и поузданости јер распад мрежне организације носи ризик од „злоупотребе пословне тајне”¹⁸. Мора се водити рачуна и да не дође до великог аутсорсовања, јер постоји могућност да се матичној организацији на тај начин умањи, па чак и одузме конкурентска предност.

3. Скраћење животног циклуса производа

Предузећа и производи, исто као и живи организми имају свој животни циклус – рађају се, расту, старе и, на крају, нестају. У оквиру свог животног циклуса, производи прате предвидљиве обрасце понашања на тржишту на коме наилазе на одређене потешкоће и препреке које се морају превазићи.¹⁹ Животни циклус производа се у литератури дефинише на различите начине. Углавном се дефинише као време од увођења производа на тржиште па све до повлачења са њега. Једна од дефиниција одређује животни циклус производа према оствареној продаји производа у јединици времена.²⁰ Веома је битно да анализа животног циклуса производа буде свеобухватна и укључи све од момента стварања иницијалног производа до повлачења производа са тржишта. Као

¹⁷ Барац, Н., Пешић-Анђелковић, М., Анђелковић, А., (2013), *опт.цит.*, стр. 244

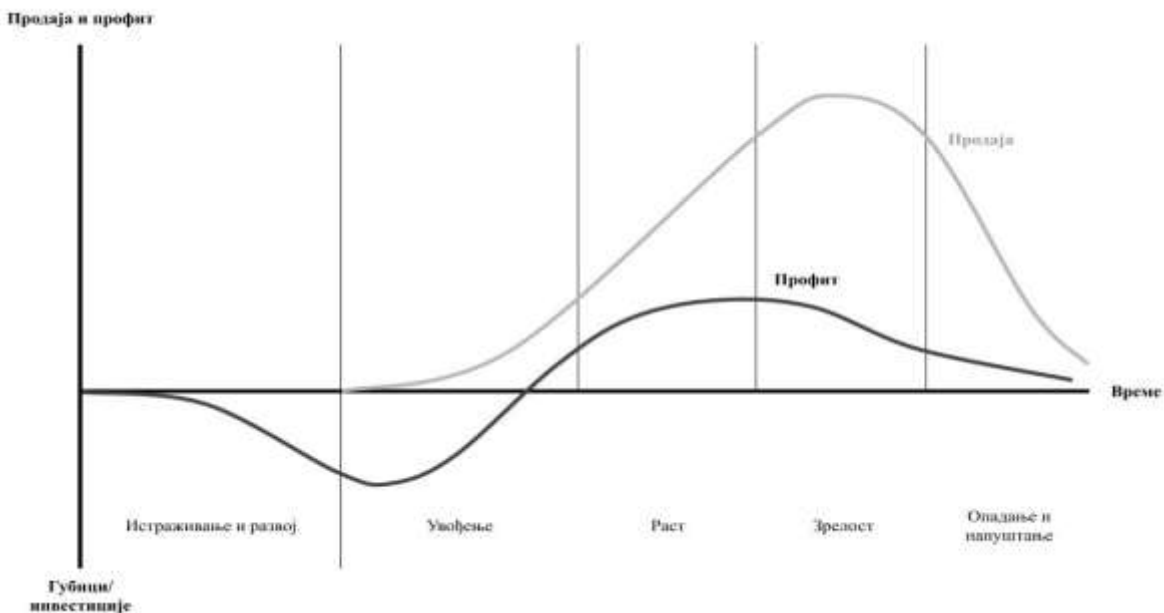
¹⁸ Тешановић, Б., Арсић, С., Драгојловић, А., (2010), *опт.цит.*, стр.256

¹⁹ Адигес, И., (2004), *Управљање животним циклусима предузећа*, Асее, Нови Сад, стр. 8

²⁰ Адигес, И., Вукић, Б., Ћургуз, М., (2007), *Управљање животним циклусима предузећа*, Асее, Нови Сад, стр. 214

што је и илустровано на Слици број 1, животни циклус производа обухвата пет фаза: фазу истраживања и развоја, фазу увођења производа, фазу раста, фазу зрелости и фазу опадања и напуштања производа.²¹

Слика 1. Животни циклус производа



Извор: <https://marketing-insider.eu/product-life-cycle-stages/>

Фаза истраживања и развоја започиње иницирањем развоја новог производа односно планирањем и дизајнирањем производа који ће се реализовати на тржишту. Фазу увођења (лансирања) производа карактерише спори раст тражње, ниска профитабилност, високи трошкови маркетинга и дистрибуције, али и велико интересовање од стране конкуренције и дистрибутера. У фази раста долази до постепеног повећања тражње за производом, предузеће почиње да остварује добит и улаже напоре ка обезбеђењу квалитета производа и продајних услуга, као и унапређењу односа са потрошачима, а у циљу што дужег опстанка у овој фази животног циклуса производа. У фази зрелости производа достиже се максимум у обиму продаје која након тога опада и долази до њене стагнације. Како би се сачувала стечена тржишна позиција, произвођачи се труде да унапреде постојећи производ кроз редизајн, ребрендирање, иновирање и сл. У фази опадања и напуштања, производ је већ превазиђен и застарео, а услед пада тражње, све

²¹ Stark, J., (2011), Product Lifecycle Management: 21st Century Paradigm for Product Realisation, 2nd Edition London:Springer, стр.1-2

више се задржава на залихама. У тренутку када се повлачи производ са тржишта, предузеће би већ требало да има нов производ спреман за лансирање, који би представљао замену старог производа који се елиминише. Битно је да се овакав вид синхронизације стратешки угради у развој нових производа. Иако се може учинити, моменат рађања и повлачења производа са тржишта није ипак лако одредив. Животни циклус производа се не рачуна од дана када је настала идеја о производу, већ од дана када су систематски напори за креирање производа почели. Са друге стране, не завршава се када производ престане да се производи и продаје, већ онда када предузеће престане да производи резервне делове и пружа услуге одржавања производа.

Треба имати у виду да сви производи не пролазе кроз све наведене фазе и да немају исту путању у животном циклусу. Другим речима, не постоји унапред трасиран пут којим ће производ ићи током свог живота. Стога је неопходно сваки производ пратити с посебном пажњом како би се остварило ефективно и ефикасно управљање његовим животним циклусом. Технолошки прогрес, интензивна глобална конкуренција и све софистициранији захтеви потрошача условили су скраћење животног циклуса производа и краће присуство производа на тржишту што доводи и до повећања ризика производње. Савремено пословно окружење ствара атмосферу да, уколико се не прибегне континуираном иновирању производа, он не опстаје на тржишту. Скраћење животног циклуса производа намеће потребу за праћењем тзв. "тоталних, укупних трошкова производа", односно свих трошкова почев од прелиминарног, идејног дизајнирања и развоја производа па све до његове елиминације са тржишта. Примена традиционалних система обрачуна трошкова усмерених на обухватање трошкова насталих у фази производње данас је неодржива из два јасна разлога:²²

1. Повећавају се трошкови који настају пре фазе производње производа.
2. Рентабилност производа у фази производње је данас јако тешко обезбедити.

Трошкови који настају пре фазе производње производа, као што су трошкови истраживања и развоја, израде прототипова, индустријализације и сл. се повећавају. Паралелно са повећањем ових трошкова, одвија се процес скраћивања фазе сазревања производа. „Фазе које претходе производњи не само што проузрокују трошкове тзв.

²² Новићевић, Б., (1993), Рачуноводство трошкова засновано на активностима, Књиговодство бр.1, стр. 6

конципирања будућег производа, него у основи детерминишу висину трошкова њихове конкретне производње, па и реализације и сервисирања“.²³ Креирање нових или унапређење постојећих производа повећава трошкове инжењеринга и дизајнирања, јер у савременим условима пословања „производ је потребно усавршити пре настанка потпуне индустријализације“.²⁴ Због убрзаног технолошког напретка, данас се често дешава да дође до застаревања производне опреме пре њене физичке истрошености. Такође, иновације се веома брзо копирају од стране конкурената па се дешава да предузеће не стигне да поврати улагање у истраживање и развој новог производа.

Данас је веома тешко обезбедити рентабилност производа у фази производње. Примећена је потреба да „се при утврђивању рентабилности производа укључи и фактор животног циклуса одређеног производа, као и све фазе његовог животног века, а не само производње“.²⁵ Животни циклус производа захтева од предузећа да мисле о њему и са маркетиншког и са произвођачког аспекта, односно да га посматрају из две перспективе: маркетиншке (генерисање прихода) и технолошке (редукција трошкова).

Менаџмент предузећа стално је суочен са изазовом како предвидети промене и адекватно одговорити на њих, као и на променљиве захтеве купаца. Како би се продужио животни циклус производа, предузеће предузима разне кораке, као што су пласирање производа на нова тржишта, производњу разноликих верзија истог производа, унапређење перформанси већ постојећег производа и сл. Скраћени животни циклус производа намеће и потребу редукције времена за развој новог производа, јер је наглашена неопходност повећане динамике увођења нових производа на тржиште. Како је веома тешко да предузеће у својој режији реализује све аспекте иновације, поготово код технолошки сложених производа, неопходно је развијање партнерских односа са купцима, добављачима и другим предузећима (предузећа за истраживање тржишта, истраживање и развој и сл.) која би могла да помогну менаџменту у ефективном управљању животним циклусом производа. Концепт животног циклуса производа користи предузећима као аналитичка основа за усавршавање и развој производног програма у циљу његовог прилагођавања потрошачима. Такође, значајно доприноси оптимизацији алокације

²³ Новићевић, Б., Антић, Љ., Стевановић Т., (2006), Управљање перформансама предузећа, Ниш: Економски факултет, стр.13

²⁴ Новићевић, Б., (1993), опт.цит., стр 8

²⁵ Новићевић, Б., (1993), опт.цит., стр 8

ресурса и олакшању доношења стратегијских одлука. Ради се о важном инструменту планирања, прогнозе и контроле. Тако су за планирање трошкова животног циклуса производа од великог значаја информације о областима које доприносе уштедама, а до којих се долази анализом и сагледавањем перформанси производа током животног циклуса. Стога се крива животног циклуса производа често употребљава као инструмент пословног планирања и управљања предузећем.

4. Нове флексибилне организационе структуре предузећа

Организовање, као фаза менаџмент процеса, ствара и одржава рационалне односе између људских, материјалних, финансијских и информационих ресурса, указујући који ресурси се користе за одређене активности и када, где и како ће се користити. Резултат процеса организовања је организациона структура са прецизно дефинисаним овлашћењима и одговорностима.²⁶ Један од начина на који се савремена предузећа „боре“ са променљивим условима пословања јесте избор адекватног модела организационе структуре односно стварање флексибилних организационих структура.

Као одговор на неминовне промене из окружења, предузећа предузимају одговарајућа прилагођавања организационе структуре и усаглашавају је са променама у свом окружењу. Да би предузеће било способно да се динамички прилагоди свом окружењу, треба да изгради агилну организациону структуру што подразумева респонзивност, адаптабилност, еластичност, свестраност и иновативност.²⁷ Успешна предузећа су данас флексибилне организације које су путем организационих структура институционализовала своју способност да се континуирано прилагођавају сталним променама. Флексибилне организације користе своју конфигурацију, односно организациони дизајн, као конкурентску предност.²⁸ Овакве организације стално развијају нове стратегије како би се прилагодили новим тржишним условима, да би затим промениле све аспекте организације како би их ускладили са новим стратегијама. Сви

²⁶ Antić, Lj., Sekulić, V., (2005), Organizing as the Phase of Management Process and Management Accounting., Facta Universitatis, Series "Economics and Organization", Vol.2, No 3, стр. 238

²⁷ Alberts, D., (2012), Rethinking Organizational Design for Complex Endeavors, Journal of Organizational Design, 1 (1), стр. 15

²⁸ Overholt, M. H., (1997), Flexible Organizations: Using Organizational Design as a Competitive Advantage, Human Resource Planning, Vol. 20, No. 1, стр. 23

запослени, од топ менаџмента до непосредних извршилаца, морају бити спремни на промене и на „реконфигурацију“ да би се прилагодили променама у пословном амбијенту.

На организациону структуру утиче велики број фактора, као што су окружење, технологија, величина предузећа, стил управљања, врста и начин производње, изабрана стратегија и сл. На пример, неки аутори посматрају информационе технологије као „разбијаче бирократије“ јер се њиховом употребом смањила потреба за великим бројем хијерархијских нивоа.²⁹ Менаџмент предузећа треба да размотри све релевантне факторе и да, у складу са њима, дизајнира одговарајућу организациону структуру, уреди однос између организационих делова, и између делова и предузећа као целине остварујући притом организациону ефикасност и организациону флексибилност.³⁰

Постизање trade-off-а између организационе ефикасности и флексибилности представља једно од централних питања којима се баве теоретичари и практичари организације предузећа. Организациона ефикасност представља „резултат ефективне међуповезаности визије компаније и стратегијских циљева са одабраним структурним дизајном, процесима, делегираним одговорностима, расположивим вештинама, знањима и способностима, као и поузданим мерењем перформанси“.³¹ Супериорна организациона ефикасност може се постићи традиционалним односно бирократским моделима организационе структуре са високим степеном стандардизације, формализације, специјализације и хијерархије. Са друге стране, ове карактеристике бирократских модела неповољно утичу на процесе прилагођавања и континуираног редизајнирања које захтева организациона флексибилност. Организациона флексибилност подразумева остваривање организационе креативности, организационе адаптабилности и предузетништва, као и организационе предузимљивости.³² Организације се, стога, суочавају са изазовом – како истовремено постићи супериорну организациону ефикасност и флексибилност. Да би се

²⁹ Klein, E., (2001), Using information technology to eliminate layers of bureaucracy. National Public Accountant, 46(4), стр. 46

³⁰ Новићевић, Б., Антић, Љ., Стевановић Т., (2013), Концепти управљања трошковима у функцији реализације конкурентских стратегија, Ниш: Економски факултет, стр. 35

³¹ Dressler, S., (2004), Strategy, Organization and Performance Management - From Basics to Best Practices, Universal Publishers Boca Raton, Florida, стр. 43., цитирано према: Новићевић, Б., Антић, Љ., Стевановић Т., (2013), опт.цит., стр. 36.

³² Детаљније о организационој ефикасности и организационој флексибилности видети: Новићевић, Б., Антић, Љ., Стевановић Т., (2013), опт.цит., стр. 35-46.

успоставила одређена хармонија односно компромис између ове две тежње, и притом максимизирали пословни резултати, од помоћи могу бити: метарутине (стандардизоване процедуре за мењање постојећих рутина и креирање нових), обогаћивање посла (придодавањем нерутинских задатака запосленима који обављају рутинске послове), подела времена за рутинске и нерутинске задатке, секвенцијално померање запослених између ових задатака и формирање посебних организационих јединица које се специјализују за обављање рутинских или нерутинских задатака.³³

Једна од могућности за повећање организационе флексибилности огледа се у регруписавању и прерасподели послова тако да се формирају веће организационе јединице које су специјализоване за обављање одређених активности. Стварањем интерне мреже предузеће настоји да у свом ланцу вредности задржи све активности које су неопходне за производњу финалног производа или услуге. Пословање ових релативно независних ентитета обавља се по утврђеним стандардима и тржишним принципима па ентитети самостално уговарају међусобне тржишне односе, као и односе са предузећима изван мреже. Дакле, уместо да дислоцира активности, предузеће спроводи одговарајуће кораке да би се конкретне активности ефикасније обавиле и како би му било исплативије да само производи него да набавља од екстерних добављача. Углавном се за интерну мрежну организацију опредељују предузећа која су имала лоше искуство са аутсорсингом.

У данашњем брзо променљивом пословном свету један од кључних изазова са којима се предузећа суочавају је дизајнирање ефективне организације. Променљиво окружење имплицира промене у организационом дизајну па организациону структуру не треба посматрати као сталан и постојан модел који се не мења без обзира на услове пословања. Адаптабилност организационе структуре постала је неминовна, услед неопходног континуираног редизајнирања параметара организационе структуре, који се односе на поделу рада, департаманизацију, делегирање ауторитета и координацију, а ради постизања што супериорнијих резултата у пословању.³⁴ Примена традиционалних модела није у потпуности замрла, већ је унапређена и, са извесним променама одређених

³³ Adler, P.S., Goldftas, B., Levine, D.I., (1999), Flexibility Versus Efficiency? A Case of Study of Model Changeovers in the Toyota Production System, Organization Science, Vol. 10, No. 1, стр. 45

³⁴ Петковић, М., Јанићијевић, Н., Богићевић Миликић, Б., (2010), Организација, Београд: Економски факултет, стр. 213-215

димензија организационе структуре, модификована. Стога, нове флексибилне организационе структуре предузећа називамо и модификоване или органске (адаптивне) структуре, и ту спадају матрична, иновативна и процесна организациона структура.

4.1. Матрични модел организационе структуре

Примена модела матричне организационе структуре, као хибридне форме традиционалних модела, везује се за услове конфронтационог окружења који „захтевају ефикасну како хоризонталну, тако и вертикалну координацију активности и комбинацију функционалних и дивизионих делова предузећа на истом организационом нивоу“.³⁵ У оквиру матричних тимова, чије је трајање временски ограничено реализацијом циља, ангажују се професионалци различитих експертиза чиме се омогућава решавање специфичних проблема и задатака. Типичну матричну организациону структуру карактерише дуална структура одговорности. Сваки запослени одговара и функционалним руководиоцима и менаџерима производа/пројекта, односно има „два шефа“. Генерални директор одговоран је за целокупно пословање и има задатак да успостави баланс моћи између два типа руководиоца, односно између функционалних и дивизионих конфликта. Оваква организациона структура обезбеђује искоришћавање ефикасности функционалне структуре и флексибилност и респонзивност дивизионе организационе структуре.

Познато је неколико видова овог модела, од којих је најједноставнији тип, дводимензионална матрица, где постоје две линије командовања за целокупну организацију. Нешто сложенији облик је матрица са три димензије (димензија производа, функција и територија) која је карактеристична за мултинационалне компаније. У савременом пословању као димензије све више се спомињу потрошач и димензија Big Data која представља развој технологије и алата за управљање базама података, као и промену начина на који се подаци анализирају.

Најзначајнија предност примене матричне организационе структуре јесте висок степен флексибилности и адаптабилности. Применом овог модела, предузећа могу истовремено да се крећу различитим стратегијским стазама и да остваре у данашњем

³⁵ Новићевић, Б., Антић, Ј., Стевановић Т., (2013), оп.цит., стр. 44

окружењу неопходно јединство трошковне ефикасности и оријентисаности на купце.³⁶ Сем тога, она обезбеђује ефикасно управљање ланцем снабдевања и алокацију ресурса, као и максимизирање употребе знања и способности запослених, који се премештају у тим где су најпотребнији. Матрична организациона структура омогућава предузећу да се у исто време фокусира и на трошкове (задатак менаџера производа/пројекта) и на квалитет (задатак функционалних руководиоца). Такође, обезбеђује иновативност и прогрес пошто чланови тима размењују и развијају своја знања и способности.

Недостатак примене матричне организационе структуре огледа се у интерној комплексности услед дуалне одговорности и нејасне хијерархије ауторитета па се често за овај модел везује појава конфликтне ситуације и конфузије.³⁷ Комплексност поготово долази до изражаја када запослени добијају конфликтне директиве од различитих менаџера и када су вертикални и хоризонтални приоритети дивергентни. Често се у пракси дешава да се наруши равнотежа између функционалне и дивизионалне структуре, односно да једна надвлада другу у борби за ресурсе и моћ. Како двострука линија ауторитета и преклапање одговорности воде конфликтима и конфузији, запослени се често жале на висок ниво стреса и неизвесности.³⁸ Сем тога, трошење времена на разрешавање конфликта може да успори и отежа реаговање предузећа на променљиве околности у окружењу. Такође, примена матричне организационе структуре води ка повећању трошкова пошто се повећава број менаџера.

4.2. Иновативни модел организационе структуре

Данашње динамично окружење на коме опстају једино иновативна предузећа намеће иновативну организациону структуру као неопходну. Иновативни модел организационе структуре креира се и имплементира ради брже реализације резултата спроведених истраживања на тржишту. Тежи се стварању флексибилне и ефикасне организационе структуре којом се истовремено постиже усклађеност у текућим операцијама и ефективно прилагођавање променама у тржишним захтевима. Ради се о

³⁶ Новићевић, Б., Антић, Ј., Стевановић Т., (2013), *опт.цит.*, стр. 44

³⁷ Jones, G., (2008), *Organizational Theory, Design, and Change*, New Jersey: Prentice Hall, стр. 311

³⁸ Богићевић Миликић, Б., (2013), *Сложене интраорганизационе структуре, Економске идеје и пракса*, бр. 11, стр. 15

таквој организационој структури која треба да обезбеди успостављање равнотеже између експлоатације (употребе постојећих знања) и експлорације (трагање за новим знањима).³⁹ Иновативни модел организационе структуре карактерише дуална структура која представља комбинацију матричног модела и најчешће дивизионог модела.

Иновативни део дуалне структуре заснива се на матричној организационој структури. Иновативни део бави се пословима истраживања и развоја, креирања иновација, нових идеја и технологија, проналажењем нових могућности за будући раст и развој односно „трасирањем“ нових могућих праваца кретања предузећа у будућности. Запослени у иновативном делу су професионалци различитих профила и експертиза, са креативним и иновативним начином размишљања и предузетничким особинама. Како резултати истраживања могу, али не морају бити реализовани односно комерцијализовани на тржишту, иновативни део представља центар трошкова. Као такав, сем што поседује покретачку снагу за будући развој, иновативни део је и носилац ризика. Структура овог дела је плитка, флексибилна, са визионарским лидерским стилем и незнатном контролом. Карактерише је и формирање релативно самосталних организационих јединица са посебним задацима које се након њихове реализације интегришу у постојећу организациону структуру предузећа.

Оперативни део дуалне структуре заснива се најчешће на дивизионој организацији. Овај део бави се извршним пословима и реализацијом на тржишту резултата истраживања, односно проналазака до којих се дошло у иновативном делу. Организациону структуру оперативног дела карактерише висок степен формализације и стандардизације, уска специјализација, ауторитативни лидерски стил са израженом контролом. Њена бирократска природа омогућава постизање ефикасности и квалитета, док организациона култура промовише избегавање ризика. Запослени у оперативном делу су непосредни извршиоци који обављају текуће, оперативне активности и комерцијализују нове производе/услуге. Односи између иновативног и оперативног дела организационе структуре регулишу се уговором, успостављајући на тај начин тржишне односе унутар организације, јер у принципу, оперативни део „купује“ услуге иновативног дела и

³⁹ Богићевић Миликић, Б., (2013), опт.цит., стр. 21-22

финансира истраживање.⁴⁰ Уговором се прецизира шта иновативни део треба да уради за потребе оперативног дела и по којој цени.⁴¹ Како представља извор потенцијалних проблема, дефинисању односа и координацији активности између ова два дела треба приступити са посебном пажњом.

4.3. Процесна (хоризонтална) организациона структура

Процесна (хоризонтална) организациона структура полази од претпоставке да су пословни процеси кључни за функционисање предузећа. Пословни процес се дефинише као „једноставно структуриран, мерљив скуп активности дизајниран да произведе специфичан аутпут за одређеног купца на тржишту“.⁴² Ради се о скупу међусобно повезаних и зависних радњи којима се врши трансформација вредности инпута у аутпите који имају вредност за купца. Пословни процеси морају да буду изводљиви више пута на исти начин, могу се обављати паралелно или сукцесивно, са бројним интерним и екстерним учесницима и уз постављене механизме контроле трансформације.⁴³ С обзиром да пословни процеси представљају срж сваког пословног система, у све динамичнијем пословном окружењу развила се потреба да се примени процесни приступ у пројектовању организације. Дакле, долази до напуштања традиционалне (вертикалне) организационе структуре и преласка на процесну, хоризонталну организациону структуру.⁴⁴

Идејна основа овог модела организационе структуре јесте ланац вредности. Полазећи од концепта ланца вредности врши се идентификација пословних процеса. Ради се о комплексном задатку којим треба прецизно дефинисати пословне процесе и утврдити који од њих су кључни (примарни) и додају вредност, а који процеси не учествују у креирању вредности, већ представљају процесе подршке. Процесну организациону

⁴⁰ Петковић, М., (2011), *опт.цит.*, стр. 324

⁴¹ Мосуровић Ружичић, М., (2012), *Организације и иновације*, Београд: Институт Михајло Пупин, стр. 24

⁴² Devenport, T.H, (1993), *Process Inovation: Reengineering Work Through Information Technology*, Harvard Business School Press, Boston, стр. 5

⁴³ Новићевић, Б., (2012), *Мапирање токова вредности пословних процеса као основа интегрисане процене стратешких и оперативних перформанси предузећа*, АСТА ECONOMICA, год. 10, бр. 16, стр. 73

⁴⁴ Кнежевић, Н., Бојовић, Н., Вешовић, В., (2008), *Организациона структура процесно оријентисане организације*, XXVI Симпозијум о новим технологијама у поштанском и телекомуникационом саобраћају – ПОСТЕЛ 2008, Београд, Зборник радова, стр. 58

структуру карактерише одређивање власника процеса (појединац или тим) који сноси потпуну одговорност за процес и врши:⁴⁵

- постављање циљних перформанси за процес чији је власник;
- израду плана и буџета процеса полазећи од стратегије предузећа као целине;
- процену напретка у реализацији циљева;
- праћење перформанси чланова тима на основу чега одређује ког члана наградити, коме је потребна помоћ, а кога, у крајњем, казнити па и отпустити;
- решавање конфликтне ситуације између чланова тима и сл.

Процесна организациона структура подразумева организовање према процесима, а не према циљевима или функцијама. Процесно оријентисано предузеће адаптира своју организациону структуру према процесном погледу узимајући у обзир основни принцип „структура следи процес“, односно да пословни процеси одређују организациону структуру предузећа.⁴⁶ Процесни тимови представљају основни организациони елемент овог плитког организационог модела. Ови тимови најчешће имају 10–15 чланова који поседују мултидисциплинарна и комплементарна знања и вештине, одговарајућу мотивисаност, посвећеност послу, али и ауторитет за доношење одлука о активностима које обављају. Чланство у тиму може бити стално, али и променљиво у зависности од конкретних потреба. Акцент је на обучавању и осамостаљивању запослених, на размени искуства, знања и информација, на примени одговарајуће информационе технологије која би помогла запосленима да постигну циљне перформансе и створе вредност за купце, на промовисању компетенција, способности креативног начина размишљања и флексибилног реаговања на изазове који се могу јавити у раду тима.⁴⁷ Креирање процесне организационе структуре прати и развој одговарајуће корпоративне културе са фокусом на кооперацију, отвореност, одговорност, континуирано унапређење перформанси, добробит запослених и сл. Велики значај има и мерење перформанси процеса, задовољства запослених и потрошача, као и доприноса финансијским резултатима предузећа.

⁴⁵ Ostroff, F., (1999), *The Horizontal Organization*, Oxford University Press, стр. 196

⁴⁶ Томић, М., (2016), *Унапређење модела организације и управљања пословним процесима у индустријским услужним предузећима*, докторска дисертација, Факултет техничких наука, Универзитет у Новом Саду, стр. 26

⁴⁷ Богићевић Миликић, Б., (2013), *опт.цит.*, стр. 24

Увођење процесне организационе структуре доприноси смањењу хијерархије услед елиминисања активности које не стварају вредност. Смањује се број запослених, углавном административног особља, као и број менаџера и хијерархијских нивоа. Сем тога, границе између организационих јединица смањују се или чак и нестају што олакшава комуникацију и координацију. Запослени стичу јаснију и ширу слику целокупног пословања и показују спремност на промене. Уз снажно усмерење ка потрошачима, применом проверених метода за континуирано унапређење пословања (Six Sigma, Lean и сл.) постигнути су значајни резултати у погледу повећања задовољства потрошача, продуктивности и ефикасности. Процесна организациона структура може у великој мери да повећа флексибилност организације, као и њену способност да изађе у сусрет променљивим захтевима потрошача.

Поред бројних предности, процесна организациона структура има и недостатака. Најпре, само увођење овог модела је скупо и дуготрајно и захтева обуку менаџера и запослених. Прате га бројне неопходне промене у пословању, почев од информационог система па до менаџмент филозофије. Сем тога, и сама идентификација пословних процеса, као почетна тачка управљања процесима, није ни мало лак задатак пошто процеси често немају конкретан назив и не могу се јасно уочити у организационој шеми. Ипак, овај модел организационе структуре сматра се одговарајућим решењем за предузећа са фокусом на потрошачима, која настоје да им пруже комплетну услугу, за предузећа која примењују нерутинску технологију и послују у амбијенту које карактерише интензивна конкуренција и неизвесност.⁴⁸

5. Компјутеризовани системи производње

Савремени услови пословања, са свим својим особеностима, намећу промене и у начину производње. Главни разлози који су условили промену традиционалних система производње су управо промене у окружењу, које су наметнуле потребу за разноврснијим и квалитетнијим производима, краћим временом производње и повећаном производном флексибилношћу ради задовољења потреба и захтева савременог софистицираног потрошача. У традиционалне системе производње спадају: производња по поруџбинама,

⁴⁸ Богићевић Миликић, Б., (2013), опт.цит., стр. 25

серијска производња и масовна производња. Производња по поруцбинама подразумева усклађивање карактеристика производа према захтевима индивидуалних потрошача, што је могуће једино уз помоћ флексибилне опреме и високо квалификованих радника. Серијска производња подразумева производњу средњег обима релативно стандардизованих производа, уз могућност реализације великог броја варијација. Ради се углавном о производњи производа у малим серијама, а на следећу радну операцију се прелази тек по завршетку претходних операција на читавој серији. Масовна производња подразумева производњу малог броја високо стандардизованих производа у великом обиму. Традиционална производња, која је подразумевала масовну производњу униформисаних производа, морала је да се прилагоди савременим условима, односно да се превазиђе, јер није била флексибилна и способна да одговори на специфичне захтеве савременог потрошача.

У нове, савремене и флексибилне типове производних система спадају групна производња, флексибилни производни системи и концепт печурке.⁴⁹ Групна производња подразумева хелијско или флексибилно аранжирање машина на којима се производе групе производа сличних производних захтева. Групна производња, која се често назива „производња понављањем“, одговара диверзификованој тражњи производа. Код овог производног система, захваљујући савременим машинама које повезују више операција и поседују велику производну флексибилност, долази до скраћења трајања процеса производње, времена припреме машина, као и олакшаног планирања производног процеса. Флексибилни производни системи (енгл. *Flexible Manufacturing System – FMS*) или „фабрике будућности“ доминантни су од 1980–их година. Они омогућавају широк асортиман производа, као и брзу измену производа и његових карактеристика, без заустављања процеса производње и уз ниске трошкове. То се може остварити једино путем компјутеризованих, флексибилних система производње, који поседују високе перформансе за производњу компоненти, уз оријентацију на једноставну организацију и производњу ограниченог броја производа у широком низу серија.⁵⁰ Флексибилни системи

⁴⁹ Антић, Љ., (2003), Обрачун трошкова по активностима у функцији управљања савременим предузећем, докторска дисертација, Економски факултет, Универзитет у Нишу, стр. 16

⁵⁰ Новићевић, Б., Антић, Љ., Секулић, В., (2006), Трошкови као фактор стицања и одржавања конкурентских предности, Ниш: Економски факултет, опт.цит., стр.58

производње омогућавају скраћење времена припреме машина за производњу на неколико минута, док је традиционалним системима било потребно знатно дуже. Сем што скраћују производни процес, омогућавају и брз одговор на захтеве потрошача у погледу квалитета производа и услуга, брзу испоруку и пласирање иновације на тржиште у кратком року ради задовољења текуће тражње. Концепт печурке омогућава стандардизацију производних процеса и производа, уз висок степен флексибилности тако да се компоненте производа могу користити код већег броја производа.

Како се од савремених производних система очекује да омогуће предузећу да оствари и одржи конкурентску предност на тржишту, интеграција производних система и компјутера, постала је неминовност. Компјутери су данас веома моћни, свестрани и прилагодљиви инструменти који се у рукама инжењера могу користити за дизајнирање, цртање, моделовање, анализу, симулацију, оптимизацију и производњу. Другим речима, компјутерска технологија може помоћи инжењерима, чак их и заменити, при обављању бројних послова. Реч је о великом броју алата међу којима посебан значај, имају: компјутером подржано пројектовање, компјутером подржана производња, компјутером подржано инжењерство, компјутером подржан процес планирања и компјутером интегрисана производња, који ће бити детаљније објашњени.

Компјутером подржано пројектовање (енгл. *Computer Aided Design – CAD*) подразумева све врсте пројектних активности при којима се користи компјутер за креирање, модификацију, анализу и оптимизацију техничког решења. CAD омогућава олакшано и убрзано пројектовање и конструисање производа почевши од идеје или модела па до прототипа.⁵¹ CAD систем садржи хардвер, софтвер који ради на хардверу, податке које је створио и којима манипулише софтвер и људска знања и активности.⁵² CAD функционише тако што се формира база података (која се користи и за САМ систем) и повезивањем на њу могу се идентификовати стандардизовани делови (од једноставне полуге па све до компликованијих профила) чије коришћење омогућава олакшано дизајнирање нових производа. Сем тога, тиме се „смањује укупан број комада из којих се

⁵¹ Zeid, I., (1991), *CAD/CAM theory and practice*, New York: McGraw-Hill Higher Education, стр. 14

⁵² Цветковић, Д., (2010), *CAD/CAM - Теорија, пракса и управљење производњом*, Београд: Универзитет Сингидунум, стр. 13

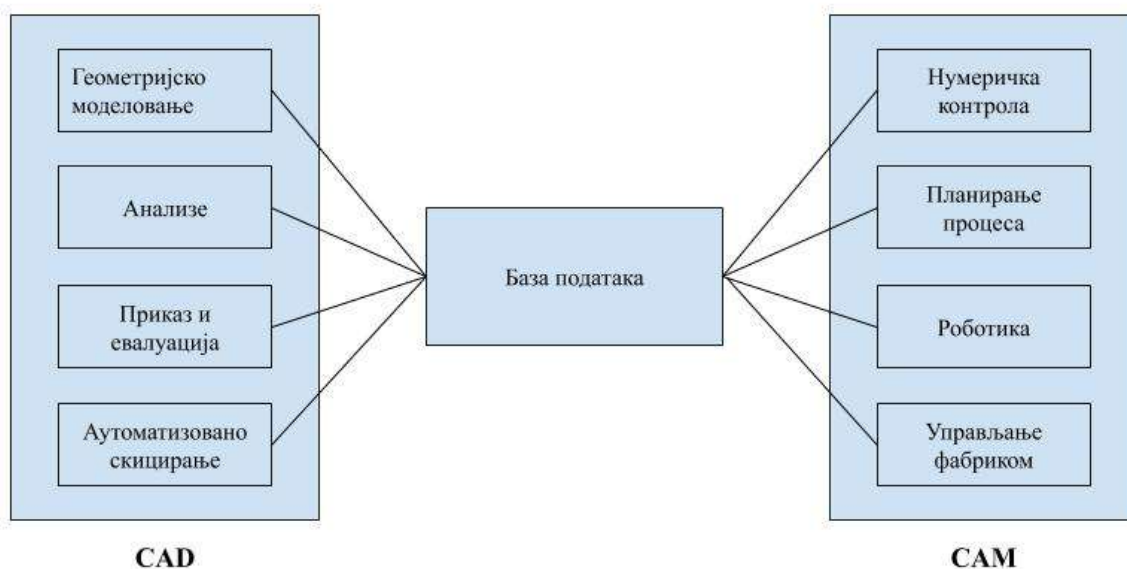
производ састоји и на тај начин смањује инвестирање у залихе“.⁵³ Једна од најзначајнијих користи CAD система је уштеда времена и смањење грешака јер захваљујући геометријском моделовању нема потребе да се геометрија дизајна редефинише од нуле сваки пут када је то потребно.

Компјутером подржана производња (енгл. *Computer Aided Manufacturing – CAM*) представља употребу компјутерског система за планирање, управљање и контролу производних операција преко директног или индиректног интерфејса са производним ресурсима фабрике. Дакле, САМ је примена компјутерског система у недизајнерским активностима у процесу производње.⁵⁴ Компјутер се користи за генерисање упутстава за нумеричко управљање машинама, путем којих се на основу програмираних алгоритама извршавају комплексне задате производне операције. Компјутер може да генерише велики број упутстава за нумерички управљане машине на основу геометријских података из CAD–ове базе података, као и информација добијених од стране оператера. На Слици број 2, приказано је функционисање основног CAD/CAM софтвера који треба да омогући оптимизацију коришћења великог броја података. Како се тежи минимизирању људске интервенције, значајна САМ функција је програмирање робота који могу да извршавају разноврсне операције. Захваљујући могућности репрограмирања, САМ представља изузетно флексибилан систем способан да обавља бројне операције.

⁵³ Drury, C. M., (2013), Management and cost accounting. London: Springer, стр. 134

⁵⁴ Elanchezhian, C., Shanmuga Sundar, G., Sunder Selwyn, T., (2007), Computer Aided Manufacturing, New Delhi: Laxmi Publications Pvt. Ltd, стр.1

Слика 2. Основни CAD/CAM софтвер



Извор: Elanchezian, C., Shanmuga Sundar, G., Sunder Selwyn, T., (2007), Computer Aided Manufacturing. New Delhi: Laxmi Publications Pvt. Ltd, стр.3

Компјутером подржано инжењерство (енгл. *Computer Aided Engineering – CAE*) подразумева употребу компјутерских програма за симулацију перформанси у циљу побољшања дизајна производа или помоћи у решавању инжењерских проблема. CAE укључује симулацију, валидацију и оптимизацију производа, процеса и производних инструмената. Аутоматизација инжењеринга врши се путем одређених компјутерских програма који су задужени за инжењерске анализе и синтезе у току производног процеса, односно за креирање и усаглашавање производа са почетним концептом, као и за његову оптимизацију и репројектовање, уколико је потребно. Типичан CAE процес, који је итеративан и то често више пута, састоји се од: препроцесирања (дефинисање модела, физичких карактеристика и фактора окружења), решавања (модел се решава применом одговарајућих математичких формула примењене физике) и постпроцесирања (резултати се презентују инжењеру уз употребу инструмената визуализације). CAE се примењује у бројним инжењерским дисциплинама као што су: стрес и динамичка анализа компонената и склопова, акустична, термална и флуидна анализа, кинематичка анализа механизма, симулација производних процеса, оптимизација производа или процеса и сл. Захваљујући CAE–у, смањују се трошкови и време развоја производа и унапређује квалитет и трајност производа. CAE омогућава идентификовање и елиминисање потенцијалних проблема још у раним фазама развоја производа, када је много јефтиније променити дизајн производа.

Коришћењем компјутерских симулација, а не физичких прототипова, дизајн се може евалуирати и побољшати, штедећи време и новац.

Компјутером подржан процес планирања (енгл. *Computer Aided Proces Planning – CAAP*) представља аутоматизован процес планирања уз употребу компјутера. CAAP обавља комплексне задатке планирања производње посматрајући све операције као интегрисан систем, тако да су индивидуалне операције и кораци у производњи перфектно координирани са другим системом и ефикасно и поуздано реализовани уз употребу компјутера. Захтева екстензиван софтвер и добру координацију са CAD/CAM и као такав представља моћан инструмент за ефикасно планирање производних операција.⁵⁵ CAAP захтева и велико знање и искуство везано за производне методе и технологију. Уобичајено га користе производни инжењери и може се користити за развој плана производње производа на основу пројектованих варијабли као што су трошкови, *lead time*, расположивост опреме, обим производње и сл. Омогућава корекцију плана на основу повратних информација, брз приступ поузданим информацијама и правовремено доношење одлуке. CAAP скраћује процес планирања и *lead time*, смањује шкарт, трошкове директног рада, трошкове производње, грешке у прорачуну, непрецизност у производњи, унапређује процедуре процене трошкова, способност увођења нових производних технологија и коришћење капацитета. Такође, обезбеђује бољи квалитет производа, бржи одговор на инжењерске промене и већу контролу управљања на свим нивоима.

Компјутером интегрисана производња (енгл. *Computer Integrated Manufacturing – CIM*) добија се повезивањем CAD–а, CAM–а и FMS–а у кохерентан и интегрисан систем савремених производних и информационих технологија.⁵⁶ Ради се о интеграцији свих производних активности уз примену повезаних компјутера и база података па се целокупним производним процесом управља коришћењем компјутера. CIM систем укључује све инжењерске функције CAD/CAM система и примењује рачунарске и комуникационе технологије на све оперативне функције и на функције које обрађују информације у производњи: од пријема, преко дизајна и производње до испоруке производа крајњем кориснику. CIM је „флексибилан, интегрисан систем који тежи да

⁵⁵ Elanchezhian, C., Shanmuga Sundar, G., Sunder Selwyn, T., (2007), опт.цит., стр. 43

⁵⁶ Антић, Љ., (2003), опт.цит., стр. 16

постигне оперативну ефикасност неопходну за остварење савремене управљачке стратегије, која повезује маркетинг, инжењеринг и производњу“.⁵⁷ То је потпуно аутоматизован, веома брз и ефикасан систем који скраћује *lead time*, побољшава квалитет производа и искоришћеност опреме, смањује грешке и губитке, обезбеђује уштеде у раду, унапређује продуктивност, контролу квалитета и конкурентност. Са друге стране, СИМ је веома скуп, захтева огромна почетна улагања, високе трошкове обуке и одржавања.

Нови, компјутеризовани системи производње у великој мери утичу на ефикасност, ефикасност и конкурентност предузећа. Савремени компјутеризовани системи помажу предузећима да смање залихе, остваре високи квалитет производа, брже одговоре на захтеве и потребе потрошача, повећају обим производње, брзину рада, производну флексибилност и тиме остваре конкурентску предност на тржишту. Како се ради о скупим системима, њима се, са једне стране, смањују трошкови рада, али се, са друге стране, повећавају укупни трошкови, као последица повећања општих трошкова, што указује на неопходност правилног управљања компјутеризацијом, аутоматизацијом и роботизацијом производног процеса.

6. Високе производне, информационе и комуникационе технологије

Последњих деценија дошло је до крупних промена у свим сегментима друштва које су настале као последица научно – технолошког прогреса и експоненцијалног раста знања. Данас је прожимање технологије и људског друштва веће него икад, односно технологија је, као практична импликација знања и израз људске креативности, постала најутицајнији фактор на људско живљење.⁵⁸ У данашње време развој предузећа, али и привреде и људског друштва генерално, заснива се на софистицираној технологији. Стопа раста која ће се постићи доминантно зависи од расположивости и умећа управљања знањем, информацијама и високим технологијама. Живимо у времену четврте индустријске револуције која представља надоградњу треће (дигиталне) револуције, а карактерише је фузија технологија што доводи до брисања граница између физичке, дигиталне и

⁵⁷ Sakurai, M., Scarbrough, D. P., (1996), *Integrated cost management: a companywide prescription for higher profits and lower costs*, Portland: Productivity Press, стр. 18

⁵⁸ Багарић, И., (2010), *Менаџмент информационих технологија*, Београд: Универзитет Сингидунум, стр. 1

биолошке сфере. Сведоци смо технолошких иновација у областима као што су вештачка интелигенција, роботика, аутономна возила, 3D штампање, нанотехнологија, биотехнологија, наука о материјалима, складиштење енергије и квантна информатика.⁵⁹

Опредељење ка научно – техничком и технолошком развоју је свеprisутно и неминовно. Светска привреда 1970–их година била је „финансијски вучена“, 1980–их „производњом вучена“, да би од 1990–их година почела ера „информацијом вучене“ привреде.⁶⁰ Информатичко друштво је заменило индустријско друштво што је довело и до стварања новог окружења у коме долази до развоја нових пословних активности и процеса, нових организационих форми, као и међуљудских односа. Интензитет и динамика технолошких промена у окружењу квалитативно мењају пословање савремених предузећа, наглашавајући важност иновација, знања, трансфера технологије, „know how“ и „show how“. Информатичко друштво у први план ставља високе производне, информационе и комуникационе технологије, без којих је успешно пословање данас незамисливо.

Високе производне, информационе и комуникационе технологије, односно тзв. високе технологије, поред аутоматизације, роботизације и флексибилних система производње, чине техничко–технолошку основу стицања и одржања конкурентске предности у савременом окружењу.⁶¹ Стога, примена високих технологија постаје неминовна за успешно пословање предузећа. „Технолошке промене представљају један од главних генератора конкуренције и један од најзначајнијих фактора који могу да промене правила конкуренције. Оне играју најзначајнију улогу у промени структуре постојећих, као и креирању нових привредних грана“.⁶² Ниске производне технологије карактерише капитална и радна интензивност. Због све израженије оскудице у сировинама и енергентима, делатности које се заснивају на ниским технологијама су запале у кризу па је од 1970–их година интересовање за њих рапидно опало. Ниске технологије су превазиђене и замењене мање габаритним високим технологијама које имају ниске трошкове сировина

⁵⁹ Schwab, K., (2016), The Fourth Industrial Revolution: what it means, how to respond, доступно на: <https://www.weforum.org/agenda/2016/01/the-fourth-industrial-revolution-what-it-means-and-how-to-respond>, (приступљено 20.03.2020.)

⁶⁰ Антић, Ј., (2003), опт.цит., стр. 46

⁶¹ Новићевић, Б., Антић, Ј., Секулић, В., (2006), опт.цит., стр. 56

⁶² Porter, M., (2007), опт.цит., стр. 174

и енергије и које су лакше за управљање. Све више пажње посвећује се предузећима која послују у области електронске индустрије, софтверског инжењерства, вештачке интелигенције, компјутеризоване машиноградње, индустрије робота, хемијско–фармацеутске индустрије, 3D штампања, нанотехнологије и слично. Високе технологије заснивају се на микроелектроници, на систематским знањима и свој пуни ефекат дају у интегрисаним производним процесима. Њихова примена је једноставнија и јефтинија па их велики број предузећа може користити. Веома брзо и непрестано се јављају иновативнија решења, као и усавршења постојећих модела са побољшаним перформансама што значајно снижава цену застарелих модела високе технологије.

У модерно доба успешно управљање предузећем у великој мери зависи од приступа и начина рада са информацијама, као и од квалитета расположивих информација. Информације фактички представљају основни, доминатни фактор успешног обављања пословне активности предузећа, јер је данас немогуће остварити задовољавајуће пословне резултате без добро развијеног информационог система.⁶³ Поседовање поузданих и тачних информација у реалном времену, односно „правих информација у право време“ представља основу успешног пословања данашњих предузећа. Примећен је и тренд све чешћег коришћења информација као робе. Ради се о пажљиво одабраним и „прочишћеним“ информацијама које за крајњег корисника имају велику употребну вредност уз значајно побољшање начина дистрибуције информација.

Допринос информационих технологија огледа се у свим сферама људске делатности. Уколико пођемо од значаја који материјална производња има за развој људског друштва, можемо рећи да је најзначајнија примена информационе технологије везана за управљање производњом у предузећима. Стога је последњих деценија евидентна информатизација производног процеса. Може се говорити и о "информатизованој организацији", као организацији будућности, која своје пословање заснива на интеграцији управљања и информационе технологије. У том смислу, пословање је данас постало незамисливо без одговарајућих софтвера који аутоматизују и интегришу кључне пословне процесе (на пример ERP – *Enterprise Resource Planning*).

⁶³ Новићевић, Б., (2005), Управљачко рачуноводство–обрачун трошкова, Ниш: Економски факултет, стр. 10

Конкурентност савременог предузећа подразумева брзу реакцију на промене из окружења, као резултат континуираног и ажурног тока информација и докумената. Такав ток информација обезбеђују савремени електронски системи, као што су електронска размена података (енгл. *Electronic Data Interchange – EDI*), електронска пошта (енгл. *E-mail*), као и разне врсте рачунарских мрежа. Телекомуникациона рачунарска мрежа омогућава размену података између ентитета у мрежи. У том смислу, постоје локалне мреже (енгл. *Lokal Area Networks – LAN*), које омогућавају комуникацију на нивоу просторије, зграде, затим метрополитен мреже (енгл. *Metropolitan Area Networks – MAN*) које обезбеђују комуникацију на ширем подручју, као што је град или област, и јавне мреже (енгл. *Wide Area Networks – WAN*), које покривају државе и континенте.⁶⁴ Најпознатија и највећа рачунарска мрежа јесте Интернет. Путем Интернета и електронске поште омогућавају се преношења релевантних информација у временском периоду од једне секунде, како у земљи, тако и у комуникацији са иностранством.⁶⁵

Развој савремених технологија допринео је променама у начину пословања и довео до успостављања нових концепата и стандарда у пословању. Данас је пословна комуникација незамислива без мобилних телефона, рачунара, електронске поште, видео конференција и сл. Традиционални облици пословања попримају нове облике и форме, а велики део пословања преноси се на Интернет и одвија електронским путем.⁶⁶ На тај начин дошло је до развоја електронског пословања па се може говорити о електронизацији привреде и настанку електронске економије тј. нове економске ере.⁶⁷ Електронско пословање подразумева све видове размене информација и пословних трансакција које се обављају уз примену информационе и телекомуникационе технологије. Као резултат експанзије и развоја информационих технологија, настају и електронска трговина и електронско банкарство, као делови електронског пословања.

⁶⁴ Антић, Ј., (2003), оп.цит., стр. 17

⁶⁵ Новићевић, Б., (2005), Утицај глобализације на финансијско извештавање. Златибор: XXXV Симпозијум СРРС, стр.8

⁶⁶ Ђорђевић Г., (2012), Утицаји ИЦТ и информационог друштва на друштвено-економски развој, *Socioeconomica – The Scientific Journal for Theory and Practice of Socio-Economic Development*, Vol.1, No.2, стр. 189

⁶⁷ У литератури се срећу ставови да, дугорочно посматрано, актуелно промовисање информатизације пословања „ставља под тепих“ проблем везан за недостатак сировина и енергената тј.суочавање са енергетском кризом.

Захваљујући информационој и телекомуникационој технологији, олакшана је и убрзана размена знања и информација што доприноси унапређењу комуникације. Сем тога, прикупљање, обрада, чување и дистрибуција великог броја података и информација постају доступнији и јефтинији за предузећа. Значајан је и допринос на пољу развоја кооперације и интеграције међу предузећима, односно повезивање предузећа постало је једноставније и брже. Применом високих технологија остварују се значајне уштеде, снижавају се трошкови пословања и повећава се профит. Високе технологије омогућавају диверсификацију производње и трајнију конкурентску предност, обезбеђују квалитетније пословно одлучивање и лакше савладавање тржишних баријера. Путем високих технологија, менаџмент предузећа може лакше да идентификује нове и унапреди постојеће пословне и производне могућности. Њихова примена доприноси остварењу стратешких циљева, као и бржем и квалитетнијем одговору на потребе и захтеве потрошача.⁶⁸ Другим речима, високе технологије руше временске и просторне баријере и пружају могућност бољег и лакшег пословања, као и начина живота генерално.

Да би се технологија уопште користила као ресурс за грађење конкурентске предности, неопходно је да предузеће добро разуме улогу коју технологија има у пословању предузећа. Тек тада се „могу планирати и финансирати технолошки напори, али и мерити допринос технологије расту, развоју и профитабилности. Када је јасно утврђена улога технологије, много је лакше побољшати њено коришћење, извршити алокацију ресурса и управљати како би се постигли жељени стратегијски циљеви“.⁶⁹

7. Нови модели, методи, технике и инструменти управљања предузећима

Савремена пословна средина постаје све комплекснија услед повећања броја њених конститутивних елемената, њихове унутрашње комплексности и међусобних односа. Главно обележје савременог пословног окружења је дисконтинуитет промена јер нова дешавања у пословном амбијенту најчешће нису повезана са прошлим догађајима. Сем тога, промене настају неочекивано, све су учесталије и брже. Како промене у окружењу

⁶⁸ Новићевић, Б., Антић, Ј., Секулић, В., (2006), опт.цит., стр. 56

⁶⁹ Буричин, Д., Јаношевић, С., (2006), Менаџмент и стратегија, Београд: Економски факултет, стр. 433

представљају или шансу или претњу за предузеће, менаџмент може те промене да не примећује и да их игнорише, али исто тако може да реагује на њих и да им се прилагоди, тако што ће да их примети, разуме и да предузме одређене пословне активности, односно да управља променама. Услед свих промена које намеће динамично, сложено и хетерогено савремено пословно окружење, неопходно је да предузећа изграде способност проактивног деловања и обезбеде брзу реакцију на њих. Предузећа су постала свесна чињенице да у изузетно динамичном окружењу у коме послују, од фундаменталног значаја је управо способност да се предвиде стратегијски изазови, опасности и искористе могућности пре конкурената.

Савремена предузећа као императив успешног пословања морају да развију способност брзог разумевања непредвидивог окружења и да у што краћем року пронађу одговор и решење за изненадну неравнотежу. Дисконтинуитет у савременим условима привређивања намеће потребу да предузеће своје пословне активности и понашање на тржишту базира на сценарију могућих токова догађаја и активности.⁷⁰ Ради се о креирању сета могућих ситуација које би могле да се десе у ближој или даљој будућности. Крајњи циљ је постизање виталности и агилности предузећа што подразумева благовремену респонзивност, флексибилност, еластичност, свестраност и иновативност. Само предузећа са таквим карактеристикама могу да постану пословно изврсна. Истински изврсна предузећа настоје да задовоље све своје стејкхолдере резултатима које остварују, начином на који то постижу, као и оним резултатима које могу постићи уз „уверење да ће остварени резултати бити одрживи и у будућности“.⁷¹

Да би предузеће стекло епитет „глобално“, неопходно је да се усмери на стварање вредности којима се остварује конкурентска предност у односу на најбоља предузећа.⁷² У условима глобалног и комплексног окружења, савремено предузеће, ради одржања или побољшања своје позиције на тржишту, принуђено је да примени нове савремене производне и информационе технологије, тимски рад, аутоматизује производњу, послује без залиха, а ради обезбеђивања високог квалитета производа и услуга, као и успешног

⁷⁰ Новићевић, Б., Антић, Љ., Секулић, В., (2006), опт.цит., стр. 3

⁷¹ Доступно на: <http://www.infotrend.hr/clanak/2009/2/poslovna-izvrsnost-u-teoriji-i-praksi,31,606.html>, (приступљено 15.08.2015.)

⁷² Новићевић, Б., Антић, Љ., Секулић, В., (2006), опт.цит., стр.55

одговора на разноврсне и константно променљиве захтеве потрошача.⁷³ Измењен пословни амбијент савремених предузећа, наметнуо је нов начин управљања, који подразумева моделе, методе, технике и инструменте управљања предузећима прилагођене савременом окружењу. Због промена у окружењу управљачки фокус померен је са домаћих на међународне стандарде, са економије обима на тржишне сегменте и модуларну производњу, са појединачног предузећа на партнерство и пословне мреже, са фиксних на варијабилне трошкове; такође се све више разматрају опције аутсорсинга уместо производње, условно планирање уместо екстраполативног, дистинктивне компетенције уместо самодовољности, квалитативни раст уместо квантитативног; примењују се нови концепти управљања, као што је концепт циљног трошка, праћење трошкова на бази активности и управљање у условима дисконтинуитета.⁷⁴ Сви наведени елементи уграђују се у нове моделе, методе и технике управљања предузећем.

7.1. Управљање ресурсима предузећа

Савремени пословни амбијент захтева да се посебна пажња посвети управљању ресурсима предузећа и трагању за новим изворима конкурентске предности. Услови привређивања у ери информатизације, условили су прелазак са традиционалне економије засноване на физичким и финансијским ресурсима на економију засновану на знању у којој основни извор вредности постаје све оно што има епитет прилагодљивости, мобилности и неопипљивости. У новије време све већи значај добијају физички неопипљиви, невидљиви ресурси који немају прецизно одређену финансијску вредност. Сасвим је јасно да ће се конкуренција у будућности водити снагама неопипљиве активе и људске компетентности па компаније стога и инвестирају у стварање компетенција, у технологију, бренд, истраживање и развој, информациону технологију, маркетинг системе итд. Највреднија неопипљива актива односи се на односе са потрошачима, на вештине, знање и способност запослених и на флексибилну организациону културу усмерену на иновације, решавање проблема и унапређење пословања. Уместо пословања заснованог на

⁷³ Burch, J. G., (1994), *Cost and management accounting: A modern approach*, Saint Paul: West Publishing Company, стр. 53

⁷⁴ Новићевић, Б., Антић, Љ., Стевановић Т., (2006), *опт.цит.*, стр. 1

описљивој имовини, предузећа се све више окрећу искоришћавању свог интелектуалног капитала као највреднијег облика капитала који данашња предузећа поседују.

Веома је битно да предузеће реално утврди своја језгра компетентности. У процесу утврђивања језгра компетентности, првенствено треба идентификовати компетенције у којима је предузеће изузетно успешно, посматрано у односу на конкуренцију. Након тога, утврђује се трајност те компетенције, с обзиром на промене које се дешавају у привредној грани у којој предузеће послује. Те промене су од великог значаја, јер треба да расветле које су компетенције релевантне и заслужују улагање и развој, а које су ирелевантне, застареле и превазиђене. На крају, менаџмент предузећа треба да повеже компетенције предузећа са елементима његове стратегије. Пожељно је да у овом поступку учествују менаџери свих организационих и управљачких нивоа у предузећу, што у крајњем доводи до ефикаснијег реализовања стратегије.⁷⁵

У условима турбулентног окружења предузеће стиче конкурентску предност тако што може и зна да боље од конкурената обави неки посао, а то постиже једино кроз процес организационог учења. Организационо учење представља промену у когнитивним структурама и понашању чланова организације која обезбеђује повећање способности организације да се прилагоди свом окружењу.⁷⁶ Концепт организационог учења стимулише учење, креативност и иновативност, промовише тимски рад и комуникацију и омогућава ефикаснију реакцију појединца на текуће проблеме у пословању, тако да учење постаје саставни део културе сваке организације. Организације које уче настоје да изграде своје ресурсе знања, да постану интелигентније и брже и да на тај начин повећавају своју конкурентност и тржишну вредност.⁷⁷ Како организационо учење представља једини трајни извор конкурентске предности на савременом тржишту, предузећа посебну пажњу треба да посвете управљању знањем. Управљање знањем подразумева “имплементацију система који ће координирати ток информација како би запослени могли да приступају специфичном знању које је важно за њихов посао и стварање процеса који ће појединцима

⁷⁵ Новићевић, Б., Антић, Ј., Секулић, В., (2006), опт.цит., стр. 47

⁷⁶ McGill, M., Slocum, J., (1994), *The Smarter Organization*, New York: John Wiley & Sons, стр. 10

⁷⁷ Новићевић, Б., Антић, Ј., Секулић, В., (2006), опт.цит., стр. 7

омогућити да практично користе знање на својим радним местима, а све то у циљу максималног искоришћења ресурса знања која су на располагању”.⁷⁸

Да би предузећа одговорила на бројне тржишне изазове, неопходан је широк варијетет професионалне експертизе. Овај захтев реализује се кроз активан и координиран рад тимова чији су чланови често из различитих функционалних делова предузећа (инжењеринг, набавка, производња, маркетинг и сл.). Концепт тимског рада стимулише креативност, иновативност и дељење одговорности приликом доношења одлука. Формирање тимова штеди време и новац, доприноси квалитетнијем одлучивању, повећава флексибилност организације и ефикасност пословања. Како тим чине бројни специјалисти, њихов веома широк спектар знања и искуства, разноврсних идеја, креативних визија и напора треба интегрисати у једну складну целину. Успешној координацији и тимском раду значајно доприноси формирање јаке организационе културе, где се јача осећај и свест запослених о припадности и дељењу заједничких вредности како би се запослени идентификовали са организацијом као целином.

7.2. Управљање односима са купцима

Као резултат повећања конкурентности и глобализације, тржишта су се постепено променила од тржишта продаваца на тржиште потрошача. На тржишту продаваца, тражња је била већа од понуде, карактеристике производа диктирали су произвођачи, а потрошачи су куповали оно што им се нудило. Данас су потрошачи ти који одређују „правила игре“ захтевајући производе који ће задовољити њихове јединствене потребе па и превазићи њихова очекивања. Потрошачи сада говоре добављачима шта желе, када и како то желе и колико ће за то платити.⁷⁹ Стога је императив за учеснике на данашњем тржишту купаца поштовање „гласа са тржишта“ како би се тржишни импулси благовремено уочили и усмерили ресурси у покушаје да се на њих адекватно реагује пре конкурената. „Глас са тржишта“ је од пресудне важности за планирање будућих производа и пословних процеса и детерминисање будућих активности предузећа. Од свих критичних фактора успеха, који менаџмент предузећа у данашњем турбулентном окружењу мора да размотри, најбитнији

⁷⁸ Новићевић, Б., Антић, Л., Секулић, В., (2006), опт.цит., стр. 4

⁷⁹ Hammer, M., and Champy, J., (1993), Reengineering the Corporation: A Manifesto for Business Revolution, Harper Business Press, New York, стр. 18

су купци. Менаџери морају бити свесни да тржишна позиција и успех предузећа зависе од одлука и преференција купаца у вези са производима и услугама које им нуди. Дакле, у условима изражене конкуренције предузећа треба да настоје да у односу на своје конкуренте буду боља у што већем броју карактеристика које су значајне за њихове купце. Ако предузеће не створи вредност за купца, конкуренција хоће, а губитком купаца предузеће ће изгубити и способност да постоји.

Стварајући супериорну вредност за купце, предузеће настоји да испуни захтеве власника да максимизирају профит, чиме се испуњавају обавезе према другим интересним групама – запосленима, купцима, инвеститорима, добављачима, локалној заједници и друштву.⁸⁰ У данашњим тржишним околностима, предузећа су препознала управљање односима са купцима/клијентима (енгл. *Customer/Client Relationship Management – CRM*) као кључан инструмент за остварење успеха и изградњу одрживе конкурентне предности. Ради се о посебном начину размишљања и пословној филозофији која захтева потпуно интегрисање у све процесе у предузећу. Полазећи од филозофије да је „купац краљ“, CRM захтева и адекватна усклађивања стратегија, организационе структуре, културе предузећа и информационог система. Дакле, ефективно и ефикасно пословање савремених предузећа може се остварити само путем имплементације интегрисаног и свеобухватног приступа, односно искључиво континуираним развијањем непосредних и искрених односа са потрошачима. Како би створила што јаснију слику о потребама потрошача и пружила одличан постпродајни сервис, предузећа настоје да се на разне начине приближе купцима. Они су данас у могућности да се предузећима директно обрате путем веб сајта, e-mail преписке, call центра, друштвених мрежа и сл како би дошли до потребних информација о производу и начину коришћење, уколико у том погледу има недоумица.

У конкурентском окружењу као важан стратешки фактор успеха све више долази до изражаја фактор време. Што краће време развоја нових производа и бржи одговор на захтеве купаца постају један од основних чинилаца диференцирања успешних и неуспешних предузећа. Што је предузеће брже у одговору на сигнале са тржишта и боље управља временом, то је и конкурентније. Успешна предузећа постижу нерањиву

⁸⁰ Stanković, L.J., Novičević, B., Đukić, S., (2012), Designing corporate sustainability performance measurement system, Facta Universitatis, Series: Economics and organization, Vol. 9 (4), стр. 425

тржишну позицију стицањем конкурентне предности у одговорима на захтеве потрошача кроз виши квалитет, приступачније цене, брже кретање нових производа од фазе дизајна до тржишта и брзу и поуздану испоруку производа и услуга. Пружање највише вредности за најниже трошкове за најкраћи временски период представља нову парадигму корпоративног успеха.⁸¹

7.3. Управљање квалитетом и залихама

Обезбеђење високог квалитета производа и услуга представља изузетно битан фактор успешног пословања предузећа на данашњим конкурентским тржиштима. Традиционални приступ систему квалитета био је фокусиран искључиво на процес производње и контролу квалитета већ готових производа са циљем да се минимизирају дефекти. Данас се од предузећа захтева да остваре, не само висок квалитет производа и услуга, већ и свих пословних процеса. У околностима израженог заостравања конкуренције на глобалном нивоу, све више је на значају добијао концепт управљања укупним квалитетом (енгл. *Total Quality Management – TQM*). Овај концепт подразумева уграђивање квалитета у све процесе и активности у предузећу ради постизања изврности сваког аспекта организације. Фокус је на задовољењу све префињенијих потреба потрошача уз учешће свих запослених у континуираним побољшањима свих процеса у предузећу. Циљ је да се одмах произведе производ одговарајућег квалитета, односно да се посао обави како треба из првог пута чиме би се дефекти и губици потпуно елиминисали. Да би се то реализовало потребно је континуирано радити на елиминисању или редуковању активности које не додају вредност производу, на скраћивању времена производње, редуковању залиха и шкарта, развијању дугорочне сарадње са добављачима и сл. На тај начин се „побољшава организациона ефикасност, повећава продуктивност и смањују трошкови“⁸². TQM, као средство за остваривање компетентности на основу дистинкције, значајно доприноси обезбеђењу дугорочне конкурентске предности предузећа на тржишту.⁸³

⁸¹ Kelety, I., (2006), опт.цит., стр. 19

⁸² Петковић, М., (1997), Организациона култура - изазови и ограничења за управљање система квалитета, Монографија Менаџмент и стратегије трансформације предузећа, Београд: Економски факултет, стр. 202

⁸³ Јаношевић, С., (1999), Менаџмент укупног квалитета, Крагујевац: Економски факултет, стр. 33

Услови тржишне променљивости и неизвесности намећу потребу за оптимизацијом процеса производње и управљања залихама почев од набавке материјала па до дистрибуције крајњег производа потрошачима. Адекватно управљање залихама омогућава предузећу да, одређујући оптималан ниво залиха, успостави равнотежу између понуде и тражње и да премости временски период између набавке одређеног материјала/производа и времена када се појави тражња за њим. За разлику од традиционалног приступа производњи који се заснивао на гомилању залиха, савремена производна парадигма захтева високу продуктивност, флексибилност и минимизирање залиха. Како би се остварило пословање са оптималним нивоом залиха, предузећа усвајају систем пословања „тачно на време“ (енгл. *Just in Time – JIT*). У почетку, ЈИТ се односио на смањење или елиминисање залиха материјала, недовршене производње, готових производа и робе, да би се у данашње време односио на елиминисање свих врста губитака средстава и рада у домену производње и пословања генерално.⁸⁴

Применом ЈИТ система тежи се елиминисању активности које не додају вредност производу. У циљу елиминисања свих врста губитака, ЈИТ систем пословања треба применити и на функцију набавке, односно да се испорука купљеног материјала/робе врши непосредно пре његове употребе или тражње. У ЈИТ окружењу потребно је развити дугорочну сарадњу са малим бројем поузданих и проверених добављача који испоручују материјал и делове врхунског квалитета који се проверава пре испоруке. Како би се обезбедило адекватно управљање залихама, предузећа су почела да уводе експертске технике и компјутерске системе за планирање и буџетирање. Прва техника која се користила за управљање залихама била је економична количина поручивања (енгл. *Economic Order Quantity – EOQ*). Након *EOQ*, временом су развијени *MRP* (енгл. *Material Requirements Planning*) систем, *Closed-loop MRP* систем, *MRP II* са циљем да се унапреди планирање потреба за материјалом и компонентама, контрола залиха и планирање производње. Коначно, настао је и *ERP* систем који интегрише све пословне процесе и одељења у јединствени, транспарентни пословни компјутерски систем са јединственом базом података ради ефективног планирања свих ресурса предузећа.

⁸⁴ Новићевић, Б., Антић, Ј., Стевановић Т., (2013), опт.цит., стр. 102

II ОДРЖИВОСТ ТРАДИЦИОНАЛНОГ СИСТЕМА БУЏЕТИРАЊА ПРЕДУЗЕЋА У НОВОМ ПОСЛОВНОМ ОКРУЖЕЊУ

1. Традиционално буџетирање предузећа као инструмент управљања

Слично броду коме је потребна ваљана навигација како би стигао до жељене дестинације, тако је и предузећу потребан буџет као помоћ при остваривању циљева. Буџетирање представља инструмент управљања који је подједнако важан за сва предузећа, без обзира на њихову величину или врсту делатности. Буџетирање је постало значајан управљачки инструмент који је настао из реалне потребе да се менаџменту олакша управљање предузећем. Предузећа која немају буџет, као и она са неефикасним и неадекватним процесом буџетирања, излажу се опасности од неуспеха. Нека предузећа на буџетирање гледају као на непотребно „администрирање“ и губљење времена. Оваквим ставом према буџетирању, ова предузећа превиђају чињеницу да буџетирање може да предвиди проблеме пре него што они настану. Иако буџетирање само по себи не гарантује успех, свакако може помоћи да се избегне неуспех.

1.1. Кратак осврт на историјски развој буџетирања

Буџетирање као инструмент контроле прихода и расхода настало је најпре у јавном сектору и као такво већ је дуго у употреби. Неки аутори сматрају да се у извесном облику буџетирање примењивало још у старом Египту (припреман је буџет за снабдевање кукурузом) и у античкој Атини. Етимолошки, реч „буџет“ води порекло од француске речи „bouge“, односно деминутива „bougette“ што значи кожна торба. Ова реч је са пренесеним значењем заживела у парламентарној пракси Енглеске. Министар финансија је, приликом изласка пред парламент, отварао кожную торбу („отварао буџет“) и из ње вадио предлог за одобрење средстава. Касније је реч буџет у значењу финансијски план прихваћена у теорији и пракси и других земаља.

Иако у теорији нема јединственог става око периода настанка буџета, нема сумње да је порекло савременог буџетирања (у смислу јавних финансија) везано за развој парламентаризма у Енглеској и Француској.⁸⁵ Идеја о буџетирању углавном се везује за Велику Британију. Настанак буџета приписује се британској монархији 1700. године, када је пред парламент стављен захтев да се успостави одређена форма контроле и равнотеже јавних финансија. У то време у Великој Британији буџет је служио искључиво као инструмент контроле састављања војске како би парламент контролисао краља да не створи силу која може да збаци парламент. Све у вези самог буџета је ретко записивано, није било извештавања нити било какве ревизије. Како се буџетирање постепено ширило и обухватало и друге области владе, идеја правог буџета је еволуирала подразумевајући много виши степен контроле и одговорности. Тако су почетком 18. века званичници краља били у обавези да достављају извештаје како ће краљ потрошити одобрен новац. Велики, слободно можемо рећи и зачетнички, допринос буџетирању каквим га данас познајемо, дала је Француска. До средине 19. века Француска је увела смернице за обављање ревизије, обавезу извештавања и одговорност и дефинисала је стандарде фискалне године. Захтевани су детаљни писани извештаји са подацима о свим приходима и расходима у току године, о укупним средствима, њиховој набавци и потрошњи. Дакле, буџетирање у савременом смислу продукт је 19. века, када је званично уведено у земљама широм света. Временом буџетирање постаје кључни алат влада за планирање јавних финансија што је довело и до постепеног увођења буџетирања у приватни сектор.

Почетак примене буџетирања у предузећима везује се за почетак 20. века. У компанијама у САД–у, принципи „раног“ буџетирања углавном су преузети из јавног сектора уз значајан допринос и Taylor–овог научног менаџмента. У Европи је идеју о примени буџета први пропагирао Француз Henri Fayol, али са незнатном применом у пракси. Велики допринос примени буџета у пракси дао је чешки предузетник Thomas Bata. Ипак, прве значајније примене буџета везују се за компаније Du Pont, General Motors у САД–у, Siemens у Немачкој, Saint Gobain и Électricité de France у Француској. Ове компаније, које су иначе и пионири у примени мултидивизионе „М“ организационе

⁸⁵ History of Budgeting Practices, доступно на: <http://www.resgroup.com/accounting-software-history-budgeting-practices>, (приступљено 26.11.2015.)

форме, прве су користиле буџет као подршку свом брзом расту кроз ширење на нова тржишта и нове производе.⁸⁶ Временом, буџетирање постаје најраспрострањенији инструмент управљачког рачуноводства за планирање и контролу пословања предузећа.

1.2. Појам и основне карактеристике буџетирања предузећа

Буџетирање (рачуноводствено планирање), као саставни део свеукупног процеса планирања, представља процес формално–квантитативног превођења циљева и планова у форму пројектованих рачуноводствених извештаја. Ради се о детаљном пројектовању вероватно остваривих циљева у изабраном буџетском периоду кроз развијање серије финансијских процена будућих токова вредности у целом предузећу.⁸⁷ „Буџетирање представља процес припреме података ради пажљивог усмеравања активности предузећа, односно трасирање његовог пута према жељеним циљевима, правцима и глобалним стратегијама развоја“.⁸⁸ Ради се о динамичном и континуираном процесу процењивања будућих прихода, расхода и резултата, будућих финансијских потреба и извора њиховог финансирања у циљу остварења жељеног степена рентабилности, одржавања задовољавајућег нивоа ликвидности и постизања здраве финансијске структуре. Буџетирање, као средство за квантитативну формулацију планова, представља један од основних инструмената управљања пословним резултатом. Кроз процес буџетирања постављени циљеви се квантитативно изражавају у вредностима прихода, расхода и пословног резултата. Дакле, буџети садрже пројекције будућих пословних резултата, односно пројекције рентабилности за буџетирани период. Праћењем и контролом остварења пројектованих резултата и пројектоване стопе рентабилности обезбеђује се ефикасно управљање пословним резултатом.

Кроз процес буџетирања менаџмент антиципира будућност сагледавајући све битне аспекте пословања и комбинујући све релевантне факторе (тражња, расположиви капацитети, извори финансирања, трошкови, цене итд.). Буџети одражавају квантитативне

⁸⁶ Vanović, D., (2005), Evolution and critical evaluation of current budgeting practices, Master tesis, Ljubljana: Faculty of Economics, стр. 7

⁸⁷ Стевановић, Н., Малинић, Д., Милићевић, В., (2012), Управљачко рачуноводство, Економски факултет, Београд, стр. 397

⁸⁸ Новићевић, Б., (2005), Управљачко рачуноводство – буџетска контрола, Ниш: Економски факултет, стр. 18

пројекције планираних активности, односно процену финансијских последица тих активности у изабраном буџетском периоду. Буџети приказују финансијске импликације планова и процену изводљивости намераваних активности садржаних у плановима. „Из перспективе менаџмента, буџетирање и буџети, као свима разумљив формално – квантитативни израз управљачких намера, представљају незаобилазни управљачки инструмент који, указујући на финансијске последице појединачних активности, смањује неизвесност и ризик и значајно олакшава вођење послова у кратком року“.⁸⁹

Буџетирање јесте окренуто ка будућности, али не сме се занемарити ни прошлост. Припрема буџета заснива се на претпоставкама о будућим токовима пословања, али и историјске информације имају велику употребну вредност, на пример информације о расположивим капацитетима, залихама, преузетим обавезама, дуговањима и потраживањима, фиксним трошковима проистеклим из ранијих одлука и сл. Сагледавањем и анализом података и трендова из прошлости, искусан и стручан менаџмент може реалније да процени будући положај и успех предузећа у конкретном буџетском периоду и колико толико смањи неизвесност будућних промена. Сем тога, у методолошком смислу немогуће је пројектовати биланс стања без финансијског извештаја из претходне године. Стога, добро постављен и развијен рачуноводствени информациони систем представља неопходан услов за ефикасно буџетирање предузећа јер „рачуновође су те које трансформишу планове менаџера у периодичне извештаје који обезбеђују основу за мерење перформанси и поређење оствареног са планираним“.⁹⁰

У најопштијем смислу, буџет је списак планираних прихода и расхода појединца, предузећа, организације, локалне заједнице или државе за одређени временски период. Каква ће бити форма, садржина и структура овог планског документа зависи од ентитета на који се односи и улоге коју има у процесу буџетирања. У предузећима буџет је документ који представља квантитативни финансијски израз циљева које је поставио менаџмент. Нека предузећа уместо израза буџет користе друге називе као што су таргет

⁸⁹ Малинић, Д., (2011), Унапређење система буџетирања као извора стицања конкурентске предности. Економске идеје и пракса, бр. 2., стр. 63

⁹⁰ Антић, Љ., Новићевић, Б., (2011), Буџетирање на нултој основи и буџетирање засновано на активностима као алтернативни системи рачуноводственог планирања, Економске теме, бр. 3, 380

(циљ) извештај, профитни план, финансијска мапа, оперативни водич и сл. Без обзира на разлике у називу, суштина је иста. Предузећа планирају своје пословање како би остварила циљеве, а резултат процеса планирања је финансијски план за одређени период којим се квантифицирају будуће акције и очекивања.

У литератури постоје бројне дефиниције појма буџета чија је суштина, мање–више, иста и указује да се ради о плану за будући период који је исказан у финансијским терминима. У том смислу, неки од аутора дефинишу буџет на следећи начин:

- формални финансијски израз планова менаџмента.⁹¹
- формално – квантитативни израз управљачких намера.⁹²
- бројчани исказ о будућности предузећа и делова.⁹³
- футуристички низ бројева који пројектује будуће финансијске перформансе предузећа што омогућава оцену финансијске одрживости изабране стратегије.⁹⁴
- план за будућност изражен у формално–квантитативним терминима односно детаљан план који приказује како ће ресурси бити набављани и коришћени током специфицираног временског интервала.⁹⁵
- инструмент ефективног краткорочног планирања и контроле којим се процењује профитни потенцијал предузећа.⁹⁶

Овлашћени институт управљачких рачуновођа (СИМА) дефинише буџет као: „Финансијски и/или квантитативни извештај, унапред припремљен и одобрен за одређени временски период, о намераваним активностима током тог периода ради постизања задатог циља“.⁹⁷ Анализа претходне дефиниције указује на основне карактеристике буџета. Временски оквир за који се буџет припрема је тачно одређен,

⁹¹ Dessler, G., (2004), Management, Upper Saddle River, New Jersey: Pearson Educational International, стр. 373

⁹² Малинић, Д., (2011), опт.цит., стр. 56.

⁹³ Стевановић, Н., (1991), Обрачун трошкова, Београд: Економски факултет, стр. 132

⁹⁴ King, R., Clarkson, P., Wallace S., (2010), Budgeting practices and performance in small healthcare businesses. Management Accounting Research, 21(1), стр. 44

⁹⁵ Garrison, R., (1982), Managerial Accounting, Concepts for planning, control, decision making, Business Publications, Inc., Plano, Texas, стр. 288

⁹⁶ Стевановић Т., (2013), Пословни буџет – инструмент за реализацију стратегијских циљева преузећа, Економске теме, 51(2), стр. 378-379

⁹⁷ Sahaf, M.A., (2013), Management Accounting: Principles & Practice, Third Edition, Vikas Publishing, New Delhi, стр. 468

односно буџет се не може припремати за недефинисан временски период. Иако им је техника састављања у суштини идентична, буџети се разликују од финансијских извештаја управо у томе на који се временски период односе. Док је буџет окренут ка будућности, финансијски извештаји су окренути ка прошлости. Буџет је монетарни и/или квантитативни извештај односно израђује се у вредносним (монетарним) и/или у квантитативним изразима. То значи да буџет показује оно што је планирано у валути и/или у количини. Буџет је унапред припремљен извештај чија је сврха да оствари задати циљ. Реализација циљева захтева предузимање систематских напора и корака, а међу њима је и формулисање политике која ће се рефлектовати кроз буџет.

Захваљујући својим карактеристикама, буџети су препознати као вишеструко користан управљачки инструмент и то на свим нивоима управљања тако да су постали популарни и широко коришћени без обзира на величину или делатност предузећа. Буџет, као квантитативни израз планираних активности које ће менаџмент предузети у будућем временском периоду, конкретизује циљеве предузећа покривајући све важне аспекте пословања. Превођење циљева и изабраних стратегија у формално–квантитативне пројекције одвија се управо у форми буџета тако да се буџетом одређује шта предузеће и његови делови у буџетираном периоду треба да раде како би се постављени циљеви остварили. Буџет је резултат процеса буџетирања и представља свеобухватан и координиран план, изражен у финансијским терминима, за операције и ресурсе предузећа за неки одређен будући период. Стога, основни елементи буџета су: план, операције и ресурси, финансијски термини, одређени будући период, свеобухватност и координација.⁹⁸

1.3. Улога и значај буџетирања предузећа

Буџетирање предузећа, као управљачки инструмент, показало је и доказало своју употребну вредност на бројним подручјима. Буџетирање може служити различитим циљевима који могу бити у корелацији, али и међусобно искључиви. На пример, међусобно искључиви циљеви су контрола или планирање са високим нивоом детаља у

⁹⁸ Khan, M. Y., Jain, P. K., (2007), Financial management, New Delhi: Tata McGraw-Hill, стр. 81

односу на циљ да се планира брзо и флексибилно. Како се не могу истовремено максимизирати сви циљеви, неопходно је постизање компромиса између конкурентних циљева буџетирања. Дакле, приоритизација циљева буџетирања један је од кључних фактора успеха буџетирања.⁹⁹

Буџетирање није само припрема финансијског плана, већ се више ради о свеобухватном процесу управљања перформансама којим се води и спроводи тај план.¹⁰⁰ Буџетирање представља доказано користан инструмент за остварење основног циља предузећа - оптимизацију дугорочног профита.¹⁰¹ Бројна истраживања су показала да постоји директна веза између процеса буџетирања и максимизације профита. Како се уз помоћ буџетирања може трасирати раст, опстанак и профитабилност предузећа, добро дизајниран и структуриран процес буџетирања важан је за свако предузеће које жели да буде успешно и остане конкурентно на тржишту.¹⁰² Веома је битно да предузеће буде у стању да спроведе ефективан процес буџетирања који ће служити повећању профитабилности, побољшању односа са купцима и јачању имиџа самог предузећа. Ефективно буџетирање захтева: постојање способности предвиђања, јасне канале комуникације, ауторитет и одговорност, рачуноводствени систем који генерише тачне, поуздане и благовремене информације, компатибилност и разумљивост информација и подршку на свим хијерархијским нивоима.¹⁰³

Многи аутори истичу дијагностичку и интерактивну улогу буџетирања. Дијагностичка и интерактивна употреба буџетирања су у узајамном и подржавајућем односу па тако интерактивна употреба позитивно и значајно утиче на дијагностичку употребу и обрнуто. Дијагностичка употреба односи се на традиционалну улогу буџета у евалуацији перформанси и мониторингу остваривања унапред постављених циљева. Карактеристике система буџетирања као дијагностичког инструмента односе се на: способност мерења резултата, постојање стандарда са којима се резултати упоређују и

⁹⁹ Laval, V., (2016), The trade-off between planning objectives and planning success, *Studies in Business and Economics*, 11(3)/2016, стр. 196

¹⁰⁰ Babatunde, L., John, D., Taofeek, A., Dotun, O., (2017), Pre-Emptive Budgetary Process: An Antidote for Profitability, *Case Studies Journal*, Vol. 6 (12), стр. 61

¹⁰¹ Khan, M. Y., Jain, P. K., (2007), *опт.цит.*, стр. 82

¹⁰² Babatunde, L., John, D., Taofeek, A., Dotun, O., (2017), *опт.цит.*, стр. 57

¹⁰³ Shim, J. K., Siegel, J. G., (2008), *Budgeting basics and beyond*, John Wiley & Sons, New Jersey, стр. 2

способност корекције одступања.¹⁰⁴ Буџети имају и интерактивну улогу и могу послужити као механизам дијалога и учења. Важна карактеристика интерактивне употребе је стална размена информација између и унутар различитих организационих нивоа. Ова размена информација не одвија се само током припреме буџета, већ укључује и стални дијалог између подређених и надређених о томе зашто се јављају одступања и треба ли предузети било какву корективну акцију. Интерактивна употреба система буџетирања омогућава топ менаџменту да пренесе вредности и циљеве на ниже нивое и олакшава размену информација о приликама, претњама, снагама и слабостима предузећа. Поред тога, интерактивни дијалог и дебате доприносе повећању тимске ефикасности и мотивације.¹⁰⁵

Улога и значај буџетирања и буџета несумњиво су вишеструки па је тешко чак и претпоставити како би велика и сложена предузећа функционисала без буџетирања. Буџетирање омогућава стицање представе о пословању у буџетираном периоду, олакшава усаглашавање активности у предузећу и комуникацију, доприноси мотивацији, успостављању одговорности и надлежности, квалитетнијем одлучивању, контроли остварења, итд. Кроз процес буџетирања, може се стећи сазнање о смеру у коме предузеће иде и који фактори и како утичу на пословање. Основне функције буџетирања огледају се у планирању, алокацији ресурса, координацији, комуникацији, мотивацији, евалуацији перформанси, контроли итд.

1.3.1. Планирање као функција буџетирања предузећа

Кључна улога буџетирања односи се на планирање као на једну од основних менаџмент активности. Планирање је битно за сваку организацију јер је просто немогуће без планирања обавити било који посао на систематичан начин. Планирање представља континуирани процес у оквиру кога се постављају циљеви предузећа, као будуће перформансе које предузеће жели да постигне, али и смер будућих акција ради остварења тих циљева. Кроз процес буџетирања планирање је формализовано и финансијски исказано. Путем буџета, општи планови, претежно дескриптивног карактера, преводе се у

¹⁰⁴ Simons, R., (2005). Levers of organization design. Harvard Business School Press, Boston, стр. 84

¹⁰⁵ Chong, K. M., Mahama, H., (2014), The impact of interactive and diagnostic uses of budgets on team effectiveness, Management Accounting Research, 25(3), стр. 218

формално–квантитативне пројекције. Тиме је омогућено праћење реализације планова и постизање планираних циљева предузећа. Ипак, треба нагласити да „буџетирање није планирање, већ квантификација планирања“.¹⁰⁶

Један од главних доприноса буџетирања огледа се у његовој способности да натера менаџмент на свим нивоима да размишља унапред, односно да покуша да размотри пословни амбијент, предвиди будућа дешавања и да се за њих припреми. Кроз процес буџетирања менаџмент на стратешки, логичан и, потом, конкретан начин размишља о будућности.¹⁰⁷ Буџетирање охрабрује менаџере да антиципирају могуће проблеме пре него што настану, чиме се обезбеђује рационално одлучивање. Суочени са дневним оперативним притисцима, презаузети менаџери често не планирају па доносе исхитрене и углавном погрешне одлуке. Како планирање ствара оквир за одлучивање постављањем циљева, задатака и стратегија, пословање по овом оквиру знатно олакшава и доприноси квалитетнијем одлучивању. Као формализовани планови, буџети ће обавезујуће утицати на менаџере који су, између осталог, и одговорни за њихову реализацију.

Планирање може имати различите временске хоризонте, а избор периода за који ће се вршити планирање зависи, између осталог, од способности управе предузећа да процени будуће процесе и токове. Нема смисла вршити планирање за период за који менаџмент предузећа не може да створи адекватну представу о одвијању будућних процеса и пословних токова. На који ће период да се врши планирање зависи и од (не)стабилности привредних прилика у којима предузеће послује, делатности предузећа, дужине његовог пословног циклуса, коефицијента обрта појединих облика улагања, потребама за резервама готовине и др.¹⁰⁸ Када је реч о рачуноводственом планирању уобичајено се прави разлика између краткорочног плана (буџета), који се по правилу везује за временски период од једне године, и дугорочног плана (буџета), који обухвата период преко годину дана. Полазећи првенствено од природе одлука које се доносе, често се краткорочно планирање поистовећује са оперативним, а дугорочно са стратегијским планирањем.

¹⁰⁶ Banović, D., (2005), *опт.цит.*, стр.13

¹⁰⁷ Clowes, R., Scriven, V., (2010), *Budgeting: A Practical Approach*, National Institute of Accountants (Australia), Pearson, стр. 6

¹⁰⁸ Новићевић, Б., (2005), *опт.цит.*, стр. 25–26

Дугорочним плановима (буџетима) односно стратегијским плановима пројектује се будући развој предузећа без инсистирања на детаљима. Ради се о широј слици и глобалној пројекцији дугорочних циљева односно жељених перформанси предузећа. Припрема их виши менаџмент за ниво предузећа и стратегијских пословних јединица. Углавном их припремају велика и организационо сложена предузећа. Ови планови садрже глобалну пројекцију финансијских последица различитих стратегијских опција односно „финансијске консеквенце планираних капиталних инвестиција, потребе за одржавањем садашњих капацитета, потребе за евентуалним проширењем постојећих капацитета, развоја нових тржишта и планова везаних за диверсификацију производа и процеса“.¹⁰⁹ Они антиципирају потребне ресурсе, улагања у дугорочне пројекте, могуће дугорочне изворе финансирања, финансијску структуру, токове рентабилитета и новца. Сем тога, дугорочни планови представљају основ дугорочне контроле, инструмент мотивације менаџмента за реализацију дугорочних циљева, као и основу за краткорочно планирање.¹¹⁰ Стога, они формирају оквир и дају смернице за понашање менаџмента предузећа.

Краткорочни планови (буџети) односно оперативни планови, по правилу, односе се на временски период од годину дана, а пројекције се могу вршити и за краће периоде (квартал, месец, недеља, дан). Овим плановима врши се „операционализација онога што је замишљено на врху и што је свој израз добило у стратегијском плану (буџету). У том смислу, оперативни пословни план подразумева детаљне формално–квантитативне пројекције активности које треба предузети у свим деловима предузећа и у оквиру свих пословних функција“.¹¹¹ Оперативним плановима врши се прецизнија разрада глобалних циљева и дефинише се колико ће предузеће коштати реализација стратегијског плана и који су извори финансирања тих трошкова. Оперативни планови одређују текуће, дневно пословање према постављеним краткорочним циљевима који произилазе из дугорочних циљева из стратегијског плана. Са фокусом на текуће активности и конкретне задатке и пројекте са јасно дефинисаним резултатима и роковима, ови планови прецизирају ко шта ради и који ресурси су потребни како би се успешно имплементирала стратегија. У

¹⁰⁹ Hilton R., Maher M., Selto F., (2000), *Cost Management: Strategies for Business Decisions*, McGraw-Hill Co., New York, стр. 602-603

¹¹⁰ Новићевић, Б., (2005), *опт.цит.*, стр. 26

¹¹¹ Стевановић, Н., Малинић, Д., Милићевић, В., (2012), *опт.цит.*, стр. 393

оперативне планове треба „уградiti и тежњу да се посао обави боље од конкуренције кроз оперативну изврсност“.¹¹²

Оперативни планови су много детаљнији и у њима се за процену будућности користе махом квантитативни подаци. Треба водити рачуна да се повећањем нивоа детаљности буџета не постигне да се „од дрвећа не види шума“ па се приликом планирања треба фокусирати на кључне индикаторе перформанси (енгл. *Key Performance Indicators – KPIs*) који су релевантни за одлучивање. Фокусирање на најважније оперативне КРИ-еве обезбеђује да се стратегијски циљеви стално „имају на уму“ што доприноси и њиховом лакшем остваривању.¹¹³ Краћи временски период на који се оперативни планови односе омогућава примену историјских података што доприноси већој тачности плана. Такође, повећава извесност и сигурност предвиђања и процене будућности и доприноси ефикасној контроли текућег пословања кроз дефинисање стандардних мерила. Брзим ревидирањем плана, могу се отклонити или бар умањити дугорочне последице промашаја у планирању.¹¹⁴

Поред временског рока на који се односе, стратегијско и оперативно планирање разликују се и по обиму, по организационим циљевима који су обухваћени планирањем, захтеваном нивоу детаљности, начину припреме и сл. Иако њихова припрема захтева примену различитих техника, процедура, поступака и концепата, и стратегијско и оперативно планирање подразумевају јаку рачуноводствено–информациону подршку. Битна разлика између ових планова огледа се и у варијабилном карактеру елемената који доминирају у плану и детерминишу његову садржину. Приликом припреме стратегијског плана постоји већа могућност избора између појединих опција, као што су развој нових производа, предузимање инвестиционих пројеката, различити ниво капацитета, техничка опремљеност производних линија, алоцирање ресурса и сл. Са друге стране, код краткорочних планова доминирају фиксни чиниоци, односно постављена су извесна ограничења која произилазе из дугорочних планова. Мада се извесне корекције код

¹¹² Доступно на: <https://sixdisciplines.com/blog/strategic-vs-operational-planning/>, (приступљено 24.12.2019.)

¹¹³ Laval, V., (2016), опт.цит., стр.201

¹¹⁴ Стевановић Н. и др., (1996), Управљачко рачуноводство I, Савез рачуновођа и ревизора Србије, Београд, стр. 463

краткорочних планова могу извршити, решења за кључна стратегијска питања су већ утврђења. У оквиру стратегијског плана већ су донете одлуке о увођењу новог производа, нових технологија, ширењу на нова тржишта, изградњи нових погона и сл. Стога, оперативни планови треба да операционализују ове одлуке било да су активности на њиховој реализацији већ започете у претходним периодима или ће се са њима тек почети у буџетираном периоду. Другим речима, оперативни буџети заснивају се на дефинисаној стратегији и произилазе из одговарајућих стратегијских планова.¹¹⁵ Табела број 1 приказује разлике између стратегијског и оперативног планирања.

Табела 1. Разлике између стратегијског и оперативног планирања

ОСНОВИ ЗА ПОРЕЂЕЊЕ	СТРАТЕГИЈСКО ПЛАНИРАЊЕ	ОПЕРАТИВНО ПЛАНИРАЊЕ
Временски хоризонт	Дугорочно планирање	Краткорочно планирање
Приступ	Екстровертни	Интровертни
Окружење	Екстерно	Интерно
Одговорност	Топ менаџмент	Средњи и нижи ниво менаџ.
Обухват	Широк, цело предузеће	Ужи, функције, одељења и сл.
Фокус	Визија и дугорочни циљеви	Текуће активности
Ниво детаљности	Уопштено и непрецизно	Детаљно и прецизно
Вођено	Визијом	Стратегијским планом
Алтернативе	Разматра их пре избора	Одлуке су већ донете

Извор: <https://keydifferences.com/difference-between-strategic-planning-and-operational-planning.html>-прилагођено

Очигледно је да су стратегијски и оперативни планови (буџети) уско повезани и веома је битно да буду међусобно усклађени. Са једне стране, стратегијски планови детерминишу оквире оперативних планова, док, са друге стране, од реализације оперативних планова, унутар којих се дугорочни циљеви преводе у конкретне акције, зависи успех стратегијских планова. Пред предузећима је изазов који се односи на обједињавање оперативног и стратегијског планирања тако да се обезбеди имплементација стратегије, интегрисање те стратегије у годишњи буџет и реализација циљева и планираних активности у целом предузећу. Због њихове међусобне чврсте повезаности и интеракције, стратегијско и оперативно планирање често се повезују у јединствену планску функцију.

¹¹⁵ Laval, V., (2016), опт.цит., стр. 190

1.3.2. Алокација ресурса као функција буџетирања предузећа

Било да се ради о малом или великом предузећу, менаџмент мора да зна којим ресурсима располаже и да има план који детаљно описује њихову употребу.¹¹⁶ Планирање представља континуиран процес у циљу адекватне и рационалне алокације ресурса како би се реализовали постављени стратегијски циљеви и задаци предузећа. Добро припремљен план помаже предузећу да ефикасно користи ограничене ресурсе чиме олакшава постизање унапред постављених циљева. Ресурси, који су на располагању предузећу, по правилу су ограничени па је неопходно да се њима ефикасно управља како би се рационално алоцирали у правцу остварења жељених циљева. У пракси се најчешће дешава да се менаџери различитих пословних јединица у оквиру предузећа стално боре за ограничене ресурсе предузећа. По правилу свака пословна јединица поседује пројекте које треба финансирати, опрему коју треба заменити, итд. Збир појединачних захтева за средствима углавном је увек већи од расположивих ресурса па је доношење рационалне и исправне одлуке о алокацији ресурса од кључног значаја. Како се буџетом утврђује количина ресурса коју ће менаџер сваке пословне јединице бити овлашћен да потроши, то би без буџета постојала опасност да организација буде нарушена сталним препиркама и борбама везаним за алокацију ресурса. У том контексту, буџетирање значајно доприноси адекватној алокацији ресурса која води ка остварењу стратегијских циљева предузећа јер се кроз процес буџетирања прецизно дефинише на који начин ће ресурси бити коришћени у предузећу. Самим тим, мора се предвидети обим и структура средстава које треба уложити у предузеће водећи рачуна о поштовању захтева максималне ефикасности укупних улагања односно максималног укупног коефицијента обрта. Дакле, буџетирање омогућава да се о обиму и структури улагања одлучује на основу рационалног инструмента, какав је буџет. На основу предвиђених потреба за укупним улагањима и структуром улагања, врши се предвиђање могућих извора финансирања улагања водећи

¹¹⁶ Hansen, D., Mowen, M., (2006), Cost Management: Accounting and Control, Fifth Edition, Thomson South-Western, стр. 325

рачуна да се средства прибаве под најповољнијим условима. На тај начин могу се избећи евентуални пословни и финансијски проблеми и промашаји у пословању предузећа.¹¹⁷

1.3.3. Координација и комуникација као функције буџетирања предузећа

С обзиром да је предузеће кохерентан систем, од кључног је значаја да активности и пословање свих организационих јединица предузећа буду организоване на такав начин да не долази до застоја или неравнотеже у предузећу. Чести примери неравнотеже и неусклађености су између продаје и производње, као и на релацији набавка – производња. Буџети представљају веома користан инструмент у рукама вишег менаџмента за ефикасно координирање активности различитих делова предузећа, као и рада свих запослених у правцу остварења циљева предузећа. Буџетирање располаже интеграционом снагом и може помоћи топ менаџменту у превазилажењу и избегавању неусклађености и стварању неопходних хармоничних односа између различитих организационих јединица. Кроз процес буџетирања буџети свих организационих јединица се обједињују и логички повезују у један сводни тј. мастер буџет предузећа као целине. Израда мастер буџета подразумева претходно постизање договора о заједничком раду и начину на који ће се спровести оперативне активности тако да буџетирање промовише и кооперативност и сарадњу међу одељењима и запосленима.

Буџетирање се мора одвијати у складу са политиком и циљевима предузећа, који су постављени од стране топ менаџмента. Менаџери и запослени са нижих хијерархијских нивоа морају да разумеју циљеве и да пруже подршку њиховом остварењу кроз координацију заједничких напора у том правцу. Другим речима, запослени треба унапред да буду добро упознати и свесни нивоа перформанси који се од њих очекује, а да би се то постигло неопходна је активна комуникација унутар предузећа.¹¹⁸ Буџетирање представља, можда чак и најбољи, формални инструмент за комуницирање и преношење информација у свим смеровима у предузећу. Током припреме буџета, топ менаџмент пренеси информације нижим нивоима о стратегијским циљевима и очекиваним остварењима, а супротним смером крећу се информације о могућностима у реализацији

¹¹⁷ Новићевић, Б., (2005), опт.цит., стр. 22-23

¹¹⁸ Khan, M. Y., Jain, P. K., (2007), опт.цит., стр. 84

постављених циљева. Стога, буџетирање као промотер дијалога и концензуса, представља врло погодан алат за упознавање са активностима других делова предузећа, као и за сагледавање и јасно разумевање места и улоге сваког појединца у пословању предузећа и остваривању његових циљева. Овим инструментом обезбеђује се врло значајна комуникација између менаџера и свих заинтересованих за будућност предузећа.¹¹⁹ Пракса је показала да предузеће које има добро постављене комуникационе канале има и већу вероватноћу да постигне буџетиране циљеве.

1.3.4. Мотивација као функција буџетирања предузећа

Буџетирањем се неоспорно може утицати на понашање и мотивацију запослених. Буџетима се постављају одређени стандарди за учинке запослених односно јасно одређени и квантифицирани циљеви и, као такви, буџети се могу користити као основа за евалуацију запослених и успостављање система награђивања. Другим речима, како се користе и као евалуатори перформанси и „репери“ за награђивање запослених, буџети располажу јаким мотивационим потенцијалом и снагом. У многим предузећима буџетирање представља основу за детерминисање бенефиција којима се, између осталог, утиче и на мотивацију запослених. У зависности од постигнутих резултата у односу на буџетиране циљеве, запослени добијају бонусе, награде, унапређења и остале бенефиције. Када су запослени свесни да им следи неки вид бенефиције ако остваре буџетиране циљеве, они су најчешће и мотивисанији, чиме су истовремено веће и шансе да се остваре циљеви и побољшају перформансе.

Пракса је показала да се, самим тим што постоје утврђени и мерљиви циљеви, постижу бољи резултати него у ситуацијама када циљеви уопште нису постављени. Такође је утврђено да се бољи резултати постижу и када су постављени тежи и захтевнији циљеви. У сваком случају, битно је да су циљеви утврђени на реалном нивоу, пошто ниским и лошијим резултатима воде циљеви утврђени и на веома ниском и на веома високом нивоу. Другим речима, поента је поставити буџете који су оцењени као изазовни, али могући и који подстичу запослене да марљивије и са више труда раде како би

¹¹⁹ Стевановић Т., (2013), опт.цит., стр. 381

остварили, па и превазишли, постављене буџете. Како би се остварило што реалније планирање и повећала мотивација и посвећеност у остваривању заједничких циљева, у процес буџетирања и постављања циљева треба укључити оперативне менаџере и непосредне извршиоце који много боље познају свој посао и боље разумеју пословање својих организационих јединица него менаџмент на вишим нивоима. У људској је природи да се подржава оно у чијем се стварању помагало. Стога, када непосредни извршиоци и нижи менаџмент учествују у изради буџета, они буџет доживљавају као „свој“, а буџетиране циљеве као своје личне циљеве. Тада запослени стиче утисак да реализује свој буџет што води и већој продуктивности и сатисфакцији на послу, лакшем прихватању буџета и одговорнијем понашању при његовом извршавању. Највиши ниво перформанси се, дакле, може постићи постављањем високих циљева које запослени и менаџери прихватају као своје личне жеље.

1.3.5. Контрола као функција буџетирања предузећа

Планирање само по себи не води сигурном пословном успеху, већ мора бити стално праћено и евалуацијом реализације планираних циљева. Планирани циљеви могу да изгубе доста свог потенцијала уколико нема неке врсте праћења њиховог прогреса током времена.¹²⁰ Само сукцесивна и истовремена примена обе активности, и планирања и контроле, води успешном управљању. Постављени циљеви у плановима добијају улогу стандардних критеријума и мерила са којим се актуелна остварења упоређују. На тај начин се, постављањем циљева у плановима и мерењем остварења, ствара и поставља сврсисходна основа за контролу.

Током процеса припреме и на почетку буџетског периода, буџет је инструмент планирања. На крају буџетског периода, буџет постаје контролни инструмент пошто омогућава поређење остварених са планираним перформансама.¹²¹ Циљ је доказати постизање буџета, утврдити евентуална одступања, анализирати зашто и како је дошло до одступања, идентификовати неефикасности, иницирати и предузети потребне корективне

¹²⁰ Weygandt, J. J., Kieso, D. E., Kimmel, P. D., (2010), *Managerial accounting: Tools for business decision making*. Hoboken, NJ: Wiley, стр. 436

¹²¹ Shim, J. K., Siegel, J. G., (2008), *опт.цит.*, стр. 2

акције како би се зауставиле тренутне и спречиле будуће нежељене варијације. Сем тога, дешава се и да се потпуно измене будући планови, односно да се буџет ревидира. Стога, у случају појаве одступања врши се или кориговање узрока који су довели до одступања или кориговање буџетских прорачуна у смислу промена у постављеним циљевима, па и у изабраној стратегији. Веома је битно да се контрола реализације буџета схвати као процес кога чине два сегмента. Први сегмент се односи на компарацију остварених и планираних резултата, док је други сегмент контроле усмерен ка будућности и остварењу будућних циљева. Дакле, суштину контроле чини остварење постављених циљева. Захваљујући контроли, менаџмент може да стекне увид у тренутна остварења, да схвати актуелну ситуацију и да донесе ваљане одлуке о будућим корацима. Дакле, контрола омогућава да се менаџмент фокусира на кључне активности у правцу остварења циљева предузећа.

Контрола без одговорности не вреди много и постаје бесмислена.¹²² У том смислу, контрола заснована на буџетима представља кључан инструмент у погледу утврђивања одговорности пошто омогућава везивање утврђених одступања за одговорност надлежних менаџера и запослених, односно омогућава да се тачно утврди место где настаје проблем и да се кривица преузме од стране оних који су за то одговорни. Надлежни менаџер мора да истражи и образложи разлоге настанка одступања и да реагује на време како би се спречиле будуће неповољне варијације. Притом, треба имати у виду да могу настати и одступања за које нико у предузећу није одговоран, као што је на пример промена цена сировина на тржишту. Како менаџери имају потребу да прате и евалуирају свој напредак у одређеним интервалима, то буџет представља и врло ефикасан инструмент за евалуацију и контролу менаџмента на свим нивоима. Притом, перформансе менаџмента могу бити правично евалуиране једино идентификовањем и раздвајањем фактора који су довели до одступања на оне на које се може и на оне на које се не може утицати. Буџети омогућавају менаџменту предузећа, поготово када се ради о великим и диверсификованим предузећима у којима постоји висок ниво децентрализације овлашћења и одговорности, да задржи чврсту контролу како над појединим деловима, тако и предузећем у целини.

¹²² Laval, V., (2016), *опт.цит.*, стр. 200

1.4. Мастер буџет као финални продукт процеса буџетирања

Буџетирање представља свеобухватни управљачки инструмент пошто покрива све активности и операције предузећа. Мастер буџет, као финални продукт процеса буџетирања, произилази из читавог низа (мреже) буџета припреманих за сваку активност, сегмент, функцију, одељење предузећа.¹²³ Из тог разлога јавља се потреба за координацијом, усклађивањем и повезивањем ових буџета како би се добио један логичан сводни буџет. Не ради се о простом збиру појединачних буџета, већ о резултату на основу њиховог међусобног повезивања, усаглашавања и интеграције. Дакле, мастер буџет представља један сводни, општи буџет који приказује пословне и финансијске последице пословања предузећа у буџетираном периоду. Он обједињује и сумира пројекције свих организационих делова и квантифицира очекивања менаџмента у погледу будућег добитка, cash flow–а и финансијске позиције. Усклађивање и повезивање подржавајућих буџета у мастер буџет није лак „посао“ и представља највећи изазов одељења/сектора надлежног за буџетирање. Како припрема мастер буџета подразумева израду бројних подржавајућих буџета, управљачке рачуновође задужене за израду мастер плана (углавном контролери у данашњим компанијама) морају активно да сарађују, пружају савете и консултације менаџерима који припремају поједине подржавајуће буџете.

Мастер буџет, као свеобухватни квантитативни израз планова менаџмента за буџетирани период, представља систем међусобно усаглашених и интегрисаних буџета и подразумева припрему следећих буџета:

- Буџета пословног резултата представљеног у форми пројектованог биланса успеха;
- Буџета новчаних токова у форми пројектованог извештаја о токовима готовине;
- Буџета капиталних (инвестиционих) улагања; и
- Буџета финансијске структуре израженог у форми пројектованог биланса стања.

Процес буџетирања требало би да започне оним буџетом који представља уско грло планирања. На данашњим конкурентским тржиштима оствариви обим продаје је најчешћи лимитирајући фактор раста и постизања жељених циљева па процес буџетирања

¹²³ Khan, M. Y., Jain, P. K., (2007), *опт.цит.*, стр. 83

треба да почне израдом буџета продаје.¹²⁴ Буџет продаје представља полазну тачку у изради мастер буџета и основ за припремање осталих буџета. Како се према буџету продаје одређује ниво активности и за остале функције у предузећу, последице евентуалних пропуста и грешака при пројекцији обима продаје могу довести до бројних проблема. Било да се потцени или прецени физички обим продаје, обе варијанте негативно делују на ликвидност и рентабилност предузећа.¹²⁵

Добро конципиран буџет продаје представља основу за припрему буџета производње. Менаџмент производне функције, који је задужен за састављање буџета производње, има за задатак да испуни очекивања пројектована у буџету продаје узимајући у обзир тражњу, расположиве производне капацитете и сировине и политику залиха. Након прихваћеног плана продаје и с њим усаглашеног физичког обима производње (у јединицама мере) врши се буџетирање трошкова производње (трошкова директног материјала, трошкова директног рада и општих трошкова производње). Припрема се и буџет непроизводних трошкова који имају третман расхода периода и чине их трошкови продаје, трошкови опште управе и администрације и трошкови истраживања и развоја. Дакле, буџет пословног резултата чини сет појединачних усаглашених планова, односно његова припрема не подразумева једноставно преузимање вредности из појединачних планова, већ је неопходно извршити њихово међусобно комбиновање, усаглашавање и тестирање прихватљивости са аспекта произашлог резултата.¹²⁶ Тестирање прихватљивости врши се анализом преломне тачке. „Тестиран и усаглашен пословни буџет стиче статус планског исказа, који је основ даљих тестирања путем плана новчаних токова и циљних стопа приноса на пословна средства и сопствени капитал“.¹²⁷

Готовина представља најликвиднију имовину коју предузеће може одмах да користи (потроши) за разна плаћања обавеза и инвестиције. Континуирани и хармоничан ток готовине, као виталне снаге предузећа, представља неопходан услов за заштиту ликвидности и максимирање рентабилности предузећа. Буџет готовине представља

¹²⁴ Laval, V., (2016), *опт.цит.*, стр. 192

¹²⁵ Ђукић, Т., (2005), *Биланс токова готовине као инструмент управљања ликвидношћу предузећа*, докторска дисертација, Економски факултет, Универзитет у Нишу, стр. 205

¹²⁶ Стевановић Т., (2013), *опт.цит.*, стр. 381

¹²⁷ Новићевић, Б., (2005), *опт.цит.*, стр. 28

процену да ли ће предузеће својим активностима створити довољан износ готовине за несметано функционисање. Ради се о процени примања и издавања готовине током буџетираног периода. Захваљујући буџету новчаних токова, предузеће може лакше да води политику финансирања, као и да благовремено испланира како пласирати суфицит или покрити дефицит. Овај буџет тестира прихватљивост буџета пословног резултата.

Да би предузеће могло да опстане, расте и развија се, мора да инвестира. Предузећа углавном имају више алтернатива за улагање него што је капитал који поседују. Капитална улагања представљају издатке од којих се могу очекивати дугорочне користи, било да се ради о смањењу трошкова или повећању прихода. Буџет капиталних (инвестиционих) улагања садржи пројекције потребних улагања у грађевинске објекте, постројења, опрему и друге облике улагања, као и пројекције извора финансирања. „Он тангира периодични буџет предузећа у оном обиму у којем се капитална улагања реализују у текућем периоду буџетирања“.¹²⁸ Буџет капиталних улагања прате оцене њихове ефикасности и ликвидности.

Пројектовани Биланс стања приказује очекивани односно жељени финансијски положај (позицију) предузећа на крају буџетираног периода. Овај буџет пројектује обим и структуру средстава и извора финансирања пружајући општу слику о планираном финансијском стању предузећа. Пројектовани биланс стања тестира прихватљивост пословног буџета и буџета токова готовине. Ради се о сумарном буџету који се добија на бази података из претходно израђених општих, појединачних и парцијалних буџета.

2. Буџетирање и имплементација стратегије предузећа

Свако предузеће мора тачно да зна куда жели да иде, како ће до тамо стићи и зашто нешто треба да ради. Сходно томе, свако предузеће, посматрано и као целина и по организационим деловима, има своје циљеве и планове о правцу деловања ради њиховог остварења. Уопштено постављени циљеви преко израза унапређење, минимизирање, максимизирање, у што краћем року и сл. нису јасни и мерљиви и имају малу оперативну корисност. Они не пружају смернице за конкретне акције нити прецизно усмеравају и

¹²⁸ Новићевић, Б., (2005), опт.цит., стр. 28

каналишу напоре и активности запослених ка остварењу циљева.¹²⁹ Стога, буџетирање, као кључни елемент процеса планирања и контроле пословања, представља незаменљив инструмент за реализацију стратегијских циљева и имплементацију стратегије предузећа пошто обезбеђује конкретизацију, детаљну разраду и операционализацију стратегијског плана и повезивање стратегије предузећа са конкретним активностима. У овом делу објашњене су основне карактеристике и фазе у процесу стратегијског планирања како би се указало на значај буџетирања као инструмента имплементације стратегије.

2.1. Појам и основне карактеристике стратегијског планирања

Период између 1950. и 1970. године идентификован је као време настанка концепта стратегијског планирања, при чему је оно тек у наредних неколико деценија доживело своју експанзију. У периоду свог настанка стратегијско планирање није било лако прихваћено код менаџера тог доба, већ је било потребно да прође око 10 година да би се стратегијско планирање прихватило као нова менаџмент пракса. Разлози за то лежали су у недостатку информација, неразумевању од стране менаџмента и дугом временском периоду од почетка процеса па до остварења конкретних резултата и користи. Ту је и чињеница да се ради о сложеном и дуготрајном процесу који је од менаџера тадашњег доба захтевао увођење бројних нових метода и техника предвиђања будућих трендова, а не екстраполацију већ одиграних догађаја.¹³⁰

Са експанзијом стратегијског планирања у последњих неколико деценија долази и до повећаног интересовања бројних теоретичара и истраживача па су се јавиле бројне дефиниције стратегијског планирања. Биће наведене неке од њих на основу којих се могу сагледати основне карактеристике и суштина стратегијског планирања. Стратегијско планирање представља системску методу анализирања и реаговања на турбулентно окружење и промене у таквом окружењу, која омогућава један преглед како ће предузеће поступити да би искористило своје снаге и предности и минимизирало своје слабости и

¹²⁹ Fred, R. D., (2011), *Strategic Management Concepts and Cases*, Francis Marion University, Florence, South Carolina, стр. 215

¹³⁰ Стевановић, С., (2005), *Стратешко планирање и значај за развој банке*, Банкарство, 9-10, стр. 54

претње.¹³¹ Стратегијско планирање представља дисциплинован напор доношења фундаменталних одлука и акција којима се организација обликује и усмерава и одређује шта организација ради и зашто то ради.¹³² Стратегијско планирање представља управљачки процес развијања и одржавања животне способности циљева и средстава организације у односу према могућностима њеног окружења. Ради се о начину дефинисања приоритета и одлука о будућности.¹³³ Стратегијско планирање је метод позиционирања организације кроз подешавање приоритета у коришћењу ресурса у складу са постављеним циљевима, и напор за утврђивање правца кретања и развоја предузећа током времена.¹³⁴ Стратегијско планирање детерминише правац у коме ће организација да се креће наредне године или у дужем временском периоду, на који начин ће стићи тамо, и како ће знати да ли је стигла на жељено одредиште или није. На тај начин долази до обједињавања стратегијске визије, циљева и стратегије у стратегијском плану.¹³⁵ Стратегијско планирање је систематски и више или мање формализован напор компаније на утврђивању основне сврхе, циљева, политике и стратегије компаније, као и развој детаљних планова за имплементирање политике и стратегије и остварење циљева и основне сврхе компаније. Ради се о процесу који се односи на прецизну идентификацију и оцену шанси и претњи из окружења, идентификацију и оцену снага и слабости предузећа, идентификацију постојећих и потенцијалних компаративних предности у односу на конкуренцију, дефинисање мисије, сврхе, циљева, политика и конзистентности стратегија.¹³⁶ „Стратегијско планирање представља процес који помаже предузећима да дефинишу оно што желе остварити у будућности, идентификују и разумеју припреме и

¹³¹ Vouk, R., (2005), Важност стратешког планирања за успјешно пословање туристичких агенција, *Acta Turistica*, 17 (1), стр. 80

¹³² Bryson, J., (2004), *Strategic Planning for Public and Nonprofit Organizations; A guide to strengthening and sustaining organizational achievements*, San Francisco, Third Edition, Jossey-Bass Publishers, стр. 88

¹³³ Paliaga, M., (2007), Стратешко планирање и Outsourcing - Будућност хрватских комуналних предузећа. *Економска истраживања*, 20 (1), стр. 85-86

¹³⁴ Wilkinson, G., Monkhouse, E., (1994), *Strategic planning in public sector organizations*, *Executive Development*, 7 (6), стр. 16

¹³⁵ Ћировић, М., Милисављевић, М., Покрајац, С., Машић, Б., Хелета, М., (2009), *Стратешки менаџмент*, Универзитет Сингидунум, Београд, стр. 7

¹³⁶ Черовић, С., (2009), *Стратегијски менаџмент у туризму*, Универзитет Сингидунум, Београд, стр. 294

могућности које утичу на способност остварења визије, као и да поставе план активности и употребе ресурса којима ће се постићи циљеви и остварити задаци“.¹³⁷

Основни циљ и сврха стратегијског планирања није да се сачини стратегијски план, већ да се повећа способност предузећа да служи својој сврси, односно да се успоставе одрживе везе између дугорочних циљева, ресурса предузећа и услова окружења помоћу одговарајућих метода и активности. Стратегијско планирање треба да омогући предузећу сагледавање промена у окружењу како би могло да искористи нове и разноврсне могућности сутрашњице ради остваривања своје сврхе и циљева. Оно представља покушај менаџмента да се предузеће припреми за будуће неизвесне догађаје и на тај начин одговори на динамичност и сложеност свог окружења. Стога, свако предузеће мора да има развијен стратегијски план о томе на који начин ће одговорити на промене што подразумева изградњу алтернативних сценарија путем којих ће организација бити у могућности да се прилагоди неизвесностима у пословном амбијенту. Иако се будућност не може предвидети, стратегијско планирање омогућава предузећу да буде спремније за њу. Као основне карактеристике стратегијског планирања могу се навести:¹³⁸

- оријентисаност на базична питања ефикасности пословања што подразумева избор правог подручја пословне делатности. То је основа за припрему тактичких планова који су усмерени на ефикасност;
- оријентисаност на промену стратегијске позиције предузећа. Стратегијско планирање представља начин да се превазиђе размак између тренутне и жељене будуће стратегијске позиције. Притом, од великог значаја је прецизно идентификовати ограничења при достизању жељене позиције;
- оријентисаност на раст и развој. Раст је резултат способности предузећа да на тржишту понуди адекватан производни/услужни програм кроз искоришћавање својих могућности и усмеравање својих потенцијала ка правим делатностима што последично води повећању обима активности.

Треба имати у виду да не постоји универзалан процес стратегијског планирања, већ овај процес мора бити развијен у складу са потребама, практичном ситуацијом и

¹³⁷ Новићевић, Б., Антић, Љ., Стевановић, Т., (2006), опт.цит., стр. 57

¹³⁸ Авлијаш, Р., (2010), Предузетништво, Универзитет Сингидунум, Београд, стр. 90

специфичним карактеристикама самог предузећа како би се постигла максимална ефикасност.¹³⁹ Ради се о континуираном и проактивном процесу којим се подешава правац којим се предузеће креће, односно одређује правац који има највише вероватноће да предузеће доведе тамо где оно жели да стигне. У том смислу, стратегијско планирање даје смернице и начине за остваривање визије и специфичних циљева предузећа. Са фокусом ка дугорочној перспективи предузећа и будућности, ово планирање одређује шта предузеће треба да ради како би остварило жељене циљеве у периоду од три до пет година. Захваљујући бројним користима, стратегијско планирање значајно олакшава одлучивање, избор тактичких алтернатива и, генерално, управљање предузећем.

Резултати бројних истраживања показују да стратегијско планирање наставља и даље да игра кључну улогу у систему менаџмента великих компанија. У исто време, пракса стратегијског планирања значајно се променила током последње две деценије, као одговор на изазов формулисања стратегије у турбулентном и непредвидивом окружењу и повећања прилагодљивости и брзине одговора на промене. Главне промене које су се догодиле у процесу стратегијског планирања у условима савременог пословања тичу се децентрализације процеса, повећања неформалности, већој фокусираности на циљеве и краће временске рокове и мањој специфичности у погледу активности организације и алокације ресурса. Стратегијско планирање је данас постало мање везано за доношење стратешких одлука, а више је механизам за координацију и управљање перформансама.¹⁴⁰

У оквиру процеса стратегијског планирања посебна пажња мора се посветити технолошком предвиђању и планирању како би се благовремено искористиле прилике и остварили бенефити од будућих технолошких промена. Технолошко предвиђање има за циљ да продукује информације о томе како и по којој брзини ће се одвијати технолошка промена, о новим технологијама и њиховим карактеристикама, новим технолошким процедурама, појави нових производа и услуга и могућностима њиховог успешног пласмана на тржишту. Ради се о „објективном сагледавању могућности развоја и примене

¹³⁹ Lorange, P., Vancil, R.F., (1976), How to design a strategic planning system, Harvard Business Review, 54 (5), стр. 79

¹⁴⁰ Grant, R., (2003), Strategic Planning in a Turbulent Environment: Evidence from the Oil Majors, Strategic Management Journal, Vol. 24, No. 6, стр. 515

нове технологије у будућности“.¹⁴¹ Полазећи од резултата технолошких предвиђања, предвиђају се и планирају остали ресурси у предузећу. Планови технолошког развоја су уско повезани и чине јединство са осталим плановима развоја. Другим речима, резултат процеса технолошког планирања је стратешки технолошки план који је интегрални део целокупног стратешког плана организације.¹⁴²

2.2. Фазе у процесу стратегијског планирања

Процес стратегијског планирања обухвата неколико корака (фаза), а то су:

- Екстерна и интерна анализа;
- Постављање мисије, визије и циљева предузећа;
- Формулисање стратегије;
- Имплементација стратегије;
- Контрола и евалуација стратегије;

2.2.1. Екстерна и интерна анализа

Иако међу теоретичарима и практичарима постоји неслагање у погледу корака процеса стратегијског менаџмента, постоји сагласност да је анализа окружења и утицај окружења на предузеће, незаобилазан и први корак у том процесу. Промисљање о будућности предузећа, само по себи, захтева сагледавање окружења, и то како екстерног окружења у коме предузеће послује, тако и интерних карактеристика самог предузећа. На основу резултата екстерне и интерне анализе, предузеће може да стекне бољу слику о себи и свом положају у окружењу што олакшава формулисање мисије и визије, дефинисање и евалуацију стратегијских опција, избор најадекватније стратегије и њену имплементацију.

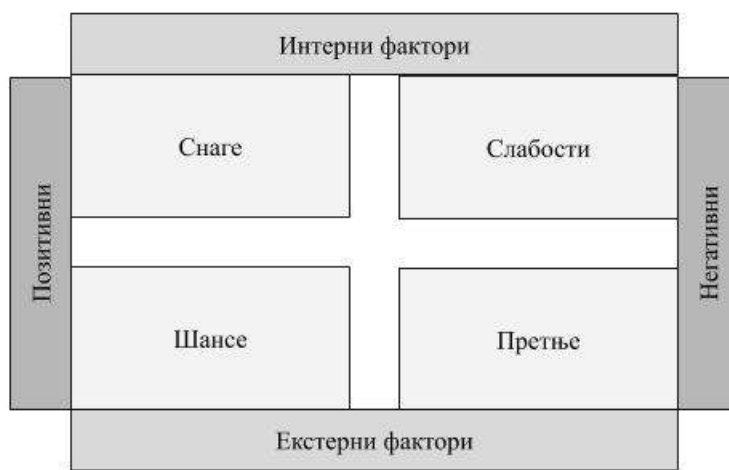
Најчешће употребљавана техника за анализу окружења предузећа јесте SWOT анализа, чији је аутор Albert S. Humphrey. Ради се о аналитичкој методи којом се идентификују критични фактори који доминантно утичу на пословање предузећа. Термин

¹⁴¹ Леви-Јакшић, М., Маринковић, С., Петковић, Ј., (2011), Менаџмент иновација и технолошког развоја, Београд: Факултет организационих наука, стр. 176

¹⁴² Петковић, Ј., (2013), Развој модела технолошког предвиђања у предузећу, докторска дисертација, Факултет организационих наука, Универзитет у Београду, стр. 18-21

SWOT потиче од почетних слова основних елемената анализе на енглеском језику: *Strengths* – снаге, предности, *Weaknesses* – слабости, *Opportunities* – шансе, прилике и *Threats* – претње, опасности. Често се ова анализа представља у виду матрице која је приказана на Слици број 3 и која се састоји из два дела: горњи део који се бави анализом снага и слабости унутар предузећа (интерна анализа) и доњег дела који се бави анализом шанси и опасности које се налазе изван предузећа (екстерна анализа).

Слика 3. SWOT матрица



Извор: <https://www.poljosfera.rs/agrosfera/agro-teme/ostalo/swot-analiza-u-ekonomiji-poljoprivrednog-gazdinstva/>

Предности (снаге) предузећа представљају расположиве ресурсе и потенцијале у предузећу који могу да помогну у остварењу циљева и допринесу његовом успеху. Ради се о ономе у чему је предузеће добро, шта добро ради и чиме би могло да надмаши конкуренцију, као што су: снажан бренд, локација, јединствена технологија и сл. Битно је да предузеће буде што реалније у детерминисању сопствених снага, као и да њима адекватно управља. Слабости предузећа односе се на непостојање неког интерног ресурса или особине што омета предузеће у постизању циљева. Ради се о свему ономе што се не ради добро, што је недостатак или ограничење у односу на окружење, као што су: недостатак финансијских средстава, неадекватан ланац снабдевања, застарела опрема и сл. И код идентификовања слабости предузеће треба да буде што реалније и објективније, да утврди што више слабости, недостатака, грешака и пропуста како би деловало колико год је могуће у смеру њиховог отклањања. Шансе (могућности) представљају повољне екстерне факторе, околности и утицаје које предузеће може да искористи за побољшање

своје тржишне позиције и који му могу помоћи у постизању циљева и остварењу профита и конкурентске предности. Шансе су изван контроле предузећа и по томе се и разликују од предности које оно може да контролише. Опасности (претње) су негативни екстерни фактори и околности који неповољно утичу на предузеће и његове перформансе и одмажу му у постизању циљева. Ради се о претњама за раст и развој предузећа, као и његов опстанак на тржишту. За разлику од слабости, опасности су изван контроле предузећа. Сврха анализирања опасности је пронаћи начине како се заштитити од њих, односно како их избећи или умањити њихов негативан утицај.

SWOT анализа треба да укаже на то шта би се могло предузети како би се предности очувале и унапредиле, како би се елиминисале или минимизирале слабости, максимално искористиле прилике, предупредиле претње или умањило њихов утицај. Сврха SWOT анализе је да осветли предузећу пут како да искористи предности и шансе, да отклони слабости и избегне претње како би успешније остваривало своје циљеве. Циљ анализе је да предузеће користи своје ресурсе на најефикаснији начин и да тиме унапреди своје пословање, да открије и искористи нове могућности и шансе које тренутно постоје, као и да се боље припреми за ризике и претње у окружењу. Да би се уочиле могућности и опасности, као и снаге и слабости предузећа, неопходно је извршити анализу интерног и екстерног окружења у коме предузеће послује.

Захваљујући екстерној анализи предузеће може да идентификује шансе и опасности, као и факторе из окружења који значајно могу утицати на његово пословање. Екстерна анализа базира се на анализи индиректног и директног окружења у ком предузеће послује. За анализу индиректног окружења може се користити PESTEL анализа, која факторе који индиректно утичу на пословање предузећа сврстава у неколико сегмената (анализа политичке ситуације, економска, друштвена, технолошка анализа, анализа природне средине и законске регулативе).¹⁴³ При коришћењу PESTEL анализе важан је и ниво на коме се користи. На пример, LoNGPESTEL верзија ове анализе омогућава да се направи разлика између оних фактора који су само локални, оних који су

¹⁴³ Kaplan R., Norton D., (2008), The execution premium: Linking Strategy to Operations for Competitive Advantage, Harvard Business Press, Boston, стр. 48

национални или глобални. Није довољно само извршити категоризацију PESTEL фактора, већ и проценити њихов релативни значај, вероватноћу јављања промене и оценити утицај који би та промена могла да има на пословање предузећа. Анализа директног екстерног окружења подразумева анализу екстерних стејкхолдера који имају директне интеракције са предузећем. Као најважнији стејкхолдери јављају се: потрошачи, конкуренти, добављачи, кредитори, држава и синдикати. Предузеће најпре треба да идентификује своје кључне стејкхолдере и да утврди њихов значај за његово пословање. На пример, предузеће мора континуирано да истражује потребе потрошача, њихове жеље, укусе и преференције и да резултате тих истраживања угради у своје стратегије и планове.

За формулисање адекватне мисије, визије, циљева и стратегије који ће предузећу обезбедити пословни успех и конкурентску предност, неопходно је извршити и интерну анализу. Ова анализа обухвата анализу основних елемената унутар самог предузећа везаних за производе, тржиште, технику и технологију, организацију, управљање, кадрове и сл. Интерна анализа бави се истраживањем организационих перформанси и способности предузећа и углавном се односи на: менаџмент и организацију, маркетинг, људске ресурсе, финансије, производњу и истраживање и развој. Резултати ове анализе помажу менаџерима у идентификовању основних снага и слабости унутар предузећа и њихово поређење са конкурентима како би се стекао увид у ниво дистинктивне компетентности. Задатак интерне анализе је да открије кључне и скривене ресурсе, као и могућности да се они искористе на такав начин да постану кључни извор конкурентске предности.

Захваљујући SWOT анализи предузеће сагледава екстерно и интерно окружење у коме послује и стиче бољи увид у своје снаге и шансе, слабости и претње. Добијени подаци могу се користити за формулисање мисије и визије, доношење стратешких одлука, утврђивање приоритетних акција, усклађивање стратегије са променама у окружењу како би се усмериле интерне снаге и способности на искоришћавање шанси из окружења, а елиминисале или смањиле слабости и претње из окружења.

2.2.2. Постављање мисије, визије и циљева предузећа

Мисија и визија представљају кључне елементе стратегијског менаџмента предузећа које служе као основни водич при формулисању његових стратегијских

планова. Мисијом се дефинише разлог постојања предузећа и одговара на питања зашто предузеће постоји, којим се активностима бави, који је његов задатак, која је његова жељена позиција у односу на конкуренте и сл. Ради се о релативно непромењивом ставу (углавном за период од 3 године) и уопштенијој представи која је више фокусирана на садашњост, него на будућност. Мисија одражава основне вредности, веровања и ставове предузећа, а својом аутентичношћу даје му идентитет и лични печат. Она представља инструмент комуникације са стејкхолдерима који на основу мисије стичу став о предузећу и одлучују да ли ће сарађивати са њим. Мисија осликава оно за шта вреди радити, за шта се треба залагати, нешто што мотивише и инспирише.¹⁴⁴ Мисија представља полазну основу за дефинисање и постављање стратегијских планова и њима примерених стратегија, односно мисија предузећа се остварује помоћу циљева и реализованих стратегија. Дакле, мисија ствара основу за оцену и избор стратегије, као и оквир за стратегијску акцију. Сем тога, дефинисањем мисије и пословних активности које предузеће обавља одређују се и његови критични фактори успеха.¹⁴⁵ Приликом дефинисања мисије треба водити рачуна да она буде што јаснија и сажета у суштину, изазовна, али и реално остварљива. Од кључне важности је да је сви запослени разумеју, да је за највећи број запослених прихватљива и инспиративна и да се они могу поистоветити са њом. Адекватно формулисана мисија поставља оквир подручју пословања предузећа, одређује смер стратегијског размишљања и одлучивања и доприноси координацији активности предузећа у простору и времену.¹⁴⁶

Неретко се појмови мисија и визија користе као синоними, што је очигледна грешка. Визија одређује пут, односно правац којим ће предузеће да се креће у будућности. Визија се дефинише као кључни оријентир, систем вредности у управљању пословањем предузећа и она не представља јасно дефинисан циљ, већ је покретач промена и показује смер у коме те промене треба да се дешавају.¹⁴⁷ Стратегијска визија представља организациону и усмеравајућу силу која јасно и прецизно детерминише постојећи и

¹⁴⁴ Авлијаш, Р., (2010), опт.цит., стр. 94

¹⁴⁵ Угринов, Д., Стојанов, А., (2011), Процес стратегијског менаџмента на примеру Дирекције за грађевинско земљиште, Правно-Економски Погледи, 2, стр. 4-5

¹⁴⁶ Авлијаш, Р., (2010), опт.цит., стр. 94-95

¹⁴⁷ Угринов, Д., Стојанов, А., (2011), опт.цит., стр. 4

жељени стратегијски профил предузећа и евентуалну разлику између њих. Сагледавањем и анализом овог јазга омогућава се идентификовање покретачких снага промена, критичних фактора успеха односно суштине компетентности које би предузеће учиниле бољим од конкурената. Ради се о јасној представи о смислу постојања предузећа која би требало да омогући организовање и усмеравање његових потенцијала и снага ка постављеном циљу.¹⁴⁸ Стратегијска визија треба да буде оријентисана на будућност, да идентификује суштину компетентности и критичне факторе успеха предузећа, да има контраинтуитивно сагледавање, да уважава интересе и приоритете стејкхолдера предузећа, да стимулише конзистентну и интегративну акцију менаџмента предузећа, да буде специфична за свако предузеће и да буде трајна, али истовремено и флексибилна.¹⁴⁹ Сем тога, стратегијска визија мора да „поседује инспиративност, јасноћу, изазовност и практичност реализације од стране колектива, како би је запослени прихватили и употпунили њену реализацију“.¹⁵⁰ Важно је да визија буде довољно јасна и разумљива како би свако у предузећу знао и био свестан да ли његов рад доприноси остварењу визије и напретку предузећа. Дакле, визија игра битну улогу у имплементацији стратегије постављајући оквир пословања и правац у ком треба да се дешавају промене. „Претпоставке за успех стратегијске визије су предвиђање будућних вредности за потрошаче и стварање јединствене балансиране комбинације постојећих компетенција која ће водити већој конкурентској предности савременог предузећа, а самим тим и већим шансама за остварење његовог пословног успеха“.¹⁵¹

Формулисање мисије и визије није једноставно. Мисија и визија лако могу постати апстрактне и свеобухватне што би их учинило суштински некорисним за усмеравање дневног (оперативног) управљања. Визионарска матрица која је приказана у Табели број 2 представља ефикасан алат за избегавање оваквих замки, као и за испуњење свих захтева који су неопходни за ваљану мисију и визију.

¹⁴⁸ Новићевић, Б., Антић, Љ., Секулић, В., (2006), опт.цит., стр. 9-10

¹⁴⁹ Авлијаш, Р., (2010), опт.цит., стр. 92

¹⁵⁰ Новићевић, Б., Ђорђевић, М., Ђорђевић, И., (2010), Повезивање стратешког и оперативног менаџмента, Рачуноводство 54 (7-8), стр. 39

¹⁵¹ Новићевић, Б., Антић, Љ., Секулић, В., (2006), опт.цит., стр. 10

Табела 2. Визионарска матрица

	Садашњост (мисија)	Будућност (визија)
Делатност организације, које производе/услуге обезбеђује		
Пракса производње (стандардна или јединствена)		
Шта се види као одговарајућа величина и обим пословања		
Маркетинг пракса (традиционална или јединствена)		
Каква је власничка, организациона и управљачка структура		
Социјално - еколошки проблем/одговорности		
Структура и филозофија људских ресурса		
Очекиване финансијске перформансе		
Друге вредности које се очекују од пословања		

Извор: Jones, R., Fogleman, S.L., (2005), Farm and Ranch Strategic Planning (Visioning and Goal Setting), Miscellaneous, 4, Kansas State University Agricultural Experiment Station and Cooperative Extension Service, стр. 2

Након формулисања мисије и визије следи њихова конкретизација кроз постављање стратегијских планова и циљева. Јасно дефинисани циљеви су кључни елемент у развоју озбиљне стратегије предузећа и обезбеђују одговарајући оквир за остваривање његове мисије и визије. Добро постављени циљеви пружају јасан смер за управљање, доследност и прецизност у процесу доношења одлука тако да ресурси могу бити што ефикасније алоцирани.¹⁵² Постављање циљева захтева успостављање стандарда на основу којих би се утврдило да ли су циљеви остварени. Дакле, циљеви морају бити мерљиви и мора постојати неки индикатор који би омогућио мерење остварења циљева. Квантитативни циљеви (стопа раста, обим продаје и сл.) могу се врло прецизно измерити, док је прогрес ка остварењу квалитативних циљева (сатисфакција потрошача, квалитет производа и сл.) доста теже измерити. При постављању циљева треба водити рачуна да се не постави ни превелики ни премали број циљева. Циљеве не би требало уопштено одређивати, већ морају бити прецизирани и конкретни. Такође, морају бити изазовни, али реални тј. да их је у пракси могуће остварити сходно расположивим капацитетима предузећа и могућностима које пружа окружење. Треба да постоји и временски оквир за остварење циљева. Дакле, основни захтеви и карактеристике које постављени циљеви

¹⁵² Jones, R., Fogleman, S.L., (2005), Farm and Ranch Strategic Planning (Visioning and Goal Setting), Miscellaneous, 4, Kansas State University Agricultural Experiment Station and Cooperative Extension Service, стр. 2

треба да имају најчешће се приказују актонимом SMART (*Specific* – специфичан, *Measurable* – мерљив, *Attainable, Achievable* – достижан, остварив, *Relevant* – релевантан и *Timed* – временски одређен). Углавном се циљеви предузећа односе на: профитабилност, тржишну позицију, квалитет, производну диференцијацију, величину, вођство у трошковима и сл. Постављање циљева захтева одговоран и озбиљан приступ па, самим тим, и доста времена, промишљања, дискусија и компромиса.

2.2.3. Формулисање стратегије предузећа

Формулисање стратегије предузећа представља следећи логичан корак у процесу стратегијског планирања. Боље речено, без претходних корака у процесу стратегијског планирања не би ни могло бити речи о формулисању стратегије. Дакле, приликом формулисања стратегије мора се поћи од анализе екстерног и интерног окружења на основу којих се утврђују могуће стратегијске опције, врши њихова процена и доноси коначан избор. Приликом избора одговарајуће стратегијске опције често се користе критеријуми као што су: доследност, усклађеност са мисијом, визијом и циљевима, оправданост, изводљивост, пословни ризик и атрактивност за стејкхолдере.¹⁵³ Стратегијским избором требало би поставити општи оквир и извршити избор начина остваривања циљева. Стога, стратегија представља „начин на који предузеће намерава да успостави потребну компатибилност са средином да би остварило своје циљеве“.¹⁵⁴

Главни елемент формулисања стратегије представља довођење у складну везу предузећа и његовог окружења. Сталне промене и турбулентност савременог окружења отежавају стварање профитабилних и продуктивних односа између предузећа и његовог окружења. Стога је неопходно успоставити балансирајућу управљачку парадигму која би омогућила профитабилне релације предузећа са променљивим пословним амбијентом, кроз адаптацију и интеграцију његових способности. Захваљујући стратегији може се обезбедити рационална реакција предузећа на догађаје у окружењу, као и конзистентност

¹⁵³ Љубојевић, Ч., (2000), Постављање, оцењивање и одабирање стратегије, Стратегијски менаџмент, 4(1), стр. 27

¹⁵⁴ Новићевић, Б., Антић, Љ., Секулић, В., (2006), опт.цит., стр. 12

и стабилност у променама, како у екстерној, тако и у интерној средини. Дакле, стратегија постаје основ компатибилности предузећа и окружења у коме оно послује.¹⁵⁵

Формулисање стратегије представља континуиран систематски и аналитички процес који подразумева међусобно усаглашавање и усклађивање шанси и претњи из екстерног окружења са интерним снагама и слабостима самог предузећа. Стратегија треба да буде тако формулисана да може служити као утврђење за одбрану од конкурентских снага или за проналажење позиције у привредној грани где су конкурентске снаге најслабије.¹⁵⁶ Стратегија детерминише смер предузимања активности и успоставља односе предузећа и окружења којима се обезбеђује максимизирање предности и минимизирање слабости предузећа и, последично, остварење одрживе конкурентске предности. Дакле, стратегија „изражава покушај да се оствари надмоћ над конкурентима или стварање способности да се задовоље потребе купаца боље од конкурената“.¹⁵⁷

Међу менаџерима и истраживачима, који проучавају стратегијски менаџмент, вођене су жучне полемике око избора начина формулисања стратегија. На једној страни су заговорници анализе, разматрања и планирања који сматрају да менаџери треба да проуче конкурентске снаге у свом окружењу, направе одговарајуће изборе који помажу предузећу да се конфронтира тим снагама, а затим да имплементирају те изборе. На другој страни су они који подржавају тзв. емергентни приступ. Менаџери треба да предузимају извесне кораке, уче из искуства, подешавају и постепено израђују стратегију. Ту је и трећа група аутора која сматра да прави начин формулисања стратегије лежи управо између претходна два односно између разматрања и емергенције.¹⁵⁸

По питању управљања савременим предузећем путем стратегије, која је присутна на свим хијерархијским нивоима, разликујемо корпоративну, пословну и функционалну стратегију.¹⁵⁹ Корпоративна стратегија или стратегија корпоративног нивоа представља

¹⁵⁵ Новићевић, Б., Антић, Љ., Секулић, В., (2006), *опт.цит.*, стр. 11

¹⁵⁶ Porter, M. E., (2008), *The Five Competitive Forces That Shape Strategy*, Harvard Business Review, 86 (1), стр. 79

¹⁵⁷ Угринов, Д., Стојанов, А., (2011), *опт.цит.*, стр. 5

¹⁵⁸ Gavetti, G., Rivkin, J. W., (2008), *Seek Strategy the Right Way at the Right Time*, Harvard Business Review, 86 (1), стр. 22

¹⁵⁹ Новићевић, Б., Антић, Љ., Секулић, В., (2006), *опт.цит.*, стр. 16

стратегију на нивоу предузећа (корпорације). Назива се још и пословни портфолио предузећа и њено формулисање је у надлежности топ менаџмента. Корпоративна стратегија представља одлуку о томе шта радити и настоји да утврди које би послове предузеће требало да обавља или жели да их обавља, односно где алоцирати ресурсе корпорације. Корпоративна стратегија јесте „начин на који организација покушава да максимизује вредност ресурса које контролише“.¹⁶⁰ Основни циљ корпоративне стратегије је да оствари синергију и кохезију портфолиа пословања. Овом стратегијом усмерава се пословање предузећа као целине. Пословне и функционалне стратегије подређене су корпоративној стратегији и морају бити у складу са њом пратећи правац пословања који је њом детерминисан. Неке од најчешћих корпоративних стратегија су: стратегија раста, стратегија концентрације, диверзификација, стратегија опоравка, стратегија заокрета и сл.

Пословне, конкурентске стратегије односе се на стратегијске пословне јединице у оквиру предузећа и одређују се на основу коорпоративне стратегије и усвојене структуре пословног портфолиа. Пословна стратегија детерминише како се такмичити са конкурентима на изабраном тржишном сегменту и како креирати конкурентску предност. Успешна стратегија пословне јединице обухвата 3C (енгл. *Customers, Competitors, Cost*), јер се посматра са аспекта степена сатисфакције потрошача, креирања одрживе конкурентске предности, минимизирања трошкова и остварења високе профитабилности.¹⁶¹ Функционалне стратегије односе се и формулишу за функционална подручја пословања као што су производња, финансије, маркетинг, људски ресурси и сл. Ове стратегије представљају детаљну разраду пословне стратегије на конкретне функционалне активности, односно морају пружити допринос и подршку успешној имплементацији пословне и корпоративне стратегије. Иако их углавном формулишу менаџери сваке функције, „коначну реч“ дају менаџери одговорни за пословне стратегије.

¹⁶⁰ Јашко, М., Чуданов, М., Јевтић, М., Кривокапић, Ј., (2013), Основи организације и менаџмента, Београд: Факултет организационих наука, стр. 187

¹⁶¹ Новићевић, Б., Антић, Љ., Секулић, В., (2006), опт.цит., стр. 15

2.2.4. Имплементација стратегије предузећа

Процес стратегијског менаџмента није готов онда када предузеће донесе одлуку коју ће стратегију изабрати, већ следи нимало једноставан процес превођења стратегијске замисли у стратегијску акцију, односно имплементација формулисане стратегије. Имплементација стратегије обухвата све мере, активности и процесе који су посвећени интегрисању формулисане стратегије унутар предузећа. Ради се о круцијалном процесу чији је циљ увођење и успостављање стратегије унутар организације, као и испоручивање жељених ефеката на тржишту ради остварења планираних пословних циљева.¹⁶² Спровођење стратегије подразумева предузимање различитих активности као што су мењање продајне територије, додавање нових одељења, затварање објеката, изградња нових објеката, мењање ценовне стратегије, креирање нових компензационих пакета за запослене, успостављање процедура за контролу трошкова, промена рекламне стратегије, изградња бољег управљачког информационог система и сл.¹⁶³

Успешна формулација стратегије не гарантује њену успешну имплементацију. Много је теже урадити нешто (имплементација стратегије) него само констатовати да ће се нешто урадити (формулација стратегије). Док се концепти и инструменти формулисања стратегије не разликују много за мале и велике, профитне или непрофитне организације, имплементација стратегије значајно варира између различитих типова и величина организација.¹⁶⁴ И поред нераскидиве повезаности, формулација и имплементација се суштински разликују што је приказано у Табели број 3.

¹⁶² Pirker-Krassnig, T., James, P., Ribière, V. (2011). Applying Six Sigma to Business Strategy Implementation. BU Academic Review, 10(1), стр. 348

¹⁶³ Fred, R. D., (2011), опт.цит., стр. 213-214

¹⁶⁴ Fred, R. D., (2011), опт.цит., стр. 213

Табела 3. Разлика између формулисања и имплементације стратегије

Формулисање стратегије	Имплементација стратегије
• позиционирање снага пре акције	• управљање снагама током акције
• фокус на ефективност	• фокус на ефикасност
• примарно интелектуални процес	• примарно оперативни процес.
• захтева добре интуитивне и аналитичке способности	• захтева посебне мотивационе и лидерске вештине
• захтева координацију између неколико појединаца	• захтева координацију између многих појединаца

Извор: Прилагођено према: Fred, R. D., (2011), Strategic Management Concepts and Cases, Francis Marion University, Florence, South Carolina, стр. 213

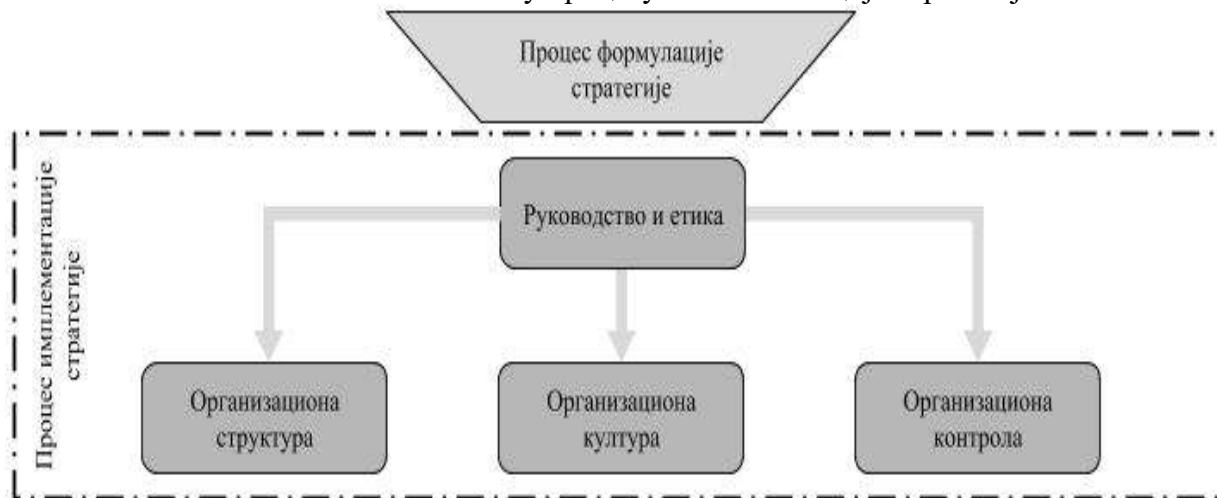
У теорији су развијени различити приступи имплементацији стратегије. Један од приступа имплементацији стратегије подразумева предузимање три међусобно зависна корака. Први корак је операционализација стратегије, која обухвата идентификацију мерљивих циљева имплементације, разлагање стратегије за сваку пословну јединицу, као и развој прецизних смерница за средњи ниво менаџмента. Други корак имплементације је трансформација стратегије у дневно пословање, што је неопходно како би се стратегија прилагодила структури, култури и лидерским принципима руководства предузећа. Трећи корак је стално праћење односно мониторинг имплементације и подељено је на две компоненте: стратегијски и оперативни контролинг. Стратегијски контролинг обезбеђује да имплементација остане на путу ка остварењу стратегијских циљева. Оперативни контролинг има за циљ да обезбеди усклађеност акционих планова и ресурса са планом имплементације.¹⁶⁵

Основу адекватне имплементације стратегије чини руководство предузећа, и то не само топ менаџмент, већ руководство на свим хијерархијским нивоима. Затим, за имплементацију стратегије потребна је одговарајућа организациона структура, организациона култура која подржава имплементацију стратегије и ефикасна организациона контрола. Слика број 4 приказује главне елементе процеса имплементације

¹⁶⁵ Pirker-Krassnig, T., James, P., Ribière, V., (2011), опт.цит., стр. 349

стратегије: дизајн управљања (руководства) и етике, организационе структуре, организационе културе и организационе контроле.¹⁶⁶

Слика 4. Компоненте у процесу имплементације стратегије



Извор: Buul, V.M., (2010), Successful Strategy Implementation – A job for the Internal Auditor? Amsterdam Business School, University of Amsterdam, стр. 11

Како би се минимизирао агенцијски проблем односно проблем у односима принципал–агент и обезбедило да менаџмент делује у најбољем интересу власника, требало би успоставити адекватне механизме корпоративног управљања. У примере таквих механизма спада формирање Управног одбора који би по захтеву акционара усмеравао и контролисао менаџмент, компензације засноване на акцијама, објављивање ревидираних финансијских извештаја и сл. Такође, треба успоставити и механизме који би промовисали етичко понашање запослених.

Адекватна организациона структура игра кључну улогу у омогућавању предузећу да имплементира своју стратегију. Организациона структура координира и интегрише запослене како би се заједничким напором омогућила реализација сета стратегија у пословном моделу предузећа.¹⁶⁷ Организациона структура треба да олакша детерминисање и праћење стратегијског правца, док, са друге стране, без стратегије или мисије, предузећима је тешко да дизајнирају ефективну организациону структуру. Како

¹⁶⁶ Hill, C., Jones, G., (2009), Theory of Strategic Management with cases, South-Western Cengage Learning, 8th Edition, Canada.

¹⁶⁷ Новићевић, Б., Антић, Љ., Стевановић Т., (2013), опт.цит.,стр. 35

имплементација стратегије често захтева промене у начину на који је организација структурирана, веома је важно детерминисати какве су промене у организационој структури потребне за имплементацију нове стратегије и на који начин се оне најлакше и најбоље могу остварити.¹⁶⁸ Треба водити рачуна да изабрана стратегија буде изводљива и да не захтева огромне промене у организационој структури предузећа. На овај начин, организациона структура може одредити избор стратегије.

Организациона култура представља специфичан и јединствен сет вредности, уверења, норми, ставова и схватања које деле запослени у неком предузећу. Ради се о интерном моделу понашања који може битно да унапреди интеграцију и координацију унутар предузећа и да утиче на имплементацију стратегије. Менаџмент има кључну улогу у промовисању организационе културе која је одговарајућа за конкретно предузеће и чија би доследна примена обезбедила ефикасну имплементацију стратегије. Стога, мора постојати усаглашеност организационе културе и стратегије предузећа. Како би се то постигло, треба сагледати и адекватно искомбиновати главне елементе организационе културе тј. факторе из окружења, факторе специфичне за конкретно предузеће, одабрани тип организационе културе и импликације нове стратегије на саму организацију.¹⁶⁹

Систем организационе контроле пружа подстицаје и мотивацију запосленима и менаџменту да прате „трасиран смер“ ка остварењу циљева предузећа. Такође, олакшава мониторинг и евалуацију перформанси и прогреса у остварењу стратегијских циљева. Тиме се омогућава менаџерима да предузму потребне мере и прилагоде и ојачају пословни модел предузећа.¹⁷⁰ Систем организационе контроле треба да обезбеди тачне и правовремене информације, односно одговарајући фидбек како би се добила јасна слика о перформансама предузећа и успешности у имплементацији изабране стратегије.

Целокупан процес имплементације стратегије (слика 6) може се поделити у три фазе: припрема, извршење и евалуација. Избором стратегијских опција у складу са мисијом, вредностима, визијом и циљевима предузећа, организација је спремна да почне

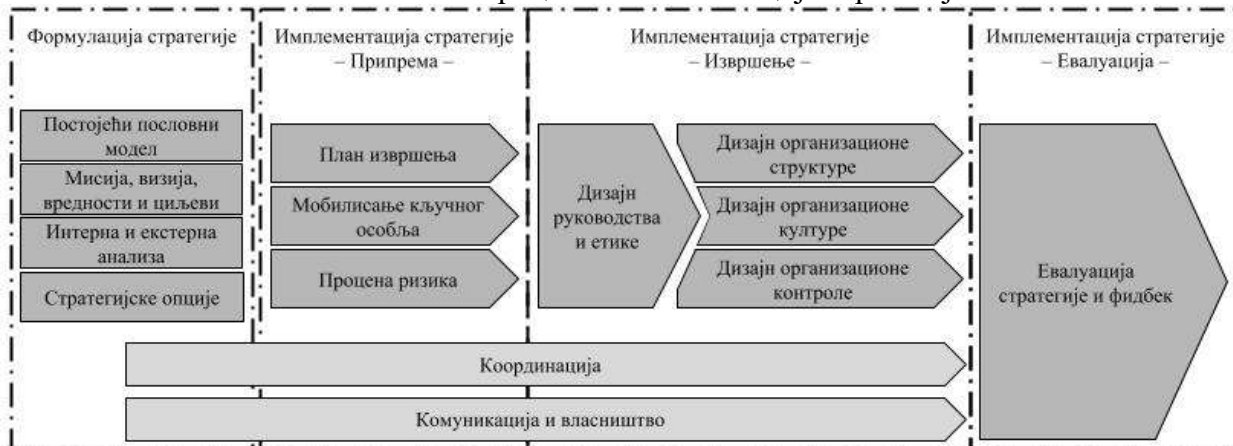
¹⁶⁸ Fred, R. D., (2011), *опт.цит.*, стр. 221-222

¹⁶⁹ Новићевић, Б., Антић, Љ., Стевановић Т., (2013), *опт.цит.*, стр. 46

¹⁷⁰ Buul, V.M., (2010), *Successful Strategy Implementation - A job for the Internal Auditor?* Amsterdam Business School, University of Amsterdam, стр. 14

припреме за конкретну имплементацију своје стратегије. Фаза припреме имплементације стратегије подразумева израду плана имплементације. План имплементације треба да садржи: обим и циљеве имплементације, главне имплементационе активности и како би их требало извршити, кључно особље укључено у процес, њихове одговорности и овлашћења, планиране рокове за коначну имплементацију и рокове за појединачне активности, ризике који би могли негативно да утичу на имплементацију, евалуацију ризика, планирани комуникациони напор, начин праћења и извештавања о напретку процеса имплементације и сл.¹⁷¹ Након фазе припреме, следи фаза извршења што подразумева развој и реализацију новог пословног модела. У фази евалуације процеса имплементације стратегије треба проценити да ли је овај нови пословни модел у складу са мисијом, визијом и циљевима предузећа. Неизоставни подржавајући делови процеса су комуникација, власништво и координација који обезбеђују разумевање нове стратегије и свих промена које она носи, као и повећање посвећености њеној реализацији и да сви раде оно што је потребно за успешну имплементацију стратегије. Фазе процеса имплементације стратегије приказане су на Слици број 5.

Слика 5. Фазе процеса имплементације стратегије



Извор: Buul, V.M., (2010), Successful Strategy Implementation – A job for the Internal Auditor? Amsterdam Business School, University of Amsterdam, стр. 20

Колико је тешко успешно имплементирати формулисану стратегију говоре и подаци о стопи успешности имплементације стратегије која се по већини аутора креће од

¹⁷¹ Buul, V.M., (2010), опт.цит., стр. 17-18

10 % до 30 %.¹⁷² Дакле, многа предузећа не постижу очекивани успех у имплементацији формулисане стратегије па долази до кашњења или потпуне немогућности реализације самог процеса. Као разлози за неуспех најчешће се наводе: неефективно лидерство, слаба формулација стратегије, постављање нејасних стратегијских циљева, неадекватна координација активностима имплементације, недостатак осећаја власништва над стратегијом од стране запослених, недостатак одговарајућих ресурса, времена и вештина потребних за њену имплементацију, неправилно постављени приоритети, неадекватна идентификација ризика, нејасни задаци и одговорности, неефикасна комуникација, неадекватни информациони систем за праћење постигнућа и сл.¹⁷³ Дакле, без имплементације, технички савршен стратегијски план мало ће служити сврси. Многа предузећа често троше превише времена, новца и напора на изради стратегијског плана превиђајући чињеницу да промене не произилазе из самог плана, него из имплементације и евалуације. Технички несавршен план који се добро имплементира постићи ће много више него савршен план који никад није сишао са папира на коме је откуцан.¹⁷⁴ Стога је јако важно одабрати правилан приступ имплементацији стратегије, сачинити јасан план имплементације и водити рачуна о главним елементима имплементације стратегије који су кључни за успешност имплементације стратегије.

2.2.5. Контрола и евалуација стратегије

Евалуација и контрола стратегије представљају последњу фазу процеса стратегијског менаџмента. Ова фаза може да покаже да ли је предузеће успешно у достизању жељених циљева, односно може да покаже шта се ради добро, а шта не. Кроз процес евалуације и контроле стратегије врши се мониторинг активности и процеса који се односе на имплементацију стратегије предузећа. Тиме се обезбеђује информациона основа за упоређивање стратегијског плана са оствареним перформансама како би се утврдило да ли се стратегија спроводи на прави начин и како би се кориговале и отклониле било какве грешке или недостаци.

¹⁷² Pirker-Krassnig, T., James, P., Ribière, V., (2011), *опт.цит.*, стр. 353

¹⁷³ Buul, V.M., (2010), *опт.цит.*, стр. 15-16

¹⁷⁴ McConkey, D., (1988), *Planning in a Changing Environment*, Business Horizons, vol. 31(5), стр. 66

Стратегијска контрола подразумева не само мониторинг тренутног функционисања и начина употребе расположивих ресурса предузећа, већ се бави и начинима креирања подстицаја како би запослени били мотивисани и фокусирани на могуће будуће проблеме, а у циљу њиховог отклањања и унапређења пословања. Систем стратегијске контроле омогућава стратегијским менаџерима да процене да ли предузеће успешно имплементира стратегију и достиже супериорну ефикасност, квалитет, иновације и респонзивност на захтеве купаца. Да би један такав систем био ефикасан и ефикасан требало би да буде довољно флексибилан да би омогућио менаџерима да реагују на неочекиване догађаје. Такође, требало би да обезбеђује прецизне информације како би се добила реална слика о перформансама предузећа и да пружа правовремене информације пошто одлучивање на основу застарелих информација гарантује неуспех. Дизајнирање ефикасног система стратегијске контроле укључује: успостављање стандарда и циљева, креирање система за мерење и мониторинг, поређење остварених перформанси и постављених циљева, евалуација резултата и предузимање корективних акција.¹⁷⁵

Да би евалуација и контрола стратегије оствариле своју сврху, мора се водити рачуна да се мерење перформанси изврши у право време. Сем тога, мора се одредити прихватљива граница толеранције разлике између стварног и стандардног тј. циљаног учинка. Позитивно одступање указује на боље стварне перформансе од циљаних, али је, са друге стране, неуобичајено да се стално појављује. Оно што забрињава је евентуална појава негативних одступања пошто указује да се ради о слабијим остварењима. У том случају мора се спровести детаљна анализа фактора који утичу на то да перформансе буду ниже од жељених, односно морају се открити узроци одступања и предузети корективне мере да се та одступања превазиђу. Корективне мере могу подразумевати промену било ког аспекта пословне стратегије или организационе структуре потпомогнуте организационом културом.¹⁷⁶ Једна од драстичних корективних мера је да се стратегија реформулише и да се врати назад, све до почетне фазе процеса стратегијског планирања како би се планови и циљеви ускладили са актуелним пословним трендовима. Дакле, стратегијска контрола ресетује процес стратегијског менаџмента у оној фази у којој су

¹⁷⁵ Hill, C., Jones, G., (2009), Strategic Management Theory: An Integrated Approach, South-Western Cengage Learning, 9th edition, Canada, стр. 388-389

¹⁷⁶ Новићевић, Б., Антић, Љ., Стевановић Т., (2013), опт.цит.,стр. 52

пронађене неправилности. Треба истаћи да избор активности које притом треба спровести, као и формулисање нових стратегија, циљева или мисије није део стратегијске контроле.

Могу се разликовати три типа контролних система: персонална контрола, контрола аутпута и контрола понашања. Персонална контрола представља настојање да се утиче на понашање појединца кроз лични контакт и директну супервизију. Захваљујући таквом приступу, менаџери могу директно од подређених сазнати за проблеме у раду и могу осигурати њихов ефикасан рад без скривања битних информација. Персонална контрола на нивоу групе долази до изражаја при тимском раду чиме се повећавају могућности за учење и развој компетенција, као и за спречавање самовоље или забушавања појединаца. Контрола аутпута представља систем у коме стратегијски менаџери процењују или прогнозирају одговарајуће циљне перформансе за сваку пословну јединицу, функцију и запосленог, а затим упоређују остварене перформансе са постављеним циљевима. Уз повезаност са системом награђивања, контрола аутпута служи као структура подстицаја за мотивацију запослених на свим организационим нивоима. Контрола понашања подразумева успостављање свеобухватног система правила и процедура у циљу усмеравања акција или понашања пословних јединица, функција и запослених. Сврха контроле понашања је стандардизација начина или средстава за постизање циљева што за резултат има предвидљивост и тачност, као циљеве свих система контроле.¹⁷⁷

Значај стратегијске евалуације и контроле огледа се у сагледавању ефикасности и ефикасности свеобухватних планова у постизању жељених резултата, унапређењу координације кроз контролу учинака, развијању основе за ново стратегијско планирање, обезбеђењу фидбека, процена и награда, развијању процеса стратегијског управљања, оцене валидности стратегијског избора и сл.¹⁷⁸ Као што је приказано на Слици број 6, процес евалуације и контроле треба да обезбеди остварење стратегијских циљева и утврђивање да ли активности које се предузимају имају жељени утицај на предузеће. У крајњем, евалуација и контрола треба да помогну предузећу да се креће правим смером на путу ка постизању жељених резултата.

¹⁷⁷ Hill, C., Jones, G., (2009), *опт.цит.*, стр. 388-389

¹⁷⁸ Strategy Evaluation Process and its Significance, доступно на: <http://www.managementstudyguide.com/strategy-evaluation.htm>, (приступљено 15.11.2014.)

Слика 6. Евалуација и контрола стратегије



Извор: Марија Мешин, Евалуација и контрола стратегије, доступно на: <http://web.efzg.hr/dok/OIM/mmesin/2014-12-%20Evaluacija%20i%20kontrola%20strategije.pdf>,

Треба имати у виду да је стратегијска контрола првенствено фокусирана на будућност предузећа. Због дугих временских периода који су потребни за стратегијско планирање и имплементацију стратегије, као и високих цена незадовољавајућих резултата, реактивне корекције које се често користе у контроли управљања вероватно неће бити довољне. Стога је стратегијска контрола много више окренута ка будућности него традиционална контрола управљања. Циљ је да се незадовољавајући резултати избегну или ублаже, уместо да се чека да се догоде па да се онда покушава спречити њихово понављање. Прецизније речено, стратегијска контрола омогућава да се благовремено открије потреба за променама. Што се раније открије потреба за променама тиме су и саме промене ефикасније и повећавају шансе за опстанак и развој предузећа. Управо у томе се огледа значај и неопходност стратегијске контроле.

2.3. Буџетирање као основни инструмент имплементације стратегије предузећа

„Стварањем јасне идеје о правцу којим ће се кретати пословање предузећа у наредних неколико година, стратегијски план пружа шири оквир за ефективно састављање тактичких планова и оперативних буџета“.¹⁷⁹ Општи и специфични циљеви (на пример, дугорочна рентабилности и жељена стопа раста, повећање тржишног учешћа и стопа раста продаје и сл.) се кроз процес буџетирања конвертују у количинске и/или вредносне (монетарне) изразе односно у количину продаје, производње, материјала, приходе, трошкове материјала и рада и сл. Сходно томе, буџети, као резултати процеса буџетирања, садрже пројекције потребног обима продаје, прихода, трошкова и резултата који би водили ка остваривању постављених циљева. Ради се о финансијским последицама активности које би требало извршити да би се постигли жељени стратегијски циљеви. Буџетима се детерминишу ресурси потребни за реализацију стратегијског плана, односно колико ће предузеће коштати имплементација прихваћене стратегије и на који ће начин оно то финансирати. Захваљујући буџетирању, знатно је смањена могућност да се трошкови имплементације стратегије отргну контроли. Посебно се наглашава зависна веза између стратегије и буџета уколико предузеће тежи стратегији иновирања (планирање финансирања пројеката истраживања и развоја), стратегији интернационализације са вишеструким уласком на инострана тржишта (финансирање нових маркетиншких активности на циљним тржиштима) или стратегији ригидне контроле трошкова (капитални планови морају бити пажљиво проучени пре коначног прихватања).¹⁸⁰ Дакле, буџетирање представља својеврсни тест финансијских последица изабраних стратегија који омогућава да се сагледа да ли је финансијски оправдано спровести планиране активности, као и да ли се имплементацијом стратегије остварује жељени резултат.

Сврха буџетирања је трансформисати стратегијске идеје у разумљиве оперативне акције и дати стратегијским циљевима и плановима финансијске вредности чинећи на тај начин напредак лако мерљивим. Стога је повезаност између стратегије и буџетирања изузетно релевантно питање. Уколико буџет није усклађен са стратегијом, дугорочни

¹⁷⁹ Стевановић Т., (2013), опт.цит., стр. 377

¹⁸⁰ Dressler, S., (2004), опт.цит., стр 257

ефекти активности предузетих на основу буџета могу одвести пословање предузећа у погрешном смеру. Исто тако, када стратегија није повезана са краткорочним циљевима, јавља се једнако проблематична ситуација, јер су буџетирани циљеви неадекватни, односно не уклапају се у целокупно пословање предузећа.¹⁸¹

Буџети су незаобилазан инструмент за имплементирање стратегије с обзиром да представљају: основу за алокацију средстава, примарни механизам за евалуацију менаџера, главни инструмент за праћење напретка ка постизању дугорочних циљева и инструмент за успостављање приоритета на различитим хијерархијским нивоима.¹⁸² „Као витални део управљачке контроле и управљања перформансама предузећа, буџетирање треба да обезбеди повезивање стратегије и оперативних активности, праћење имплементације стратегије, правовремена упозорења на проблеме у реализацији стратегије, мерење перформанси и развијање ефикасних подстицајних система“.¹⁸³ Дакле, буџетирање омогућава да се благовремено установи постојање проблема, односно сигнализира менаџменту да ли треба извршити промену, било саме стратегије или начина на који се она имплементира. Бројна истраживања показују да је мали број предузећа успео да адекватно обједини оперативно и стратегијско планирање на такав начин да оно омогућава успешну имплементацију стратегије. Потребно је доста професионалних знања и вештина, времена и труда како би се постигло да буџети буду адекватно осмишљени и припремљени како би били у складу са дугорочним циљевима и ослонац и подршка у имплементацији стратегије и остварењу жељених перформанси.

У циљу остваривања неопходне усклађености оперативних и стратегијских планова велики значај има примена одговарајућег приступа буџетирању који представља комбинацију top-down и bottom-up приступа. Како топ менаџменту најчешће недостаје оперативно знање, а „оперативцима“ стратегијски поглед на пословање, примена top-bottom-top приступа представља најкорисније решење које одражава и „извесни степен софистицираности у припреми буџета“.¹⁸⁴ У оквиру овог приступа, на основу свог

¹⁸¹ Hansen, D., Mowen, M., (1994), Management Accounting, Third Edition, Ohio: South-Western Publishing Co., стр. 609

¹⁸² Fred, R. D., (2011), опт.цит., стр. 215

¹⁸³ Малинић, Д., (2011), опт.цит., стр. 57

¹⁸⁴ Доступно на: <http://repository.um.edu.my/781/5/6.%20Chapter%2002%20v.pdf>, (приступљено 23.03.2017.)

свеобухватнијег разумевања пословног окружења, доброг познавања тржишних дешавања, расположивих ресурса и очекивања инвеститора, топ менаџмент одређује стратегијске циљеве предузећа и поставља опште буџетске смернице и ограничења. Постављене циљеве топ менаџмент затим презентује оперативним менаџерима који са својим подређенима дискутују и разматрају планове и могућности. Дакле, менаџери на нижим хијерархијским нивоима креирају свој буџет на основу сопствених оперативних знања уз уважавање мишљења непосредних извршилаца. Припремљене буџете затим прегледа средњи ниво менаџмента који процењује да ли је потребна ревизија и модификација. На основу те процене менаџери на нижем нивоу спроводе потребне корекције буџета који поново иду на преглед и потврду код менаџера вишег нивоа и тако редом до коначног одобрења. Углавном је потребно неколико итерација између топ и оперативног менаџмента док се не постави коначан буџет тако да буџетирање постаје исход преговора на више нивоа.¹⁸⁵

С обзиром да топ менаџменту често недостаје знање о оперативним детаљима, учешће оперативног менаџмента и непосредних извршиоца при изради буџета повећава шансе да се у буџет интегришу сва битна знања, искуства и информације које долазе из различитих извора у предузећу. Такође, тиме се доприноси повећању мотивације и посвећености запослених, унапређује кооперативност, комуникација и размена информација, смањује се информациона асиметрија и могућност појаве буџетских резерви при постављању буџета. Дакле, повећава се ефикасност система буџетирања што у крајњем води и до вишег нивоа перформанси предузећа.

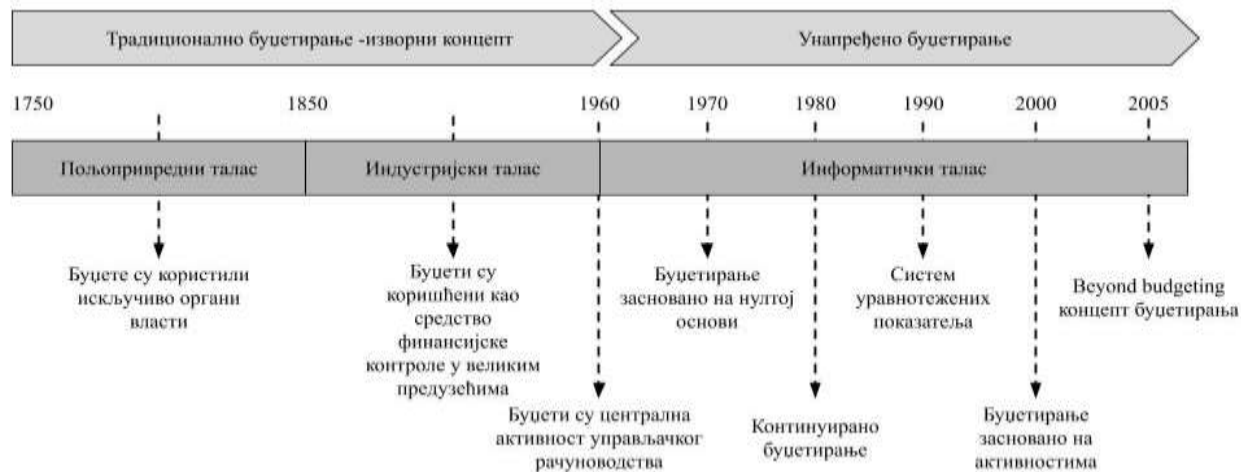
3. Традиционални концепти буџетирања предузећа

Традиционално буџетирање предузећа је током свог историјског развоја доживело бројне промене. Радило се углавном о променама које нису биле претерано драматичне или радикалне. Уместо тога, процес буџетирања је пролазио кроз бројна мања побољшања током којих су традиционалним буџетима додавани нови алати и технике. На Слици број 7 приказан је историјски развој и еволуција буџетирања предузећа од пољопривредне,

¹⁸⁵ Allen, M., Myddelton D., (1987), Essential Management Accounting. 1st Edition. Prentice Hall Ltd, Hemel Hempstead, Hertfordshire, стр. 170

преко индустријске до информатичке ере која је захватила целу планету крајем прошлог и почетком овог века.

Слика 7. Еволуција буџетирања кроз три таласа економских промена



Извор: Прилагођено према: Banović, D., (2005), Evolution and critical evaluation of current budgeting practices. Master tesis. Ljubljana: Faculty of Economics, стр. 53

Као што се и види на слици, највећи број нових концепата буџетирања настао је у периоду информатичког таласа. За разлику од предузећа из пољопривредне и индустријске ере, предузећа која послују у информатичкој и дигиталној ери нису више ограничена земљом, радном снагом или капиталом. Пословно окружење у информатичкој ери карактеришу динамичне промене, флексибилна производња, кратак животни век производа и неопходност прилагођавања производа и услуга променљивим потребама и жељама потрошача. Кључни фактор опстанка предузећа постаје флексибилност и брзи одговор на све прилике које им се могу указати. Све ово указује на неопходност побољшања постојећих и креирања нових концепата буџетирања. Дакле, са порастом динамичности окружења, предузећа су постала принуђена да промене своје системе буџетирања. У циљу побољшања праксе буџетирања настали су унапређени концепти традиционалног буџетирања. Детаљно ће бити објашњен како изворни концепт, тако и унапређени концепти традиционалног буџетирања предузећа.

3.1. Изворни концепт буџетирања предузећа

Изворни концепт буџетирања предузећа развијен је током 1920–их година, као управљачки инструмент чији се задатак огледао у пружању помоћи финансијским

менаџерима при контроли трошкова у великим предузећима. У том смислу, буџетирање се посматра као периодични процес помоћу кога предузећа покушавају да унапред предвиде своје оперативне трошкове и приходе. Карактеришу га статички (фиксни) буџети који се односе на само један ниво активности и на унапред утврђени временски период (најчешће годину дана, а унутар тога на кварталне и месеце) и који се заснивају на примени конвенционалних система обрачуна трошкова.¹⁸⁶ Такође, пројекције постављене буџетом се не мењају током трајања буџетског циклуса. Једном, када је буџет усвојен, нема више назад и нема промена. Иако се могу изменити тржишни услови, законски прописи или може доћи до појаве нових конкурената, иновација и сл., буџет остаје исти.

Изворни концепт буџетирања предузећа подразумева top-down приступ и представља процес који се одвија одозго на доле у циљу реализације циљева које је поставио топ менаџмент, без обзира да ли су ти циљеви реалистични или не. Слика број 8 приказује кораке у процесу традиционалног буџетирања. Изјаву о мисији и визији, коју је донео највиши ниво менаџмента предузећа, планери преводу у стратегијски план, који се затим хијерархијски спушта до менаџера на оперативном нивоу који припремају своје буџете. Након што се једном поставе планови и буџети, све што се од менаџера, који ће бити одговорни за њихову реализацију захтева, је да поштују план. У циљу обезбеђивања ефикасног праћења активности на имплементацији буџета, нижи хијерархијски нивои непрестано обавештавају више нивое о реализацији буџета. Уколико се, на основу извештаја које шаљу нижи нивои, утврде одступања реалног стања од планираних вредности из буџета, виши нивои менаџмента предузимају корективне акције.

¹⁸⁶ Малинић, Д., (2011), опт.цит, стр. 63

Слика 8. Традиционални процес буџетирања



Извор: Hope, J., Fraser, R., (2003), *Beyond budgeting: How managers can break free from the annual performance trap*, Harvard Business School Press, Boston, стр. 5

За изворни концепт буџетирања предузећа везује се инкрементални приступ. Инкрементални приступ за основу узима буџет из претходне године који представља полазну тачку у изради буџета за наредну годину и потом га прилагођава стопи раста и инфлације. Изворни концепт буџетирања заснива се на креирању буџета за следећу годину на основу трошкова из прошле године на које се додаје претпостављени проценат инфлације. На овај начин се у буџетима обухватају само повећања која настају као последица инфлације, док се по аутоматизму прихватају постојећи нивои трошкова и

остварених резултата. Предности инкременталног приступа буџетирању огледају се, пре свега, у томе што је релативно једноставан за коришћење и лако разумљив. Инкрементални буџет је, по својој природи, стабилан, промене су постепене и њихове последице брзо се могу уочити. Сем тога, није тешко остварити координацију између буџета, односно инкрементални буџети у значајној мери поједностављују координацију буџетских претпоставки између различитих одељења. Менаџери могу управљати својим одељењима на конзистентан начин и уколико одељења стекну утисак да се третирају на сличан начин, конфликти међу њима лако се могу избећи.

Међутим, постоје и значајни недостаци овог приступа. Инкрементално буџетирање полази од претпоставке да ће се наставити са истим активностима и начинима рада, односно оно не узима у обзир промене пословних околности. Како се ради само о прерачунавању вредности претходних буџета, инкрементално буџетирање је исувише поједностављен метод који не стимулише запослене да иновирају и развијају нове идеје. Такође, оно охрабрује трошење свих средстава предвиђених буџетом како би се буџет одржао и за следећу годину, чиме се у предузећу развија менталитет потроши или изгуби, тако да није могуће смањити трошкове пословања. Услед промена у условима пословања предузећа, буџет може постати застарео и да се више не односи на реални обим активности и врсту послова који се у предузећу обављају. Сем тога, и приоритет ресурса може се променити од тренутка када је буџет први пут постављен. У инкрементални буџет могу бити уграђене и буџетске резерве (енгл. *Budgetary slack*) које се никада не разматрају и коригују, већ се преносе у наредне буџетске периоде. Ради се о томе да менаџери свесно направе такве процене како би се обезбедило да се и у будућности постави буџет са којим се лакше може радити и који менаџерима омогућава да прикажу пожељније резултате.

Контрола представља најдоминантнију активност у традиционалном концепту буџетирања. Буџет је деценијама имао централну улогу у управљачким контролним системима већине предузећа.¹⁸⁷ Кроз поређење буџетираних вредности са стварним остварењима, контрола омогућава да оперативне активности буду у складу са планираним циљевима. Међутим, овакав начин практичног спровођења традиционалног буџетирања

¹⁸⁷ Bunce, P., Fraser, R., Woodcock, L., (1995), *Advanced budgeting: a journey to advanced management systems*. *Management accounting research*, 6, стр. 254

често се посматра као исувише бирократски. Велики број истраживања указује на све веће незадовољство бирократским карактером традиционалних буџета, уз истицање чињенице да су они током времена постали само алат контроле трошкова.¹⁸⁸ Сем тога, традиционални буџети рефлектују историјске податке и резултат су дуготрајног процеса током ког менаџери покушавају да утврде шта је то на шта ће постојећи подаци моћи да укажу у вези са будућношћу. Само трајање процеса израде буџета најчешће захтева пуно времена, углавном због жеље менаџера да заштите сопствене интересе.¹⁸⁹ И поред бројних слабости и недостатака, предузећа и даље користе традиционалне буџете по изворном концепту. Пре свега, зато што се они могу веома лако саставити па можемо рећи да изворни концепт буџетирања може за своју велику популарност да захвали чињеници да оно представља најједноставнији метод буџетирања.

3.2. Унапређени концепти буџетирања предузећа

Традиционални систем буџетирања заснован на изворном концепту функционише добро у условима стабилног окружења и стабилног тржишта, када су конкуренти познати, а њихове активности предвидљиве, када цене одражавају интерне трошкове и када је животни циклус производа дугачак. Изворни концепт буџетирања био је погодан за произвођачко тржиште на коме је тражња за производима била велика, а конкуренција слаба, односно на коме је „уместо купца, краљ добављач“.¹⁹⁰ У таквим околностима, овај систем буџетирања могао је ефикасно да контролише интерне трошкове и продуктивност, првенствено због тога што су спољашњи утицаји могли бити занемарени.¹⁹¹ Како су се током 1960–их и 1970–их година околности промениле и предузећа су морала да се изборе са све снажнијом конкуренцијом и „несталним“ купцима, изворни концепт буџетирања суочио се са бројним оправданим критикама. Овај концепт, заснован на инкременталном приступу буџетирању, није могао да се носи са екстерним променама, променљивим жељама купаца и све захтевнијим стејкхолдерима, односно није могао да држи корак са променама и захтевима тадашњег пословног света. Управо због некомпатибилности са

¹⁸⁸ Van Mourik, G., (2006), Better Budgets, Monash Business Review, Vol 2, no 3, стр. 2

¹⁸⁹ Van Mourik, G. (2006), опт.цит., стр. 1-5

¹⁹⁰ Bunce, P., Fraser, R., Woodcock, L., (1995), опт.цит., стр. 254

¹⁹¹ Röhm, S., (2007), Are traditional budgeting practices out of kilter with companies' competitive environment, München: GRIN Verlag GmbH.

актуелним променама у пословном окружењу и немогућности да у потпуности испуни потребе менаџмента, изворни концепт буџетирања изгубио је на својој релевантности. Све више је било јасно и очигледно да је неопходно да се овај концепт побољша и унапреди.

Треба истаћи да се један од разлога зашто је потребно извршити унапређење изворног концепта буџетирања односи и на алокацију општих трошкова. Изворни концепт буџетирања подразумева „алокацију општих трошкова по ужим организационим деловима и објектима трошења уз помоћ основа које су повезане са физичким обимом производње, без обзира да ли су њиме узроковани. Он за алокацију општих трошкова користи трошкове директног рада, часове рада или машинске часове.”¹⁹² Како нови пословни амбијент карактерише раст општих трошкова који није везан за физички обим производње, традиционални системи буџетирања по изворном концепту постају неадекватни за новонастале услове пословања.

Како би се недостаци и слабости изворног концепта буџетирања отклонили и превазишли, развијена су алтернативна решења и дизајниране различите буџетске методологије путем којих би буџетирање било прилагођено променама у окружењу, технолошком развоју, променама тржишта, растућој конкуренцији и захтевима потрошача. Треба напоменути да су се те промене и унапређења изворног концепта буџетирања одвијала у два правца. Са једне стране ишло се у правцу унапређења постојеће буџетске праксе, тачније, ка усавршавању изворног концепта буџетирања и ради се о побољшањима која су позната под називом боље буџетирање (енгл. *better budgeting*). Са друге стране, супротно бољем буџетирању, развијан је правац који је подразумевао напуштање буџетирања, а познат је под називом „beyond budgeting“.¹⁹³ „Боље буџетирање обухвата сва могућа побољшања, у смислу надоградње постојећих или примене нових идеја, приступа и техника које иду у правцу отклањања или смањења недостатака традиционалних система, односно у правцу развијања ефикаснијих буџетских система који би могли да представљају конкурентску предност предузећа.”¹⁹⁴ Основна сврха ових унапређења је да учини буџет флексибилнијим и да га фокусира ка купцима, да смањи

¹⁹² Антић, Љ., Новићевић, Б. (2011), опт.цит., стр. 380

¹⁹³ О концепту *Beyond budgeting* биће речи у 3. делу.

¹⁹⁴ Малинић, Д., (2011), опт.цит., стр. 63

ниво захтеваних детаља, да унапреди квалитет прогнозирања и повезаност стратегије са прогнозирањем.¹⁹⁵ Акцент је на практичним побољшањима функционалних и институционалних аспеката буџетирања. У таква побољшања спадају унапређење ИТ подршке, обука запослених, хармонизација података, коришћење математичких модела, смањење обима података у буџету и сл. На пример, боље буџетирање настоји да смањи број буџетских циљева и да се циљеви постављају само за оне пословне процесе који се сматрају кључним за успех предузећа. Тада би се најважнији пословни процеси могли далеко темељније анализирати и планирати од почетка, а не само на основу екстраполације из историјских података.¹⁹⁶ Унапређеним концептима тежи се повећању користи од буџетирања уз истовремено смањење количине ресурса који су за то потребни.

Слика број 9 приказује односе и везе између традиционалног и побољшаног буџетирања, као и могућности за отклањање карактеристичних недостатака. Може се препознати осам кључних побољшања која би значајно могла да унапреде традиционалну буџетску праксу и то су:¹⁹⁷

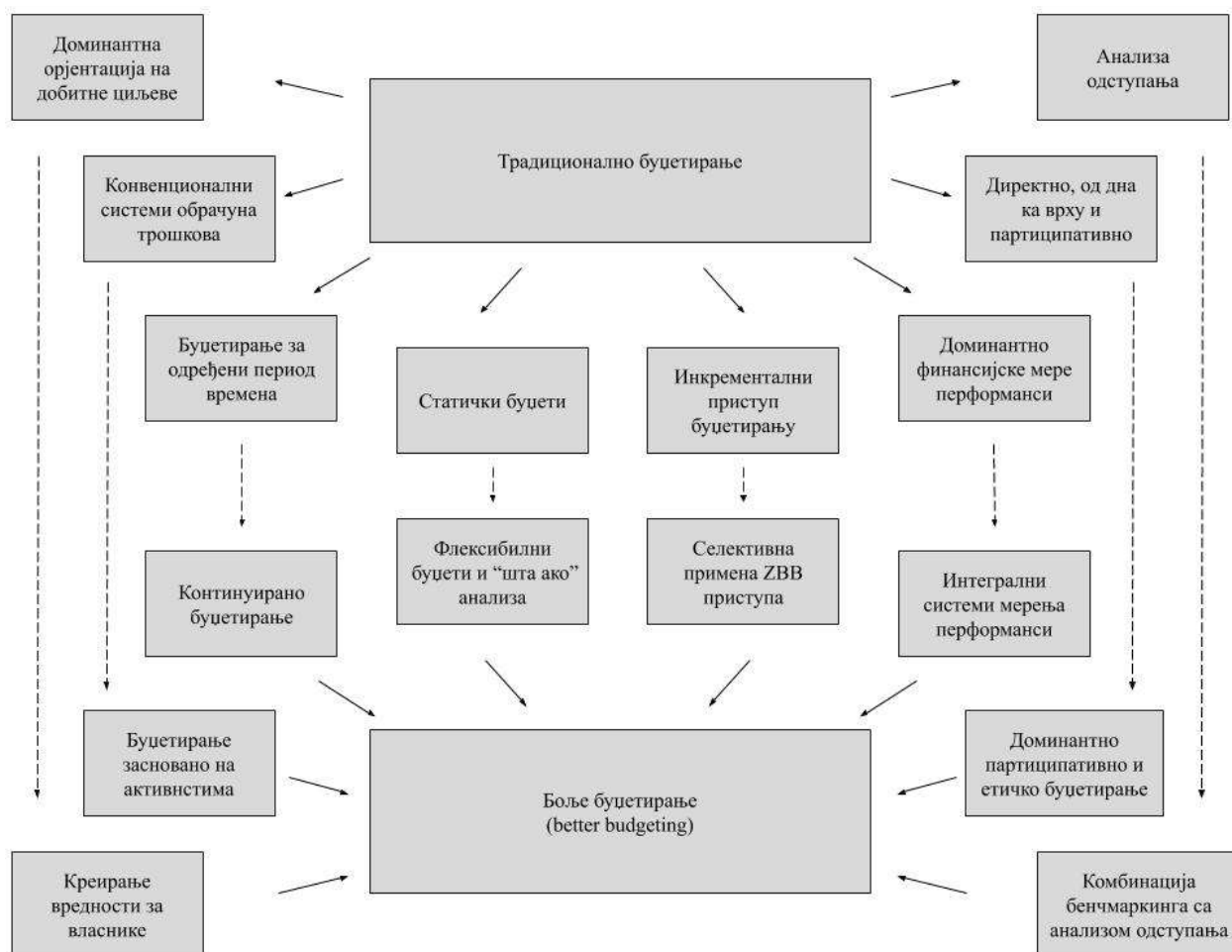
- чвршће повезивање креирања вредности за власнике са оперативним буџетирањем,
- примена буџетирања заснованог на активностима,
- примена ролинг прогноза и ролинг буџетирања,
- примена флексибилног буџетирања и „шта ако“ анализе,
- комбинована примена инкременталног и буџетирања заснованог на нули,
- примена интегралних система мерења перформанси,
- примена етичког партиципативног буџетирања и
- примена бенчмаркинга у одмеравању перформанси.

¹⁹⁵ Weber, J., Nevries, P. (2010). Drivers of successful controllership: Activities, people, and connecting with management. Business Expert Press, New York, стр. 126

¹⁹⁶ Rickards, R.C. (2006). Beyond Budgeting: Boon or Boondoggle? Investment Management and Financial Innovations,3 (2), стр. 69

¹⁹⁷ Малинић, Д., (2011), опт.цит., стр. 63

Слика 9. Однос традиционалног и бољег буџетирања



Извор: Малинић, Д., (2011), Унапређење система буџетирања као извора стицања конкурентске предности. Економске идеје и пракса, бр. 2., стр. 63

Због интензивних критика и замерки на рачун изворног концепта буџетирања, у протеклим деценијама алтернативе су почеле снажно да се развијају и примењују у пракси. Примењивана су различита решења како би се изворни концепт модификовао и прилагодио актуелним условима пословања. Биће детаљно описани и анализирани, са аспекта предности и недостатака, најчешће примењивани унапређени концепти традиционалног буџетирања: буџетирање засновано на активностима, континуирано буџетирање, буџетирање засновано на нултој основи и програмско буџетирање предузећа.

3.2.1. Буџетирање предузећа засновано на активностима

Савремене динамичне и неизвесне услове пословања карактерише, између осталог, повећање укупних трошкова, као и повећање учешћа општих трошкова у структури укупних трошкова. Како би се остварило ефикасно управљање трошковима (посебно општим) и последично смањили трошкови и постигле уштеде, примењује се концепт буџетирања заснованог на активностима (енгл. *Activity Based Budgeting – ABB*) који је развијен од стране консултаната из британске компаније „Coopers and Lybrand Deloitte“ (сада PricewaterhouseCoopers).

3.2.1.1. Основне карактеристике буџетирања заснованог на активностима

Као што само име каже, АБВ концепт фокусира се на припрему буџета полазећи од оквира заснованог на активностима. Овај унапређени концепт традиционалног буџетирања комбинује елементе бројних менаџмент техника, као што су буџетирање засновано на приоритетима (енгл. *Priority based budgeting*), менаџмент укупног квалитета (енгл. *Total Quality Management –TQM*) и система обрачуна трошкова по активностима (енгл. *Activity Based Costing –ABC*).¹⁹⁸ АБВ представља квантитативни израз очекиваних активности предузећа. Дизајниран као процес управљања, овај систем буџетирања одражава прогнозу менаџмента везану за финансијске и нефинансијске захтеве предузећа ради реализовања постављених стратемских циљева и планираних промена са циљем континуираног побољшања перформанси и трошкова.¹⁹⁹ АБВ представља такав систем буџетирања који се фокусира на трошкове активности које су неопходне за производњу производа и пружање услуга. АБВ је алат за планирање за чије функционисање је од кључног значаја разумевање везе између активности и ресурса. Због тога што су управо активности те које троше ресурсе, АБВ приступ се користи како би се елиминисале непотребне активности и унапредила ефикасност неопходних активности предузећа. У том смислу веома је важно идентификовати активности које додају и оне које не додају вредност. АБВ приступ стартује од расположивих информација и сазнањима о очекиваној тражњи и о активностима које су у вези са производњом,

¹⁹⁸ Banović, D., (2005), опт.цит., стр. 62

¹⁹⁹ Banović, D., (2005), опт.цит., стр. 64

пружањем услуга или купцима. Пракса је показала да однос између производа/услуга, активности и ресурса није ни најмање једноставан. Велики број фактора мора се узети у обзир приликом припреме буџета, полазећи од тражених производа/услуга, броја и типа потрошача који ће бити услужени и чије се потребе желе задовољити. Да би се одредио највероватнији ниво активности које су потребне да би се обавила производња одређених производа/пружиле услуге у циљу задовољења очекиване тражње, АBB се враћа уназад и иде од активности ка ресурсима који су потребни да би се дате активности реализовале.²⁰⁰ АBB концепт представља инструмент менаџмента путем кога се лакше утврђују потребни ресурси и усклађују (балансирају) потребни и расположиви ресурси у циљу остварења такве алокације ресурса којом би се подржали организациони приоритети.

АBB често описују као обрнути систем обрачуна трошкова по активностима („обрнути АВС“). АВС полази од претпоставке да производња производа и пружање услуга захтевају обављање одређених активности, а обављање активности захтева трошење ресурса. Овај обрачун креће од става да је предузеће као целина сувише велико за управљање, па га је потребно декомпоновати на елементарне процесе и активности којима је једноставније управљати. АВС систем може дати одговоре на следећа питања:

- Које активности се спроводе у предузећу и којим ресурсима, колико кошта њихово спровођење и које активности захтевају највише ресурса?
- Које активности додају вредност, а које не?
- Зашто се спроводе и колико је сваке активности потребно за одређене производе, услуге и купце?
- Које су могућности за смањење трошкова и развој профитабилних производа, услуга и купаца?

Основна концепција АВС метода огледа се у приписивању трошкова ресурса активностима сразмерно томе колико свака активност захтева узрочника потрошње ресурса, као и у приписивању трошкова сваке активности објектима трошења сразмерно томе колико сваки објекат трошења захтева узрочника активности”.²⁰¹

²⁰⁰ Plowman, B. (2001). Activity based management: Improving processes and profitability. Aldershot, Hants, England: Gower. стр. 49

²⁰¹ Новићевић, Б., Антић, Љ., Стевановић Т., (2013), опт.цит.,стр. 65

ABB концепт прати вертикалну димензију ABC система која илуструје алокацију трошкова.²⁰² Као што се приказано на Слици број 10, ABB се креће спирално навише кроз вертикалну димензију ABC система, а у циљу остваривања равнотеже између неопходних и тренутно расположивих ресурса у предузећу. Док ABC систем алоцира трошкове од ресурса ка активностима и, затим, од активности ка одређеним производима и услугама, ABB систем се креће у супротном правцу и алоцира трошкове од производа до активности и онда од активности према ресурсима.

Слика 10. ABB процес као супротност ABC процесу



Извор: Kaplan, R., Cooper, R., (1998), Cost and effect. Boston: HBS, Press Book, стр. 303

²⁰² Kaplan, R., Cooper, R., (1998), Cost and effect. Boston: HBS, Press Book, стр. 303

Сличност између АВВ и АВС система огледа се у њиховим кључним терминима односно ресурсима, активностима, објектима трошења, узрочницима потрошње ресурса и узрочницима активности.²⁰³ Међутим, постоје и евидентне разлике између ова два система, јер је АВВ знатно шири појам. АВВ проширује примену АВС система од примарно дизајнираног за обрачун трошкова појединачног производа и формирање цена до свеобухватног система планирања и контроле у предузећу. АВС пружа информације о прошлим и садашњим трошковима предузећа, а проширењем његове основе на АВВ систем добијају се релевантни подаци и за предвиђање будућих трошкова.²⁰⁴ Иако имплементиран АВС систем у предузећу није главни предуслов за примену АВВ концепта, ипак у великој мери поједностављује и помаже у његовој имплементацији самим тим што се у процесу буџетирања користе информације које продукује АВС систем. АВВ систем укључује следеће кораке:²⁰⁵

- процена очекиваног обима продаје и производње у наредном периоду. Полазиште АВВ система је план продаје на основу кога се утврђује и план производње,
- предвиђање тражње за организационим активностима чијим спровођењем би се задовољила планирана тражња,
- израчунавање тражње за ресурсима за обављање тих потребних активности,
- утврђивање расположивих ресурса за задовољење тражње за сваку активност која се обавља у предузећу и,
- идентификација капацитета активности (треба одредити две форме капацитета односно капацитете на нивоу активности и на нивоу ресурса).

Услед бројних практичних проблема са АВВ системом, САМ-И (енгл. *Consortium for Advanced Manufacturing International*) је формирао и спонзорисао АВРВ (енгл. *Activity Based Planning and Budgeting*) групу коју чине АВМ (енгл. *Activity Based Management*) теоретичари и практичари са циљем побољшања АВВ система. САМ-И је, на чланству заснован, међународни конзорцијум производних и услужних предузећа, владиних организација, консултаната, академских и професионалних тела који заједно раде на

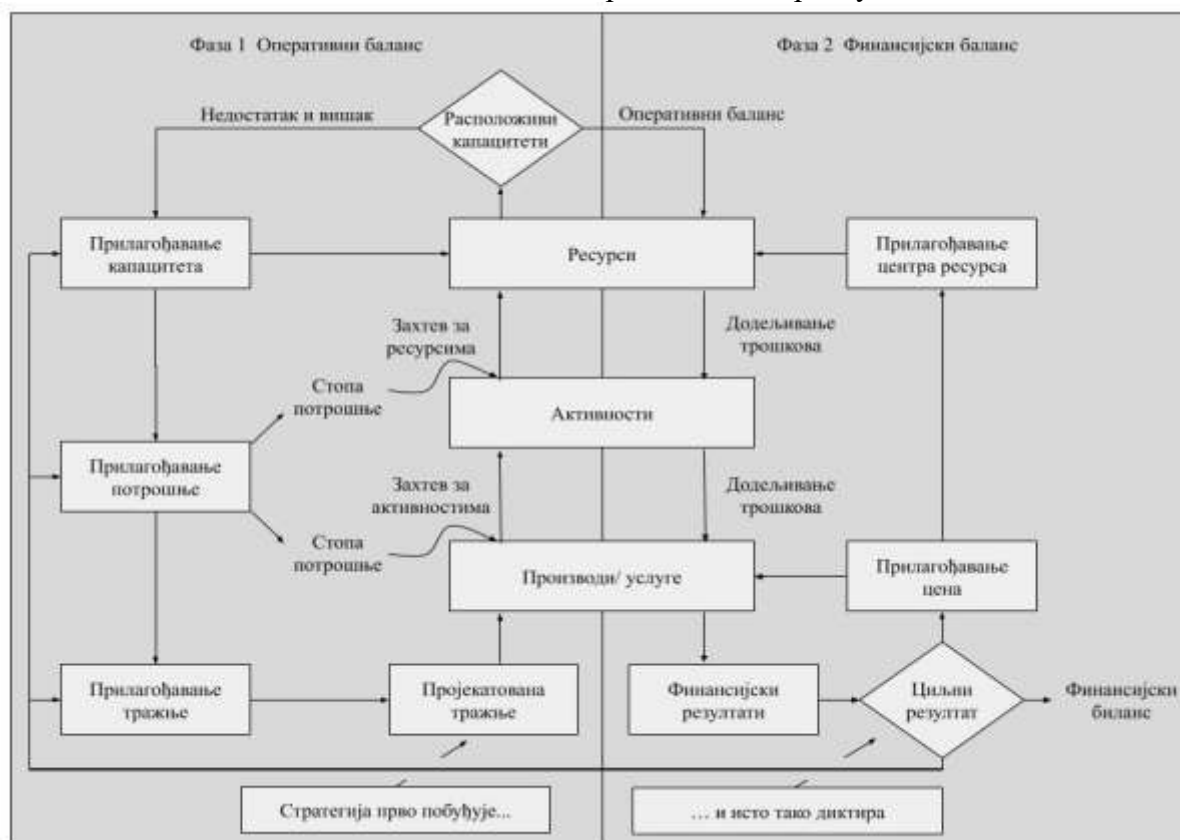
²⁰³ Антић, Љ., (2004), Компаративна анализа обрачуна трошкова по активностима и класичних метода обрачуна трошкова, Економске теме, 1/2, стр. 17

²⁰⁴ Антић, Љ., Новићевић, Б., (2011), опт.цит., стр. 393-394

²⁰⁵ Kaplan, R., Cooper, R., (1998), опт.цит., стр. 303

решавању менаџмент проблема²⁰⁶ па и оних везаних за менаџмент заснован на активностима (АВМ). АВРВ група сматра да буџетирање првенствено има улогу планирања и да буџетирање трпи због неадекватне повезаности финансијски оријентисаног процеса буџетирања са оперативним моделом предузећа.²⁰⁷ Резултат рада групе био је нови оквир планирања и буџетирања познат као Closed Loop модел. Closed Loop модел има три битне особине: заснован је на активностима, експлицитно усклађује тражњу за ресурсима са расположивим капацитетима и постиже оперативну равнотежу, а затим потврђује и финансијски баланс.²⁰⁸ Као што је приказано на Слици број 11 примена Closed Loop модела састоји се из две фазе – оперативне и финансијске, назване петљама.

Слика 11. Преглед АВВ приступа



Извор: Малинић, Д., (2011), Унапређење система буџетирања као извора стицања конкурентске предности. Економске идеје и пракса, бр. 2., стр. 66

²⁰⁶ Доступно на: <https://www.cam-i.org/>, (приступљено 25.02.2016.)

²⁰⁷ Hansen, S. C., Otley, D.T., Van der Stede, W. A., (2003), Practice developments in budgeting: an overview and research perspective, *Journal of Management Accounting Research*, 15, стр. 98

²⁰⁸ Hansen, S. C., Torok, R. G., (2004), *The Closed Loop: Implementing Activity-Based Planning and Budgeting*, New York: CAM-I and Bookman Publishing, стр. 11

Прва фаза Closed Loop модела – оперативна петља покушава да постигне оперативни баланс. Полазећи од стратегије предузећа и постављених циљева, развија се изводљив односно остварив оперативни план. Први корак оперативне фазе је пројектовање тражње за сваким производом/услугом из асортимана. „Заправо у оквиру оперативног дела полази се од процењене тражње за производима и услугама коју треба конвертовати на појединачне активности, тј. на активности које су неопходне да би се произвела тражена количина производа”.²⁰⁹ При томе, подразумева се да су већ дефинисане активности које се обављају у предузећу, без обзира да ли су тај задатак обавили менаџери или спољни консултанти. Након тога, утврђује се стопа потрошње сваке активности односно количина сваке активности неопходна за производњу јединице производа. Када се помножи стопа потрошње активности са пројектованом тражњом добија се обим потребних активности за реализацију тражње за производима и услугама. Треба затим одредити стопу потребних ресурса односно неопходну количину сваког ресурса за обављање активности. Множењем потребних активности са стопом потребних ресурса за њихово обављање добија се количина потребних ресурса за задовољење процењене тражње. Може се рећи да оперативна петља користи концепт заснован на активностима да конвертује процењену тражњу за производима и услугама у захтеве за активностима користећи стопу потрошње активности, а онда преводи захтеве за активностима у захтеве за ресурсима користећи стопу потрошње ресурса.²¹⁰ Када су ови захтеви утврђени, врши се поређење ресурса који су потребни за задовољење тражње и расположивих ресурса, а у циљу постизања оперативног баланса.

Постојање оперативне неравнотеже између потребних и стварно расположивих ресурса, води остваривању слабијих перформанси. У случају да постоји мање ресурса него што је потребно, предузеће је онемогућено да створи додатне приходе продајом тражених количина, док уколико постоји вишак ресурса, настају трошкови који нису у функцији стварања додате вредности.²¹¹ Управо у оваквим ситуацијама може се сагледати предност и допринос примене АВВ концепта. Да би се постигла оперативна равнотежа, предузећа применом АВВ приступа могу да делују на бројна подручја, односно могу да врше

²⁰⁹ Малинић, Д., (2011), опт.цит.,стр. 65

²¹⁰ Hansen, S. C., Otley, D. T., Van der Stede, W. A., (2003), опт.цит.,стр. 99

²¹¹ Малинић, Д., (2011), опт.цит.,стр. 66

подешавање стопе потрошње активности, стопе потрошње ресурса, расположивих ресурса и количине тражње. Са друге стране, предузећа која користе традиционално буџетирање имају на располагању доста мање могућности и могу да створе баланс једино променом тражене количине или расположивих капацитета.²¹²

Након остваривања оперативне равнотеже, следи друга фаза Closed Loop модела – финансијска петља која подразумева израду финансијског плана на основу изводљивог оперативног плана у циљу остваривања жељене финансијске равнотеже. У финансијском делу модела врши се израчунавање трошкова ресурса, њихово повезивање са активностима и производима/услугама и, на крају, са пројектованим финансијским перформансама. Предузеће користи пројектоване финансијске перформансе за испитивање финансијске равнотеже и изводљивости.²¹³ При томе се пројектоване финансијске перформансе могу посматрати сумарно или на нивоу ресурса, процеса, активности, производа или других објеката трошења. Финансијска равнотежа постиже се када се финансијским планом остварују претходно постављени финансијски циљеви односно стопе приноса. У случају финансијске неравнотеже, поред могућности деловања на све елементе из оперативног дела модела, пажња се може усмерити и на набавне цене ресурса и продајне цене производа и услуга.²¹⁴ Све у свему, захваљујући примени Closed Loop модела, предузеће може да оствари оперативну и финансијску равнотежу деловањем на неки од пет могућих елемената: стопа потрошње активности и ресурса, количина тражње производа/услуга, расположиви капацитети, трошкови ресурса и цене производа/услуга. Остварење оперативне и финансијске равнотеже представља неопходан услов за успешну реализацију постављених циљева и стратегије предузећа.

3.2.1.2. Евалуација АВВ концепта

Примена АВВ концепта указала је на бројне предности и недостатке које овај концепт са собом носи. АВВ тежи ка константном унапређењу пословања што се може схватити као један од његових основних циљева. Како захтева да се најпре постигне

²¹² Hansen, S. C., Otley, D. T., Van der Stede, W. A., (2003), *опт.цит.*, стр. 99

²¹³ Banović, D., (2005), *опт.цит.*, стр. 65

²¹⁴ Малинић, Д., (2011), *опт.цит.*, стр. 67

оперативна равнотежа, АБВ концепт омогућава избегавање непотребног прорачуна финансијског ефекта оперативно неизводљивих планова.²¹⁵ Пошто указује на изворе неравнотеже, неефикасности и уских грла, АБВ може да трасира пут и значајно допринесе унапређењу пословања. У прилог томе је и непосредна повезаност овог приступа са програмом управљања укупним квалитетом. У том смислу, АБВ може допринети побољшању оперативне ефикасности, као и синхронизацији и координацији активности унутар и изван предузећа. Уз сталну тежњу ка остваривању пословне изврности, АБВ систем подразумева укључивање добављача и купаца у процес доношења одлука. Ослушкујући глас са тржишта, овај систем настоји да идентификује и разуме потребе купаца и да њихове захтеве потом угради у процес побољшања коме се константно тежи.

Предност АБВ концепта огледа се и у олакшаној комуникацији. Информације су у оперативним, пре него финансијским терминима и, као такве, разумљивије запосленима на нижим нивоима. Менаџери на нижим нивоима и непосредни извршиоци лакше и боље схватају приступ и како треба да обаве свој посао. Томе значајно доприноси и веће учешће запослених у припреми буџета. Захваљујући коришћењу универзалне терминологије везане за активности и пословне процесе коју сви запослени схватају, овај концепт значајно доприноси унапређењу комуникације. АБВ концепт доприноси успостављању транспарентнијег односа између трошкова и одговорности запослених и може унапредити мерење и евалуацију перформанси, као и добијање повратних информација. Тиме се обезбеђује квалитетније одлучивање, ефикаснија контрола и смањење потенцијалних злоупотреба и манипулација. Са циљем разумевања узрока и последица, овај концепт карактерише контрола процеса, пре него резултата, као и учење на грешкама. Менаџмент има могућност да правовремено уочи одређена одступања и евентуалне проблеме и да их на време отклони или ублажи, што упућује на неопходност континуираног преиспитивања и унапређења овог система.

Једна од предности АБВ концепта произилази из начина калкулације трошкова који, између осталог, омогућава да се на крају буџетског периода утврде разлике између

²¹⁵ Hansen, S. C., Otley, D. T., Van der Stede, W. A., (2003), *опт.цит.*, стр. 99

стварних и планираних трошкова, направи компарација између одељења и олакша анализирање тренда трошкова током времена што, у крајњем, води постављању реалнијих циљева у погледу трошкова. Успешно имплементиран АВВ приступ омогућава управљачком рачуноводству да користи добијене податке и информације за анализу трендова трошкова, као и за процену и моделирање према сценарију „шта ако...?“. Велики значај АВВ приступа огледа се у контроли индиректних трошкова. Емпиријска студија Borjessona²¹⁶ показује да је највећа предност АВВ концепта управо у контроли индиректних трошкова. Ови трошкови се контролишу на два начина: преиспитивањем предложених нивоа потребних ресурса и евалуацијом перформанси изражених кроз потребне ресурсе по јединици аутпута. Према Borjesson–у, управо због тога, АВВ води смањењу трошкова одељења, јер открива неправилности у прорачунима заснованим на трошковима из претходне године. Захваљујући АВВ приступу, управљачке рачуновође добијају већу контролу над целокупном структуром трошкова у предузећу, а посебно над општим трошковима. Стога, АВВ представља инструмент менаџмента који је унео значајне промене у управљање трошковима, а које су биле неопходне како би се одговорило на изазове савременог конкурентног окружења.

Поред тога, одлучивање о алокацији ресурса је олакшано информацијама о трошковима активности које се добијају управо из овог система буџетирања. АВВ приступ омогућава поређење између потребних и расположивих ресурса, пружајући увид и јасну слику о дефицитарним областима. Дефинисање ресурса који су потребни за сваку активност омогућава да се вишак ресурса адекватно користи или преусмери ка активностима којима недостају ресурси.²¹⁷ Сем што чине буџет праведнијим у смислу расподеле ресурса, обезбеђивање информација о активностима и ресурсима потребним за активности веома је важно и са аспекта контроле, јер те информације промовишу транспарентност и ефикасност. Практично посматрано, АВВ је флексибилно буџетирање које узима у обзир велики број фактора и пружа јаснију прогнозу трошкова и ресурса који су неопходни предузећу у буџетском периоду. Сем тога, резултат примене АВВ приступа

²¹⁶ Borjesson, S., (1997), A case study on activity-based budgeting, *Journal of Cost Management*, 10, (4), стр. 7-18

²¹⁷ Capusneanu, S., Boca, I.S., Barbu, C-M., Rof, L-M., Topor, D., (2013), Implementation of Activity-Based Budgeting method in the economic entities from mining industry of Romania, *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 3(1). стр. 26-34

је и прецизнија пројекција прихода и резултата, новчаних токова и финансијске позиције предузећа, а самим тим и квалитетније одлучивање.²¹⁸

Поред бројних предности, АВВ концепт има и неколико недостатака. Многи сматрају да је овај концепт буџетирања компликован и, због тога, приликом његовог имплементирања, предузећа углавном настоје да набаве и уведу одговарајући софтвер. Сем трошкова везаних за куповину софтвера и плаћања лиценце, ту су и трошкови обуке запослених, који су задужени за процес буџетирања, како би научили да адекватно користе купљени софтвер, чија је цена углавном врло висока. Из тог разлога овај скуп систем буџетирања није погодан за мала предузећа. Посебно је сложена и скупа имплементација овог концепта буџетирања уколико предузеће нема већ имплементиран АВС систем. Такође, поред трошкова креирања и одржавања података, поставља се питање доступности информација о активностима, процесима и ресурсима.²¹⁹ Следећи потенцијални проблем који се јавља код АВВ приступа јесте обука менаџера и запослених који учествују у процесу буџетирања. Да би запослени могли да у потпуности схвате овај приступ, треба да прођу обуку за примену његових метода и техника. Ово имплицира организовање семинара и обука, што захтева време и додатне трошкове.

Поред наведеног, АВВ концепту се приговара да троши превише организационих ресурса (пре свега, у форми времена менаџера и новца) на аналитичке функције што га може учинити контрапродуктивним. Као велика замерка наводи се и његова фокусираност на краткорочне аспекте пословања и активности које се тренутно обављају у предузећу. Занемаривање дугорочних аспеката може нанети штету предузећу, односно проузроковати негативне дугорочне последице на предузеће.²²⁰ АВВ процес може дуго трајати пошто је потребно доста времена за темељно разматрање сваке активности. Сам процес подразумева неколико подешавања нацрта буџета, пре него што финални буџет буде усвојен, што додатно продужава процес. Проблем дуготрајности АВВ процеса је посебно изражен у већим предузећима које имају много одељења и, самим тим, много активности.

²¹⁸ Малинић, Д., (2011), опт.цит.,стр. 67

²¹⁹ Вановић, Д., (2005), опт.цит.,стр.67

²²⁰ Антић, Љ., Новићевић, Б. (2011), опт.цит.,стр. 394

Иако је имплементација овог концепта комплексна и захтева доста времена, реалност буџета који се њим добија, је много значајнија.²²¹

3.2.2. Континуирано буџетирање предузећа

У условима динамичног пословног окружења да би предузеће опстало на тржишту његово пословање мора бити иновативно и флексибилно (кроз развој нових производа и услуга, стално унапређење квалитета и подршке потрошачима и сл.) уз истовремено повећање продуктивности и ефикасности. Овакво пословање је тешко спојиво са традиционалним буџетирањем и развијањем фиксних буџета који покривају одређени период (обично годину дана). „Брзина промена у окружењу и измена претпоставки на којима се статички буџети заснивају чине такве пројекције пре или касније током годишњег периода неактуелним, уништавајући вредност буџета као инструмента за мерење перформанси, контролу остварења и подстицање запослених на достизање постављених циљева“.²²² У настојању да се реши проблем ригидног временског оквира који је везан за статичке буџете, предузећа, посебно она која послују у брзо променљивим и динамичним делатностима, опредељују се за концепт континуираног буџетирања.²²³

3.2.2.1. Основне карактеристике континуираног буџетирања предузећа

Континуирано буџетирање (енгл. – *rolling budgeting*) и континуирани (покретни) буџети су неки од појмова који се често сусрећу у литератури из области савременог менаџмента и управљачког рачуноводства. Дакле, у данашњим условима пословања менаџмент настоји да превазиђе проблеме традиционалног статичког буџетирања кроз имплементацију континуираног буџетирања. Ради се о таквом концепту буџетирања и прогнозирања који омогућава менаџерима да ажурирају буџетиране податке оствареним резултатима из претходних периода. Континуирани буџети заснивају се на континуираном планирању и прогнозама и представљају буџете који покривају фиксни временски период који се стално ажурира. Континуирано ажурирање буџета, рецимо једногодишњег, врши

²²¹ Антић, Ј., Новићевић, Б. (2011), опт.цит.,стр. 395

²²² Малинић, Д., (2011), опт.цит.,стр. 67

²²³ Hayes, S. L., (2002), The Harvard Business Essentials Series: Finance for Managers. Boston: Harvard Business School Press, стр. 116

се тако што се након истека текућег квартала (или месеца), тај квартал (или месец) искључује, а додаје се нови квартал (или месец) тако да компанија увек располаже једногодишњим буџетом. Описано ажурирање илустровано је на Слици број 12 која упоређује традиционални годишњи буџет са ролинг буџетом заснованим на четири квартала. Притом, континуирано буџетирање не подразумева само просто додавање квартала/месеца, већ континуирано ажурирање целокупног новог једногодишњег периода услед новонасталих околности. Континуирани буџети захтевају од менаџера да сваког квартала (или месеца) поново размотре процес и изврше неопходне измене. Сходно томе, континуирано буџетирање за резултат има ажуриран буџет који укључује најактуелније информације и који је, самим тим, реалнији, тачнији и прецизнији.²²⁴

Слика 12. Традиционални и ролинг буџети



Извор: Малинић, Д. , (2011), Унапређење система буџетирања као извора стицања конкурентске предности. Економске идеје и пракса, бр. 2., стр. 68

Уколико предузеће припрема једногодишњи буџет и на годишњем нивоу прави планове за будућност, очигледно је да ће такви планови са протоком времена тешко бити реалистични услед промена које се стално дешавају у модерном неизвесном окружењу. Континуирано буџетирање омогућава да се овај проблем превазиђе. „Уколико, примера ради, услед измењених тржишних околности у II кварталу менаџмент донесе одлуку да подржи продају својих производа агресивнијом рекламном кампањом, то значи да ће доћи до промена у производњи, трошковима, продаји, приходима од продаје, новчаним токовима и др., односно да су првобитне пројекције промењене. Потпуно је јасно да се не

²²⁴ Cardos, I.R., (2014), New trends in budgeting – a literature review, SEA - Practical Application of Science Volume II, Issue 2 (4), стр. 486

може чекати наредни годишњи буџет да бисмо ове промењене околности уважили. Актуелизација је неопходна одмах.²²⁵ Другим речима, уколико дође до промене првобитних буџетских претпоставки, потребно је брзо реаговати и извршити прилагођавање, што континуирано буџетирање и омогућава. Дакле, континуирано буџетирање и ролинг буџети омогућавају предузећу да брже реагује на промене и могућности које се јављају у окружењу предузећа, па је флексибилност једна од његових основних одлика и предности. Слика бр. 13 приказује циклус континуираног буџетирања.

Слика 13. Циклус континуираног буџетирања



Извор: Вey, J., (2012), доступно на: <http://www.steelrosecommunications.com/blog/investor-relations-essentials-on-a-tight-budget-part-1/>

Сем флексибилности, главне карактеристике ролинг буџета су:²²⁶

- константна хоризонтална независност од фискалне године,
- периодичност (по правилу квартална припрема буџета),
- комбинација детаљнијег планирања у ранијим периодима и мање детаљног планирања у каснијим периодима,
- фокусирање планирања на монетарне и немонетарне аспекте пословања који утичу на монетарне резултате (приходе и расходе).

²²⁵ Малинић, Д., (2011), опт.цит.,стр. 67

²²⁶ Rickards, R.C., Ritsert, R., (2012), Rediscovering Rolling Planning: Controller's Roadmap for Implementing Rolling Instruments in SMEs, *Procedia Economics and Finance*, 2, стр. 138

Како би се максимизирале користи од континуираних буџета, треба обезбедити да процес буџетирања буде по својој природи стратегијски, а не да се ради само о простом продужењу буџета. Да би континуирано буџетирање било ефективно потребно је да се одликује следећим карактеристикама:²²⁷

- Поседовање јасно дефинисаног начина размишљања фокусираног на стратегијско планирање чиме се доносиоцима одлука пружа шири поглед на пословање;
- Заснивање на агрегираном нивоу детаља што омогућава менаџерима да посвете пажњу широј слици бизниса пре него минорним детаљима и да антиципирају могућности и претње које неочекивано могу да се јаве;
- Моделирање на основу оперативних показатеља и параметара пре него на основу општих ажурирања претходних прогноза; и
- Пажљиво и чврсто интегрисање са оперативним буџетима.

Сталним, континуираним „дотеривањем“ и ажурирањем, континуирани буџет омогућава менаџменту предузећа адекватније управљање и доношење одлука у складу са промењеним околностима.²²⁸ С обзиром да покретни буџети подразумевају континуирано планирање и континуиране прогнозе, менаџери морају подробно да приступе процесу буџетирања и имплементирају промене сваког квартала (или месеца).²²⁹ Планирањем у мањим временским оквирима (месец или квартал), менаџерима и запосленима је омогућено да успоставе бољу процену пословања и на тај начин да поставе циљеве који су реалније оствариви. Овај унапређени концепт традиционалног буџетирања омогућава адекватније повезивање стратегијских циљева са оперативним буџетима, јер подразумева непрекидно преиспитивање актуелности буџетских података и њихово правовремено ажурирање. С обзиром да промене из окружења погађају оперативне и стратегијске буџете, потребно је и једне и друге континуирано ажурирати и прилагођавати актуелним информацијама, са циљем успостављања конзистентније везе између стратегијског и оперативног планирања. Код оперативних буџета, континуирано буџетирање се предузима

²²⁷ Montgomery, P., (2002), Effective rolling forecasts, Strategic Finance, 83(8), стр. 43

²²⁸ Rasmussen, N. H., Eichorn, C. J., (2000), Budgeting: Technology, Trends, Software Selection, and Implementation. New York: Wiley, стр. 32

²²⁹ Neely, A., Sutcliff, M. R., Heyns, H. R., (2001), Driving value through strategic planning and budgeting. A Research Report from Cranfield School of Management and Accenture, New York, стр. 10

на кварталном или месечном нивоу. Код стратегијских буџета због дужег временског периода на који се односе (3–5 година), континуирано буџетирање врши се на годишњем нивоу, односно истеком претходне године додаје се нова година.²³⁰

Континуирани буџети покривају константан временски период, и, притом, разбијају тај период на краће буџетске серије којима је лакше управљати. Колики ће бити број квартала или месеци који ће обухватити континуирано буџетирање зависи од динамичности и комплексности окружења предузећа, као и од природе и цикличности самог пословања. Уобичајени временски период који обухвата ролинг буџет је до 8 квартала односно 24 месеца пошто поузданост прогноза за период од преко 2 године значајно опада. Резултати студије коју су спровели Robert C. Rickards и Rolf Ritsert показују да се око 67% предузећа још увек искључиво ослања на традиционално, статичко буџетирање. Од 33% предузећа чији процес буџетирања садржи неке од елемената ролинг прогнозе и буџета, њих 7% буџетира за период од 4 квартала, 6% предузећа за период од 5 квартала, 4% предузећа 6 квартала, док 9% предузећа има флексибилан број квартала. Око 7% предузећа има другачији временски период континуираног буџетирања који је или кратак (на пример, два квартала) или је дужи од три године. Још један од трендова који је уочљив код предузећа која су увела праксу ролинг буџета, јесте комбиновање традиционалног једногодишњег буџетирања са ролинг буџетирањем и прогнозирањем. При оваквом приступу временски период за који се припрема буџет јесте пет квартала (или 13 месеци) јер најкасније по почетку четвртог квартала буџет и прогнозе морају у потпуности покривати следећу годину. Сем тога, временски период буџетирања од пет квартала (или 13 месеци) је изузетно погодан због тога што олакшава поређење по истим кварталима (или месецима) различитих година, што је веома важно за оне привредне секторе који имају јаке сезонске варијације у приходима (као што је случај са грађевинском индустријом и трговинским сектором), јер омогућава лакшу контролу оперативних активности предузећа.²³¹

За успешну примену континуираног буџетирања неопходан је одговарајући информациони систем који би омогућио менаџерима брже прикупљање, размену и обраду

²³⁰ Малинић, Д., (2011), опт.цит.,стр. 68

²³¹ Rickards, R.C., Ritsert, R. (2012), опт.цит.,стр. 138

информација потребних за доношење одлука.²³² Велики допринос имплементацији континуираног буџетирања даје и високо квалификовано особље, веште и обучене рачуновође и специјалисти који схватају ново пословно окружење. Такође, оно што треба напоменути јесте чињеница да су континуирани буџети погодни за млада предузећа, за она која послују у секторима које карактерише изразито брзи раст, као и предузећа која послују у турбулентном пословном окружењу што утиче на то да стварни резултати често значајно варирају од првобитних буџетских пројекција.²³³ Не препоручују се њихова примена у оним предузећима која послују у релативно уједначеним условима и окружењу. Континуирано буџетирање захтева доста времена и ресурса те би у случајевима предузећа која послују у стабилним условима то представљало њихово непотребно расипање.

3.2.2.2. Евалуација континуираног буџетирања предузећа

Предност и бенефити континуираног буџетирања огледају се управо кроз његову континуираност. Менаџери посматрају и третирају планирање као текући процес, а не као једнократни догађај. Планирање не диктира календар, већ може бити иницирано значајним догађајима и променама. Захваљујући континуираном буџетирању предузећима се пружа могућност да у „реалном времену“ одговоре на брзе промене у окружењу. Овај концепт подразумева, не само континуирано буџетирање, већ је и контрола, комуницирање и усвајање буџета континуирано. Такође, менаџери су фокусирани на циљеве и константно се може пратити прогрес у остваривању циљева па примена ролинг буџетирања олакшава повезивање стратегијских и оперативних буџета. Систем континуираног буџетирања је једноставан за имплементацију, лак за управљање, обезбеђује висок ниво одговорности, предвиђа новчане токове и резултате пословања далеко прецизније од традиционалног буџетирања.²³⁴ Сем тога, овај интерактивни

²³² Myers, R, (2001), Budgets on a roll, Journal of Accountancy, 192(6), стр. 44

²³³ Lynn, M. P., Madison, R. L., (2004), A Closer Look at Rolling Budgets, Management Accounting Quarterly, 6(1), стр. 63

²³⁴ McMillan, E.J., (2010), Not-for-Profit Budgeting and Financial Management, Fourth Edition, Hoboken, NJ: John Wiley & Sons, стр. 104

приступ, одлуке менаџмента повезује директно са производним процесом, што утиче на посвећеност запослених и унапређење њихове продуктивности.²³⁵

Континуираним буџетирањем отклањају се недостаци традиционалног буџетирања који произилазе из две честе ситуације које негативно утичу на пословање предузећа. Прва ситуација је да менаџери, којима је остало новца у буџету, пред крај године, троше тај новац иако не постоји реална потреба за тим, већ то чине само због тога што је новац на располагању. Друга ситуација је супротна претходној. Менаџери понекад имају квалитетне пројекте или могућности које могу да буду веома корисне за пословање предузећа, али из страха и сличних разлога не траже додатни новац за њихову реализацију јер су потрошили новац који је био предвиђен буџетом. Континуирано буџетирање отклања и сметње ове врсте јер ролинг буџети служе као водич у пословању, а не као нешто што је фиксно и не може се изменити.

Поред наведених предности, континуирано буџетирање има и неких недостатака. Као један од главних недостатака континуираног буџетирања наводи се време утрошено на припрему ролинг буџета. Потребно је више рада и већи су трошкови припреме буџета. Од менаџера се често захтева да превише времена проводе припремајући ажуриране прогнозе. То може довести до ситуације да менаџери немају довољно времена за квалитетно обављање других задатака и реализацију постављених циљева. Како континуирано буџетирање изгледа као стално припремање новог буџета, ова стална ревизија буџета може да буде оптерећујућа за запослене и може да им одвуче пажњу са других конкретних задатака. Сем тога, запослени можда неће имати довољно времена да побољшају своје перформансе. Стално прилагођавање променама може довести до већег притиска на запослене и демотивације. Другим речима, честа промена претпоставки и њихових финансијских импликација доводи до анулирања и обезвређивања постављених циљева и смањује мотивацију за њихово остварење. Дешава се и да менаџери понекад не посвете довољно пажње овом буџету јер знају да ће он бити ревидиран.

²³⁵ Drtina, R., Hoeger, S., Schaub, J., (1996), Continuous budgeting at the HON Company, Management Accounting, Vol. 77, No. 7, стр. 20

3.2.3. Буџетирање предузећа засновано на нултој основи

Буџетирање засновано на нултој основи (енгл. *Zero Based Budgeting – ZBB*) један је од унапређених концепата традиционалног буџетирања. Ради се о једној од многобројних менаџмент идеја која се релативно давно јавила, али која је своју примену у пракси нашла тек недавно. У том смислу, још почетком 20. века Edward Hilton Young критиковао је инкрементално буџетирање и указао на концепт којим би се решио проблем.²³⁶ Иако поједини аутори сматрају да је Peter Drucker први пут употребио овај појам²³⁷, развој ZBB идеје и методологије везује се за Peter A. Pyhrг–а, менаџера у Texas Instruments Corporation (САД) који је први пут применио ову технику током 1969. године. О буџетирању нултог нивоа Pyhrг је написао 1970. године чланак у Харвардској пословној ревији и на тај начин упознао стручну јавност са овим новим концептом буџетирања. Међутим, ширу популарност ZBB концепт доживљава током 1970–их година и то у јавном сектору. Наиме, Jimmy Carter, тадашњи гувернер Џорџије, иницирао је његову примену 1973. године на буџету државе на чијем је био челу. Касније, када је постао Председник САД–а, Jimmy Carter је инсистирао на примени ZBB на федералном нивоу, а у циљу унапређења контроле трошења државног новца. Сем у јавном сектору, ZBB се примењује и у приватном сектору у различитим привредним гранама. Пример компаније која је успешно имплементирала овај систем је Florida Power and Light Company. Током 1977. године, ZBB је постао обавезан за сва одељења у тој компанији. Ben Dady, директор менаџмент контроле, фаворизовао је овај концепт јер када менаџери развијају буџет на нултом нивоу, крећу ни од чега и морају да оправдају или докажу зашто треба да потроше новац на сваку активност или пројекат и, притом, подједнако третирају нове и старе проблеме.²³⁸

3.2.3.1. Основне карактеристике и кораци имплементације ZBB концепта

ZBB представља концепт буџетирања који подразумева евалуацију или реevalуацију планираних или тренутних програма или активности како би се за сваки

²³⁶ Burrows, G., Syme, B., (2000), *Zero-Base Budgeting: Origins and Pioneers*. Abacus, Sydney, 36(2), стр. 226

²³⁷ Dropkin, M., Halpin, J. Touche, B. L., (2007), *The budget-building book for nonprofits: A step-by-step guide for managers and boards*, Jossey-Bass, San Francisco, стр. 90

²³⁸ Доступно на: <http://www.referenceforbusiness.com/management/Tr-Z/Zero-Based-Budgeting.html>, (приступљено 13.12.2014.)

програм или активност утврдило да ли треба да буду покренути или настављени и, уколико треба, како и због чега.²³⁹ Притом се процес евалуације односно реевалуације обавља сваки пут када се буџет припрема. Како ZBB креће од почетка односно од нулте основе, одакле и потиче назив овог концепта буџетирања. ZBB полази од претпоставке да ниједна активност или програм не постоји у предузећу тако да се све активности и програми третирају као да се планирају по први пут. „Овај приступ буџетирању полази од премисе да не постоје трошкови и активности које треба да буду укључене у планове за наредни обрачунски период, из разлога што ти трошкови и активности егзистирају као елементи прошлих и текућег периода“.²⁴⁰ Дакле, не узимају се у обзир претходна искуства и резултати из ранијих година. У овоме се огледа кључна разлика између изворног концепта традиционалног буџетирања и ZBB. Изворни концепт, кога карактерише инкрементални приступ, као полазну тачку у изради буџета узима буџете из претходних периода и остварене резултате и усклађује их са очекиваним променама. ZBB представља револуционарно удаљавање од инкременталног приступа. Док инкрементално буџетирање поставља питање колико (повећати или смањити), ZBB поставља питање зашто.²⁴¹ ZBB уопште не разматра претходне буџете и не узима прошлост као основу за будуће планирање. На тај начин превазидали се недостатак традиционалног буџетирања пошто се неефикасности и нетачности из претходних година не укључују у нове буџете.²⁴² Такође, разлика између ова два концепта огледа се и у томе што је традиционално буџетирање оријентисано на функције, а ZBB на програме и активности предузећа.

У основи ZBB концепта налази се захтев да менаџери добро преиспитају одлуке о томе како ће потрошити новац. За менаџере овај концепт може бити веома сложен јер се зауставља континуирани ток дотадашњих активности и програма. Полазећи од става да не постоје обавезне и неприкосновене активности, ZBB подразумева да сви трошкови и активности морају да буду анализирани и процењени са аспекта њихове корисности и да ли уопште у предузећу постоји потреба за њима. Чак и пројекти који су покренути и који

²³⁹ Dropkin, M., Halpin, J. Touche, B. L., (2007), *опт.цит.*, стр. 91

²⁴⁰ Антић, Љ., Новићевић, Б., (2011), *опт.цит.*, стр. 384

²⁴¹ Bhattacharyya, A. K., (2006), *Principles and practice of cost accounting*. Prentice-Hall of India. New-Delhi. стр. 840

²⁴² Neely, A., Sutclif, M., Heyns, H., (2001), *опт.цит.*, стр. 10

су у току морају бити преиспитани. Кроз евалуацију тренутних и нових активности и програма, ZBB настоји да пружи одговоре на следећа питања:²⁴³

- Да ли су и у којој мери оправдане тренутне активности?
- Колико су ефективне и ефикасне тренутне активности?
- Да ли би тренутне активности требало елиминисати или редуковати како би се финансирани нови програми вишег приоритета?

Дакле, разматра се оправданост предузимања одређених програма и активности без сагледавања претходних пројекција и остварених резултата. Свака ставка у буџету треба поново да се размотри, објасни и оправда. Стога, ZBB настоји да помогне менаџменту да одговори на питања на шта би требало потрошити новац и чему дати највећи приоритет, претпостављајући, притом, да се са пословањем креће од нуле.

Да би се имплементирао ZBB концепт, потребно је, пре свега, да буду јасно и прецизно дефинисани циљеви предузећа, као и његових подсистема који су усклађени са циљевима предузећа као целине. Циљеви треба да буду постављени по приоритету њихове реализације, у функцији будућег развоја предузећа, па је задатке и активности за остварење циљева потребно детаљно образложити запосленима, посебно уколико се овај концепт буџетирања примењује први пут у предузећу.²⁴⁴ Методологија ZBB концепта није ригидан сет процедура који би се на исти начин применио у свим организацијама, већ се може значајно разликовати од једне до друге. Ова разлика произилази из чињенице да се ZBB процес мора прилагодити специфичним потребама сваке организације. Ипак, без обзира на разлике, концепт остаје исти и могу се идентификовати основни кораци ефективног ZBB процеса: идентификовање „јединица одлучивања“, припремање „пакета одлука“ за сваку „јединицу одлучивања“, евалуација и рангирање „пакета одлука“ кроз cost–benefit анализу и алокација ресурса на основу рангирања „пакета одлука“ и припрема детаљног оперативног буџета.²⁴⁵

Идентификовање „јединица одлучивања“. ZBB приступ подразумева да се активности организације издвоје тако да се формира јединица за доношење одлука.

²⁴³ Bhattacharya, A. K., (2006), опт.цит., стр. 840

²⁴⁴ Антић, Љ., Новићевић, Б., (2011), опт.цит., стр. 385

²⁴⁵ Прилагођено према: Kelety, I., (2006), опт.цит., стр. 299-300

Јединице одлучивања су организационо најнижи нивои у једном предузећу у којима се обавља одређена активност или група активности и које могу бити идентификоване, прегледане и анализиране појединачно и изражене у смислу прихода и трошкова. Јединице одлучивања треба идентификовати тако да се обезбеди основа за анализу резултата у односу на инпуте. Битно је да нема преклапања између активности једне јединице одлучивања и осталих, као и да јединица одлучивања буде „управљачки одржива“.²⁴⁶ Одређивање јединица одлучивања у бројним предузећима врши се на основу постојећих буџетских јединица. Јединица одлучивања може бити центар трошкова, програм, група активности. Као пример јединице одлучивања може се навести одељење за фарбање лимарије у предузећу за производњу аутомобила. За сваку јединицу одлучивања треба припремити засебан буџет.

Припремање „пакета одлука“ за сваку „јединицу одлучивања“. У оквиру сваке јединице одлучивања припрема се „пакет одлука“. Пакет одлука представља кључни елемент ZBB процеса. Ради се о документу који идентификује и описује специфичне активности у оквиру јединице одлучивања. Припремају га менаџери јединица одлучивања и пожељно је да има стандардизован формат. За сваку јединицу одлучивања могу постојати неколико пакета одлука. Пакет одлука укључује како постојеће, тако и оне активности које треба извршити у будућности. Сврха припреме пакета одлука је:²⁴⁷

- евалуација и рангирање конкретне активности из пакета у односу на друге активности са којима конкурише за ограничене ресурсе и
- доношење одлуке да ли ту активност треба одобрити или не.

Сваки пакет одлука треба да садржи информације на основу којих може да се изврши евалуација активности, као што су: опис и сврха активности, циљеви предузећа који се реализују тим активностима, очекиване користи и трошкови, трајање активности, последице неизвршења, мере перформанси, потребна средства за обављање активности, технички, оперативни и правни аспекти, потенцијални ризик и сл.

ZBB приступ захтева од менаџера да за сваку активност идентификују и оцене алтернативе, односно алтернативне методе обављања активности, као и алтернативне

²⁴⁶ Kelety, I., (2006), *опт.цит.*, стр. 300

²⁴⁷ Pyhrr, P. A., (1970), Zero-base budgeting, Harvard Business Review, Vol. 48, No 6, стр. 112

нивое сваке активности и потребна средства за њихово обављање. Притом, за сваки ниво активности треба припремити пакет одлука што представља један од најтежих задатака менаџера у ZBB процесу. Приликом формулисања пакета одлука, менаџер јединице одлучивања мора да утврди циљеве, трошкове и користи свих активности (тренутних или нових) које су под његовом контролом. Пакети одлука могу бити инкрементални или међусобно искључиви. Инкрементални пакети одлука одражавају различите нивое активности, почев од постављања минималног нивоа на који се додају инкрементални нивои активности чинећи тако засебне пакете одлука. Међусобно ексклузивни пакети одлука идентификују различите начине за остварење истог циља. Они представљају алтернативне опције и прихватање једног искључује прихватање другог пакета.

Евалуација и рангирање „пакета одлука“ кроз cost–benefit анализу. Након дефинисања пакета одлука следи процес рангирања дефинисаних пакета одлука. Процесом рангирања врши се евалуација свих пакета одлука уз помоћ cost–benefit анализе и одређује њихов приоритет и значај. На тај начин може се оценити да ли су одређене активности потребне предузећу или се могу елиминисати, на ком нивоу треба вршити активности, да ли се активности могу обавити на јефтинији начин и сл. Критеријум који се користи за рангирање јесу циљеви јединице за одлучивање, са једне стране, и дефинисани циљеви организације, са друге стране. Процес рангирања пакета одлука прати хијерархијску организацију предузећа. Сваки хијерархијски ниво врши преглед, евалуацију и рангирање пакета одлука који се затим прослеђују следећем вишем хијерархијском нивоу који ће спровести исту процедуру и тако све до топ менаџмента.

Може се десити да се у предузећу припреми велики број пакета одлука које треба рангирати. Стога, пожељно је поставити границу (cut–off) за одобравање пакета одлука на сваком организационом нивоу. Тиме се обезбеђује усмеравање пажње и времена менаџера само на одговарајуће пакете одлука који се затим детаљно анализирају и рангирају. Сем тога, виши менаџери могу поставити такав систем којим би се одмах одобрили високо ранжирани пакети одлука, док би се они нижег ранга могли вратити нижим хијерархијским нивоима.²⁴⁸ Веома је битно, поготово у случају неслагања, да се свака донешена одлука

²⁴⁸ Антић, Љ., Новићевић, Б., (2011), опт.цит. стр. 386

образложи менаџерима нижег нивоа који су учествовали у припреми пакета одлука, али и да се „саслуша“ њихово мишљење при одбрани својих пакета, чиме се успоставља боља комуникација и ефикаснији ток пословања.

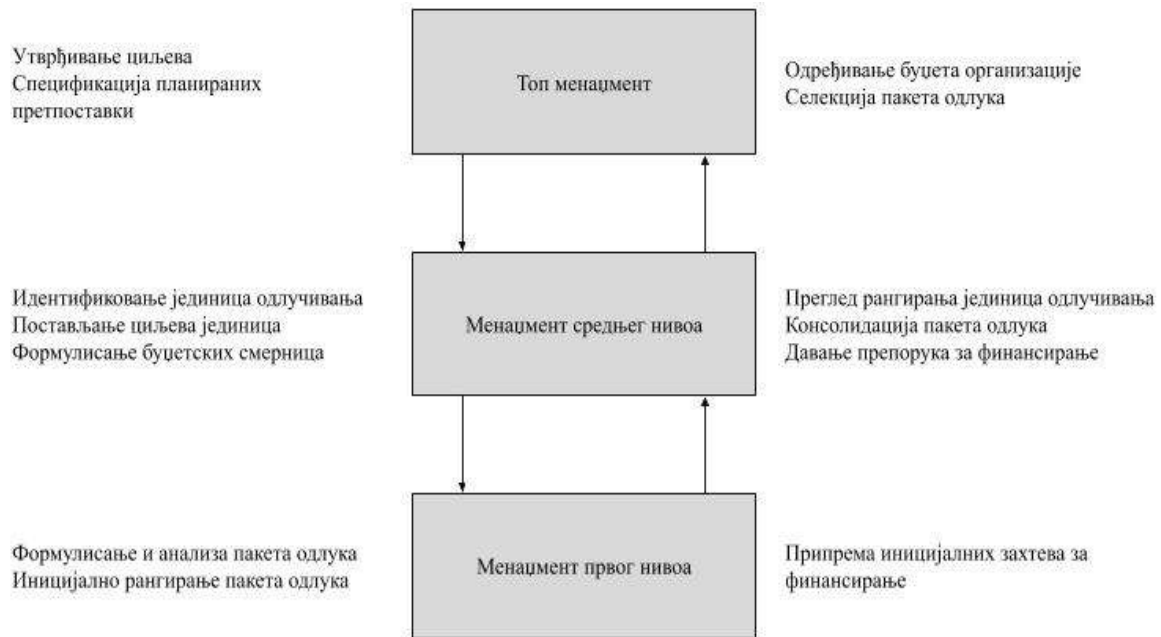
Алокација ресурса на основу рангирања пакета одлука и припрема детаљног оперативног буџета. Након рангирања пакета одлука према унапред утврђеном критеријуму, на основу сачињене ранг листе врши се алокација ресурса предузећа. Тежи се остварењу што ефикасније алокације ограничених ресурса којом се остварују постављени циљеви предузећа. Ранг листа пакета одлука може бити веома корисна за идентификацију које активности се могу проширити или редуковати уколико дође до промена током буџетског периода. На крају ZBB процеса, предузеће ће имати извештај број одобрених пакета одлука који детерминишу појединачне буџете сваке организационе јединице. На тај начин коначни буџет предузећа представља збир буџета пакета одлука који су прихваћени за финансирање.²⁴⁹ Неизоставно је, на крају, извршити и евалуацију перформанси помоћу мера у одобреном пакету одлука. Циљ детерминисања мера за процену успешности пакета одлука јесте спречити погрешно извештавање о успешности појединих пакета пошто се од менаџера очекује да постигну стање које су предвидели.²⁵⁰

За ZBB концепт може се рећи да представља својеврсну комбинацију top-down и bottom-up приступа буџетирању, односно top-bottom-top приступ. Слика број 14 илуструје улогу и учешће менаџера свих хијерархијских нивоа у ZBB процесу кроз њихове задатке и задужења. Као што се види на слици, ZBB захтева активну партиципацију и посвећеност топ менаџмента, средњег менаџмента и менаџмента првог нивоа, као и висок степен координације и комуникације међу њима.

²⁴⁹ Pyhrr, P., (1977), The Zero-Base Approach To Government Budgeting, Public Administration Review, Vol.37 (1), стр. 6

²⁵⁰ Антић, Љ., Новићевић, Б. (2011). опт.цит. стр. 386

Слика 14. Учесће менаџмента у процесу буџетирања на нултој основи



Извор: Прилагођено према: Banović, D., (2005), Evolution and critical evaluation of current budgeting practices. Master tesis. Ljubljana: Faculty of Economics, стр. 58

За успех ZBB концепта веома је битна одговарајућа имплементација и усклађивање са специфичним потребама организације. Показало се да је начин на који се спроводи имплементација подједнако важан као и сама методологија процеса.²⁵¹ ZBB подразумева велике промене у дотадашњој пракси буџетирања. Сама имплементација мора бити планирана и добро осмишљена, као и свака друга кључна пословна стратегија. Потребно је формирати менаџмент тим који ће бити одговоран за „пројекат“ имплементације и резултате процеса. Велику помоћ могу пружити и друге функције у оквиру предузећа, на пример планирање и контрола квалитета. Екстерни сарадници и стручњаци могу значајно допринети процесу пружањем помоћи у вођењу пројекта у иницијалној фази, као и

²⁵¹ Kelety, I., (2006), опт.цит., стр. 302

организовањем одговарајућих тренинга и обука.²⁵² За успешну имплементацију од круцијалне важности је:²⁵³

- дизајнирање процеса уз уважавање специфичних потреба и организационе културе,
- израда упутства којим би се илустровао процес и објаснио концепт јединица одлучивања, пакета одлука и рангирања,
- презентовање процеса менаџменту,
- подучавање оперативних менаџера како да примене процедуре,
- рад са менаџерима јединица одлучивања на унапређењу и убрзању анализе,
- рад са менаџерима средњег и вишег нивоа на прегледу и рангирању пакета одлука и припреми буџета и
- евалуација процеса и ревизија истог, уколико је потребно.

3.2.3.2. Евалуација буџетирања заснованог на нултој основи

Захваљујући ZBB концепту, превазилази се слабост изворног концепта традиционалног буџетирања која се односи на инкрементални приступ буџетирању, односно на инкрементално повећање износа трошкова из године у годину. За разлику од изворног концепта, приликом примене ZBB приступа, „свака производна функција сагледава се изнова, а сви трошкови морају бити одобрени од виших руководилаца, затим ранжирани и тек на крају повећани”.²⁵⁴ Уз предуслов да је имплементиран на одговарајући начин, примена ZBB концепта доноси бројне користи предузећима. ZBB је развијен ради унапређења контроле трошкова и обезбеђује јаснији приказ како се троше ресурси предузећа. Како се ресурси алоцирају тек након детаљне и темељне cost–benefit анализе сваке активности, тиме се спречава да се произвољно мења износ трошкова. Фокусиран на вредности, ZBB концепт чини експлицитним однос између инпута и аутпута, односно утрошених ресурса и остварених резултата.²⁵⁵ На тај начин, ZBB доприноси ефикасној алокацији ресурса. Такође, помаже у идентификацији и елиминисању застарелих и

²⁵² Tattersall, J., (1989), Strategic Approach to Managing Overhead Resources and Costs. International Journal of Public Sector Management, Vol.2, Issue 1, стр. 48

²⁵³ Pyhrr, P., (1976), Zero-Base Budgeting: Where to Use it and How to Begin. SAM Advanced Management Journal, Vol.41, Issue 3, стр. 13 - прилагођено

²⁵⁴ Антић, Љ., Новићевић, Б., (2011), опт.цит., стр. 387-388

²⁵⁵ Banović, D., (2005), опт.цит., стр. 58

неекономичних активности, као и области у којима постоје непотребни издаци и указује где реаловирати расположива средства уз највише користи. Другим речима, ZBB може да „помогне да се препознају сувишне активности, односно оне које не доприносе стварању вредности, као и оне активности које се не одвијају довољно ефикасно и где је могуће остварити мања или већа побољшања“.²⁵⁶ Стога, овај систем буџетирања омогућава оптималну искоришћеност ограничених ресурса утврђивањем приоритетних активности.

Захтевајући већу партиципацију у процесу буџетирања, ZBB повећава мотивацију, олакшава и побољшава координацију и комуникацију између запослених, као и између менаџера на свим хијерархијским нивоима. ZBB помаже менаџерима да се фокусирају на циљеве и задатке предузећа, уместо на дојучерашње производе/услуге, процесе, структуре и системе, односно захтева да се већа пажња посвети будућности, а мања прошлости. Овај концепт доприноси бољем разумевању целокупног пословања и стварању окружења које је отворено за нове идеје и промене, које се фокусира на будућност, а не на прошлост. Фокус код ZBB концепта је на проналажењу нових и бољих могућности извршења постављених задатака и постизања жељених циљева. Са неком активношћу и начином њеног обављања неће се наставити само зато што је она постојала у прошлој години. Постојеће активности се поново сагледавају како би се предложили бољи начини за њихову реализацију, па и, уколико је потребно, увођење потпуно нове активности. Тиме се обезбеђује да се различите функције које су критичне за постизање циљева предузећа врше на најбољи могући начин. Захваљујући анализи оправданости сваке активности и систематском приступу, ZBB доводи у везу сваку активност са дефинисаном стратегијом и циљевима предузећа као целине. Такође, ZBB помаже у креирању организационог окружења у коме се промене прихватају, обезбеђује план по коме ће се радити када буде доступно више финансијских ресурса и утврђује минимум захтева за одељења.²⁵⁷

Предузећа препознају ZBB концепт као значајан менаџмент инструмент којим се може повећати профитабилност. У периоду када се предузеће суочава са финансијским тешкоћама, највећа корист ZBB концепта односи се на редукцију општих трошкова која

²⁵⁶ Малинић, Д., (2011), *опт.цит.*, стр. 71

²⁵⁷ Каплан, Р., (2007), *Финансијски менаџмент и контрола*, Званични приручник за професионалну квалификацију, АЦЦА, стр. 73

произилази из редукције или елиминисања најмање потребних општих активности, унапређења начина обављања и преусмеравања ресурса на кључне активности или на активности које ће највише допринети будућим могућностима за смањење трошкова. Са друге стране, у периоду раста, ZBB омогућава да се испуне захтеви за потребним ресурсима како би се подржале нове развојне иницијативе без повећања индиректних трошкова. На овај начин, предузеће може да повећа профит, односно да повећа приходе уз стабилне фиксне трошкове.²⁵⁸ На основу свега наведеног, можемо рећи да ZBB може значајно допринети унапређењу перформанси појединих одељења и предузећа као целине.

ZBB концепт има и неколико недостатака којих предузећа треба да буду свесна пре примене овог концепта. Ради се о веома детаљној процедури која од менаџера захтева више времена, напора, административног рада и папирологије него што је то случај са изворним концептом буџетирања. Целокупан рад током процеса буџетирања, израде, евалуације и рангирања пакета одлука спроводи се на основу нових података што може да буде веома оптерећујуће за менаџере. Могуће је и да се, због великог броја података, занемаре важне информације, поготово у великим предузећима. Сем тога, често се дешава да не постоје адекватне информације за поуздану cost-benefit анализу.²⁵⁹ Велики недостатак огледа се у високим трошковима увођења, припреме и имплементације концепта. Због комплексности овог система, сви менаџери и запослени морају бити упознати са концептом. Стога је веома значајно утврдити специфичне процедуре и организовати тренинге и обуке везане за ZBB методологију у оквиру сваког одељења што, само по себи, захтева додатно време и изискује трошкове. Тешкоће се могу јавити и при дефинисању јединица за доношење одлука, пакета одлука за различите нивое обављања активности, као и при рангирању пакета одлука. Додатни проблем који се овде може манифестовати везан је за субјективност менаџера у процесу рангирања. Морал запослених може бити веома низак због неизвесности и притиска да ли ће се са неком активношћу наставити. На менаџере фрустрирајуће делује и то што стално морају да доказују оправданост одређених активности.²⁶⁰ На ZBB се често гледа као на претњу постојећим програмима и сама најавна његовог увођења може изазвати значајан отпор међу

²⁵⁸ Kelety, I., (2006), опт.цит., стр. 303-304

²⁵⁹ Антић, Љ., Новићевић, Б., (2011), опт.цит., стр. 387-388

²⁶⁰ Малинић, Д., (2011), опт.цит., стр. 71

запосленима.²⁶¹ Стога је битно да се обуке и тренинзи везани за концепт адекватно спроведу и да се запосленима ваљано објасни његова суштина. ZBB концепту се замера и његова краткорочна оријентација односно фокус на краткорочна смањења трошкова уместо на дугорочне користи. Са друге стране, да би се одразиле и утврдиле користи од примене овог система потребно је да протекне дужи временски период. У Табели број 4 дат је сумарни приказ корисности и могућности примене ZBB концепта.

Табела 4. Сумарни приказ корисности и могућности примене ZBB концепта

	Приватни сектор	Јавни сектор
Обим коришћења	ZBB се нагло проширио на оба сектора од раних седамдесетих година 20. века. Нема показатеља да је опало интересовање за његову примену у оба сектора.	
Где и како се користи	Првенствено као алатка менаџмента за планирање и контролу запослених и функције подршке. Обично се спроводи за релативно мали део укупног буџета предузећа.	Користи се као главни систем оправданости буџета за све функције унутар организације.
Запажена ефикасност као алатке за смањење трошкова и/или кадрова и промене у расподели ресурса	Постоје примери који показују уштеде у погледу трошкова/кадрова и промене у расподели ресурса који су резултат употребе ZBB концепта, али они нису широко распрострањени.	До данас није било запажених примера уштеда или промена у расподели ресурса који су резултат примене буџетирања нултог нивоа.
Најчешће помињана корист и проблем повезан са применом буџетирања на нултој основи	Корист: Повећано учешће менаџера у процесу припреме буџета Проблем: Време и труд неопходни за развој, спровођење и функционисање система	
Резултати накнадних прегледа ZBB	Више компанија у оба сектора спровело је ревизију процеса у његовим различитим фазама примене, али оне имају тенденцију неформалних активности па, с тога, пружају ограничени увид у ефикасност трошкова процеса	

Извор: Innes, J., (2004), Handbook of Management Accounting, 3rd Edition, CIMA Publishing, G. Britain, стр. 77

²⁶¹ Banović, D., (2005), опт.цит., стр. 59

Своју највећу примену, ZBB је пронашао у непрофитним организацијама, локалној самоуправи, јавним предузећима, здравственим и образовним установама, односно у областима где је тешко проценити користи од сваке активности (на пример, пружање комуналних услуга, одржавање путева итд.). У производним предузећима, овај приступ дао је највише позитивних ефеката у области непроизводних трошкова (маркетинг, истраживање и развој, финансије, администрација, едукација запослених и сл.) где је компликовано утврдити стандарде ефикасности. Мали број предузећа примењује овај систем буџетирања у свакој години и за све своје делове. Практично и компромисно решење јесте његова селективна примена. Селективни приступ огледа се у утврђивању подручја одговорности или, чак и, активности у оквиру одређеног подручја, у којима ће се примењивати. Уместо у редовним годишњим интервалима, због многобројних тешкоћа, препоручује се његова примена у ређим, најчешће петогодишњим интервалима.²⁶² Можемо закључити да ZBB може бити веома користан менаџмент инструмент уколико се уложи довољно времена и труда у његову имплементацију и уколико су испуњени услови као што су добар рачуноводствени систем, менаџери на свим нивоима који марљиво припремају пакете одлука, ефикасан систем мерења резултата, топ менаџмент који активно подржава приступ и сл.

3.2.4. Програмско буџетирање предузећа

Програмско буџетирање (енгл. *Programme Based Budgeting – PBB*) представља концепт који је развијен почетком 1960–их година у оквиру реформе финансирања Министарства одбране САД–а.²⁶³ Тадашњи секретар одбране Robert S. McNamara увео је овај систем буџетирања и назвао га системом планирања, програмирања и буџетирања (PPBS). Као што сам назив „програмско буџетирање“ указује, ради се о процесу планирања организованом на основу програма. Овај систем буџетирања подразумева да се алокација ресурса предузима по одређеним целинама тзв. програмима који су у складу са постављеним циљевима пословања организације.

²⁶² Малинић, Д., (2011), опт.цит., стр. 71

²⁶³ Kluvers, R., (2001), *An Analysis of Introducing Program Budgeting in Local Government*, *Public Budgeting & Finance*, 21(2), стр. 31

3.2.4.1. Основне карактеристике програмског буџетирања предузећа

Програмско буџетирање²⁶⁴ представља моћан инструмент управљања који је заснован на учинку. У оквиру програмског буџетирања, алокација ресурса је усмерена ка постизању резултата и коначном исходу одређеног програма. Овај систем буџетирања показује колико ресурса је усмерено ка постизању постављених циљева, што менаџменту омогућава бољу процену бенефита, као и ефикасности одређеног програма у односу на трошкове.²⁶⁵ Програмско буџетирање треба посматрати као свеобухватни приступ одлучивању у процесу планирања и расподеле ресурса. На основу овог концепта ближе се одређују циљеви организације и начин њиховог постизања, алтернативни програми или активности који ће бити усвојени полазећи од потребних и расположивих ресурса, и начин на који ће се вредновати остварени резултати на основу којих ће се разматрати будуће модификације програма.²⁶⁶

Програмско буџетирање представља процес чији је циљ успостављање везе између ангажованих ресурса и постављених, односно постигнутих резултата. Потребни ресурси се алоцирају тако да се омогући реализација конкретних циљева, који су предвиђени одређеним програмима заснованим на стратешким плановима предузећа. Програмско буџетирање заснива се на циљно оријентисаном планирању. Овај концепт буџетирања има потенцијал да унесе „више стратегије“ у буџетирање и да учини буџетирање више стратегијским фокусирањем на циљеве и променом основе за одлучивање од онога што је потрошено ка ономе што се жели у будућности. Такође, може и планирање да учини сензитивнијим на ограничења узимањем у обзир финансијских аспеката приликом одлучивања и тражењем компромиса између предложених програма.²⁶⁷ Програмом треба да буду представљене активности које воде остварењу очекиваних резултата, односно

²⁶⁴ Иако се у литератури налази на поистовећење програмског буџетирања са буџетирањем заснованим на перформансама, о коме ће касније бити речи, ова два концепта се разликују.

²⁶⁵ Robinson, M., Last, M. D., (2009), A Basic Model of Performance-Based Budgeting, Washington: International Monetary Fund, стр. 5

²⁶⁶ Muston, R. A., (1980), Resource allocation and program budgeting, New Directions for Student Services, 9, стр. 81

²⁶⁷ Kim, J. M., (2007), From Line-item to Program Budgeting: Global Lessons and the Korean Case, Korea Institute of Public Finance, стр. 60

конкретних постигнућа који омогућавају реализацију стратешких циљева предузећа.²⁶⁸ У принципу, програмско буџетирање представља операционализацију процеса стратешког планирања. Програмске буџете карактерише целовит начин приказивања. Ради се о припреми свеобухватних финансијских планова (буџета) који садрже међусобно повезане елементе, као што су потребна средства за реализацију одређеног програма, постављени циљеви и очекивани резултати, описи планираних активности са временским роковима за њихову реализацију, индикатори резултата планираних активности и организациона структура и лица која су одговорна за реализацију програма и конкретних активности.²⁶⁹

Програмско буџетирање чине три основна елемента: структурни, аналитички и информациони елемент.²⁷⁰ Структурни елемент огледа се у чињеници да су програми усмерени на крајњи продукт, односно резултат. Програми треба да обухвате све трошковне елементе који су повезани са њиховом реализацијом. Друга карактеристика структуре програмског буџетирања је његова усмереност на дугорочну перспективу, која представља оквир у коме се доносе краткорочне одлуке. Стога, иза текућег годишњег буџета стоји софистицирано дугорочно планирање. Аналитички елемент подразумева систематско испитивање алтернативних начина за реализацију активности и њихове импликације. Аналитички процес подразумева систематичну процену потребних трошкова за спровођење програма и остварење жељених циљева. Такође, обухвата и мерење бенефита и предности постизања циљева избором одређене алтернативе. Аналитички процес о којем је реч има различите називе, на пример cost–benefit анализа, системска анализа, анализа трошкови/ефективност, оперативно истраживање и сл. Стога, ова cost–benefit анализа представља кључни инструмент који менаџерима помаже да изаберу између могућих алтернатива на основу калкулација свих значајних трошкова и користи. Информациони елемент подразумева систем података који треба да обезбеди информације које су потребне како би се претходне две функције програмског буџетирања могле реализовати. Систем података, пре свега, треба да обезбеди информације које су неопходне како би се утврдили могући циљеви, као и податке који су потребни како би се

²⁶⁸ Kluyvers, R., (2001), *опт. цит.*, стр. 35

²⁶⁹ Ђокић, К., (2015), Програмско буџетирање у сектору безбедности, Београдски центар за безбедносно политику, Београд, стр. 6

²⁷⁰ Novick, D., (1973), *Program budgeting: Program analysis and the federal budget*, Cambridge, Mass: Harvard U.P., стр. 310

омогућио избор између могућих алтернатива. Ово значи прикупљање свих података о важним трошковима који би се јавили током временског периода предвиђеног за остваривање циљева. Такође, мора да се израчунају све користи које произилазе из трошкова. Притом, информације треба да буду такве да могу да олакшају и помогну менаџерима у избору између више алтернатива. Информациони систем, поред изнетог, треба да обезбеди одговарајуће извештавање о прогресу и контролу стварних трошкова.

Програмско буџетирање представља унапређен концепт традиционалног буџетирања. Са програмским буџетима дошло је до крупних промена у односу на традиционалне (линијске) буџете. Линијско буџетирање (енгл. *Line–Item Budgeting*) или буџетирање према врстама расхода засновано је на економској и функционаној класификацији расхода.²⁷¹ Сходно томе, линијски буџет односно линијски начин приказивања не даје увид у то како ће ресурси бити утрошени. Са друге стране, програмски буџет јасно приказује како су средства утрошена пошто се алокација ресурса врши према планираним резултатима. Програмско буџетирање класификује трошкове према врсти делатности и циљева, за разлику од традиционалног буџетирања које класификацију трошкова заснива на врстама инпута. Линијско буџетирање као пасиван облик управљања предузећем, не узима у обзир мисију, улогу и циљеве пословања, већ само пописује постојеће стање и обезбеђује средства за одвијање процесних активности у наредној години, што онемогућава унапређење ефективности и ефикасности пословања.²⁷² Поред тога, линијско буџетирање није довољно флексибилно, „еластично“ и транспарентно, што отежава прилагођавање променама из окружења. Док се традиционално буџетирање заснива искључиво на процесима, програмско буџетирање обједињује мисију, визију, процесе, резултате, циљеве и исходе пословања у један целовити, кохерентан систем. На тај начин долази до обухватања свих расположивих расхода који су неопходни за реализацију одређеног програма и испуњење постављених циљева. Другим речима, успешност се процењује на нивоу постављеног програма.

²⁷¹ Бабин, М., (2014), Управљање моделима алокативних механизма финансирања преуниверзитетског образовања, докторска дисертација, Факултет политичких наука, Универзитет у Београду, стр. 27

²⁷² Бабин, М. (2014). опт. цит., стр. 27-28

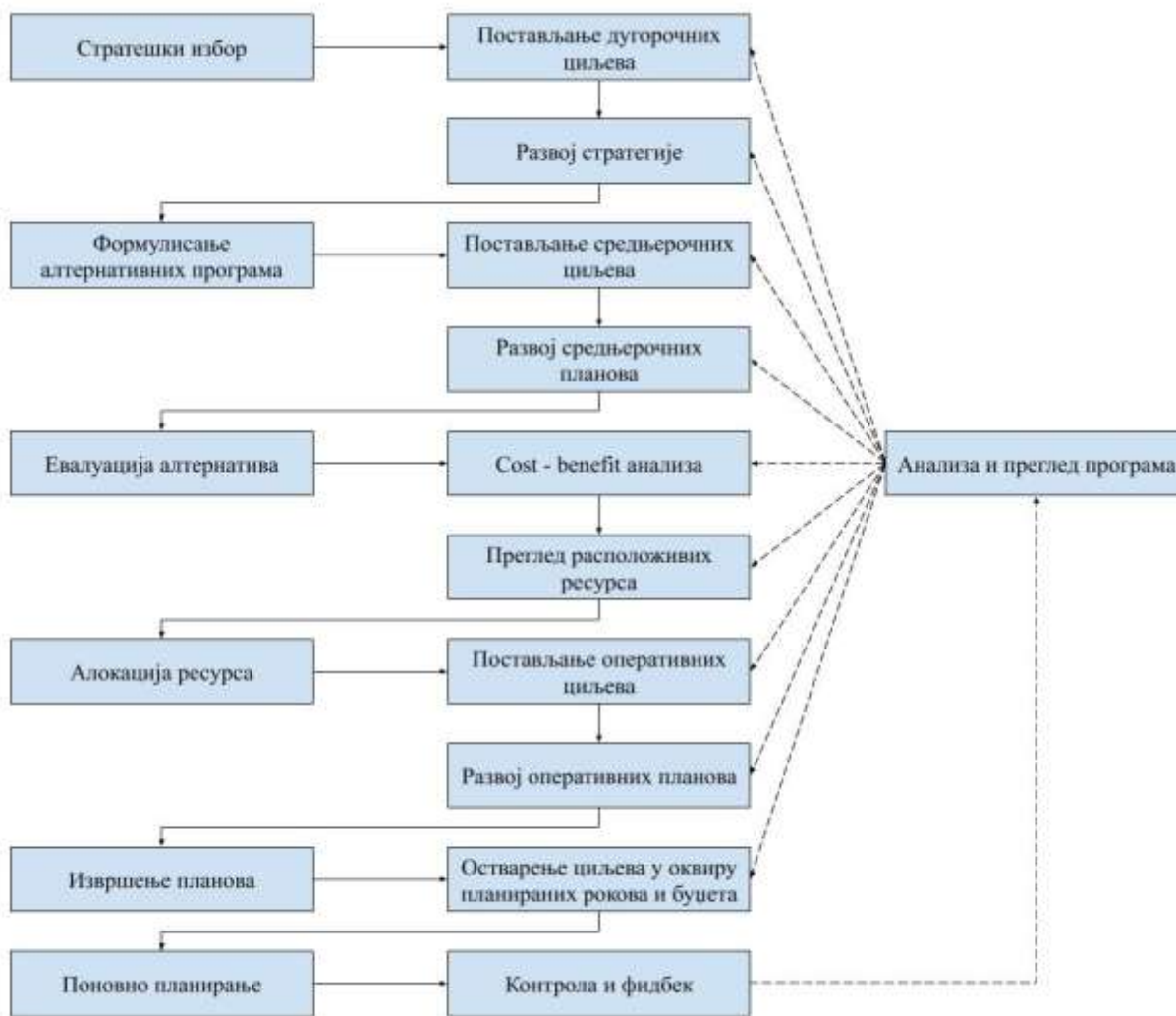
Разлика између традиционалног буџетирања и програмског буџетирања, као унапређеног концепта, огледа се и у мерењу резултата. Традиционални концепт посматра резултате као извесне и полази од тога да њихова реализација није спорна па се, стога, мерењу резултата и не придаје значај. Програмско буџетирање обезбеђује побољшање линијског буџетирања увођењем одређених стандарда односно постављањем минималних или жељених перформанси пословања. На тај начин стандарди, било да су квантитативне или квалитативне природе, постају додатни менаџмент инструмент, као и контролни механизам којима се унапређује ефективност и ефикасност пословања. Традиционално буџетирање карактерише инкрементални приступ који подразумева да се текуће активности наставе и у наредном периоду, уз евентуалне предложене измене, као резултат пажљивијег надзора. За разлику од традиционалног буџетирања, код програмског буџетирања сви програми се поново преиспитују, у контексту будућих програмских потреба и захтева за ресурсима у односу на приоритетне циљеве, алтернативне програмске приоритете и жељене резултате. У том смислу разматрају се: краткорочни и дугорочни трошкови, колико времена, материјала, опреме, простора, запослених итд. је потребно да се програм развије и имплементира, прихватљивост програма, процена шанси за успех програма, повезаност са постављеним циљевима, могуће предности и опасности и позитивне и негативне импликације на друге програме или активности.

3.2.4.2. Фазе процеса програмског буџетирања предузећа

Као процес, програмско буџетирање укључује неколико међусобно повезаних фаза и корака. Овај концепт буџетирања полази од систематски постављених и приоритизованих циљева који произилазе из изабране стратегије. Полазећи од жељених исхода, детерминишу се програми за постизање постављених циљева, идентификују се трошкови и потребна средства за спровођење програма. Применом cost–benefit анализе врши се евалуација алтернатива и избор програма на основу којег ће се вршити алокација ресурса. Резултати изабраних програма се прате и, уз употребу индикатора учинка за мерење постигнутих резултата, процењује се степен реализације жељених циљева. Током процеса програмског буџетирања велики значај има и квантитативна и квалитативна

анализа.²⁷³ Слика број 15 приказује фазе у процесу програмског буџетирања и то: фазу планирања, фазу програмирања, фазу буџетирања и фазу евалуације буџета.

Слика 15. Процес програмског буџетирања



Извор: Armstrong, M., (2000), A handbook of management techniques. London: Kogan Page, стр. 468

1. У фази планирања утврђују се приоритети и дефинишу циљеви које треба остварити на дуги рок. Полазећи од сагледавања тренутног пословања и финансијског положаја, врши се идентификација дугорочних и средњорочних циљева и задатака. Притом се разматрају могућности унапређења постојећег стања, односно утврђују се

²⁷³Bellamy, S., Kluvers, R., (1995), Program budgeting in Australian local government: A study of implementation and outcomes, Financial accountability & management, 11(1), стр. 41

недостаци пословања и на који начин се они могу превазићи. Сврха идентификације програмских циљева и успостављања приоритетних циљева је преиспитивање постојећег стања и усмеравање пословања ка жељеним исходима. Због тога је неопходно представити циљ путем јасних изјава о будућим намерама. Једноставно речено, потребно је креирати јасну и разумљиву слику о томе шта жели да се постигне, а што је првенствено у складу са мисијом предузећа. Приоритизација циљева је од посебног значаја у случају када су ресурси предузећа знатно ограничени и/или не постоји могућност да се одговори на све уочене потребе, већ само на релевантније, односно оне које имају дугорочни ефекат на успешност пословања.²⁷⁴

Програмско буџетирање подразумева потпуно другачији начин размишљања о предузећу и захтева реалнији поглед на његово пословање. Повећана специјализација посла у условима савременог окружења нагласила је изолацију појединих организационих делова предузећа од концепта предузећа као интегрисане целине. У таквим околностима битно је да сви доносиоци одлука о програму приступају решавању проблема као менаџери програма, а не као шефови одређених сектора или одељења. Такође, потребно је да прихвате програмско буџетирање као корисно средство за управљање. Програмско буџетирање треба да се тумачи као начин размишљања, приступ за доношење одлуке, а не задатак који постоји као циљ сам по себи. Да би фаза планирања била успешно спроведена, неопходно је да у предузећу буду испуњени и следећи услови:²⁷⁵

- Сви доносиоци одлука морају бити сигурни да запослени разумеју процес планирања и да су спремни да подрже програм, као и да су им доступни сви релевантни подаци;
- Програмско буџетирање се мора схватити и прихватити као интерна процедура за конструктивно истраживање и процену алтернативних могућности. Према томе, потребно је обезбедити и подстакнути креативно размишљање и иницијативу.

2. У фази програмирања одређују се активности предузећа и врши њихово груписање у програме или пројекте на основу којих ће се остварити циљеви. Такође, утврђују се и организационе јединице и одељења која ће учествовати у спровођењу

²⁷⁴ Robinson, M., (2013), Program Classification for Performance-Based Budgeting: How to Structure Budgets to Enable the Use of Evidence, IEG Evaluation Capacity Development Series, Washington: World Bank, стр. 1.

²⁷⁵ Muston, R. A., (1980), опт.цит., стр. 82

програма и остварењу циљева. У овој фази долази до филтрирања већег броја захтева који су уочени у претходној фази. Кључни корак у овој фази односи се на идентификацију програмске структуре. Програмску структуру чине програм, програмска активност и пројекат. Највише место по хијерархији имају програми, док се испод њих налазе програмске активности и пројекти, који представљају независне, али тесно повезане компоненте програма.²⁷⁶ У програмском буџетирању, програм је активност или серија активности које су неопходне да би се постигли жељени резултати током одређеног временском периода и у оквиру унапред дефинисаног буџета. Ради остварења постављених циљева, формулише се одговарајући програм. Може се рећи да програми представљају инструменте путем којих се управљачки циљеви материјализују у пракси. На основу програма утврђују се програмске активности и пројекти чијим се спровођењем доприноси остварењу циљева програма. Овакав приступ омогућава груписање активности у низ програма, а сваки програм има дефинисане оперативне циљеве и жељене резултате. Програм представља инструмент управљања, али је и кључни носилац информација и трошкова на основу којих се врши алоцирање активности и ресурса ради остварења одређеног стратешког циља. При управљању програмима менаџерима може од велике помоћи бити подела програма на оне који су оријентисани на резултате (енгл. *Results-Based Program*) и програме подршке (енгл. *Support Program*). Програми оријентисани на резултате директно воде остваривању постављених резултата, док програми подршке представљају својеврсну „услугу“ односно активности које „помажу“ при остваривању циљева и који, самим тим, треба да имају што мањи удео у трошковима.²⁷⁷ Постављањем менаџера за сваки програм значајно се доприноси повећању одговорности за спровођење програма. Менаџер програма одговоран је за реализацију програма, као и за извештавање о остваривању очекиваних резултата и степену реализације постављених циљева.²⁷⁸ Тиме се доприноси рационалнијем трошењу ресурса и побољшава целокупни процес управљања програмима.

²⁷⁶ Министарство финансија Републике Србије (2014). Упутство за израду програмског буџета, стр. 5. Доступно на: www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/budzetski_korisnici/2014/Uputstvo_za_izradu_programskog_budzeta.pdf, (приступљено 22.07.2016.)

²⁷⁷ Robinson, M., (2013), опт.цит., стр. 10

²⁷⁸ Крстић, С. (2012). Програмски буџет – наредни корак у развоју буџетског система Србије. Макроекономске анализе и трендови 215, стр. 36

При развоју програмске структуре треба се придржавати одређених принципа, односно требало би да се програми одликују следећим карактеристикама:²⁷⁹

- да пружају што јаснију и прецизнију повезаност између трошкова и резултата,
- да буду свеобухватни, односно изван програмских оквира не сме се предузимати никаква активности, ни трошити новац,
- да обезбеде изводљиву расподелу одговорности између програмских менаџера, који би требало да учествују и дају допринос у изради и имплементацији програма,
- потребно је да се програмима може управљати, односно да програмска структура и процедуре омогуће објективну процену везану за алокацију ресурса.

Приликом израде програмске структуре за сваки резултат постављају се индикатори односно показатељи остварења жељеног резултата који се користе за праћење постизања циљева. Индикатори учинка треба да буду тако постављени да обезбеђују једноставно мерење реализованих резултата и да могу да буду од користи менаџменту при управљању програмом. Сем тога, при утврђивању циљних вредности требало би бити што реалнији, односно реално проценити могућност остварења у буџетираном периоду. Индикатори могу бити квантитативни (којима се мери обим производа/услуга), квалитативни (индикатори квалитета пружених услуга, на пример индикатори ажурности и индикатори задовољства крајњег купца/корисника) и индикатори ефикасности (којима се мери остварење резултата по адекватној цени, на пример индикатор јединичне цене производа/услуге).²⁸⁰ Где год је то могуће, треба користити јасне и директно мерљиве резултате. Када се резултати не могу директно утврдити и оценити, узимају се у обзир индиректне мере реализације.

Када су дефинисани програми и циљеви и успостављена одговорност за спровођење програма, потребно је сагледати у потпуности импликације програмских одлука. Процес програмског буџетирања наставља се у смеру утврђивања расхода у вези са одређеним програмима јер је потребно ангажовати материјалне и људске ресурсе

²⁷⁹ Tagarev, T. (2006). Introduction to Program-based Defense Resource Management. *Connections: The Quarterly Journal* 5 (1), стр. 60

²⁸⁰ Министарство финансија Републике Србије (2014), опт.цит., стр. 17

(инпуте) да би се спровођењем активности реализовали производи/услуге (аутпути) односно предвиђени резултати. Анализа расхода пружа менаџменту потребне информације на основу којих се разматрају постојећи програми, али и алтернативне могућности које могу настати из промена програма или варијације у трошковима. Битно је да се детаљно размотре трошкови одређеног програма и његових алтернативних опција, које могу бити спроведене са истим износом ресурса. Циљ је да се добије увид и развије свест о трошковима програма и на тај начин олакша доношење текућих и будућих одлука. Стога, детерминисање алтернативних начина остварења циљева и утврђивање користи и трошкова за сваку појединачну алтернативу, представља велику предност овог концепта. Затим се, полазећи од жељених циљева, очекиваних исхода и трошкова програма врши идентификација потреба програма за ресурсима што омогућава формирање реалних захтева за ресурсима који се могу посматрати за сваки алтернативни програм понаособ.

Програмска структура обезбеђује основу за избор између расположивих и изводљивих алтернатива за постизање циљева, као и фокус на резултатима програма.²⁸¹ Избор се базира на селекцији алтернатива по принципу максималне нето вредности или нето друштвене користи програма. Евалуација алтернативних праваца будуће акције у оквиру расположивих ресурса јесте можда најкритичнија тачка програмског буџета. Програме је потребно груписати у складу са њиховим доприносом остваривању истог или сличног циља што значи да програми међусобно конкуришу за добијање потребних средстава за њихову реализацију. Утврђивање приоритета алтернативних програма је изузетно комплексан процес, који укључује разматрање субјективних и објективних фактора. Сврха системског прегледа алтернативних програма је сагледавање свих потенцијалних исхода и последица у контексту расположивих ресурса. Евалуацијом алтернативних програма обезбеђује се сагледавање њихових циљева у односу на примарни циљ пословања. На основу идентификовања и упоређивања више алтернативних програма проналази се оптимални и адекватни програм који је највише усклађен са мисијом и жељеним исходом, који је изражен у мерљивим терминима.

²⁸¹ Bellamy, S., Kluvers, R., (1995), опт. цит., стр. 41

3. Фаза буџетирања има оперативан карактер. У овој фази долази до интеграције расположивих финансијских ресурса са конкретним и приоритетним циљевима и активностима. У фази буџетирања врши се превођење одлука о програму у програмски буџет, односно расположива финансијска средства се распоређују у складу са дефинисаним програмима. Програмски буџет је веома флексибилан и његово креирање се заснива на улазним и излазним варијаблама, као и њиховим комбинацијама. Приликом израде програмског буџета потребно је водити рачуна о његовој кредибилности и реалистичности, да је заснован на одговарајућим стратешким циљевима, да је извршавање буџета могуће, да је програмски буџет транспарентан и да се може контролисати.²⁸²

4. Евалуација програмског буџета подразумева разматрање остварених резултата програма у односу на постављене циљеве и жељене резултате. Процена успешности врши се на основу унапред утврђених критеријума односно индикатора учинка. Евалуацијом програмског буџета добијају се одговори на питања о искоришћености расположивих средстава, као и о остваривању жељених резултата на основу коришћења тих средстава. У овој фази процењује се прогрес у остварењу постављених циљева, утврђују одступања од очекиваних резултата и указује на постојеће и потенцијалне проблеме. Уколико постављени циљеви нису остварени, дају се предлози и препоруке шта би требало променити, на пример промена износа расположивих средстава, реструктурирање програма и сл. Анализа треба да укаже које су програмске активности извршене у потпуности, које делимично, а које су изостале, које активности је потребно променити, прекинути или предузети неке потпуно нове како би се обезбедило остварење постављених циљева. При евалуацији успешности односно ефикасности и ефикасности програма веома је битно обезбедити објективност. Резултати евалуације програмског буџета користе се у будућем циклусу програмског планирања и буџетирања.

3.2.4.3. Евалуација програмског буџетирања предузећа

Програмско буџетирање има очигледних предности и добрих страна, међу којима на првом месту треба споменути његову оријентисаност на резултате и остварење циљева

²⁸² World Bank, (2005), Public Financial Management: Performance Measurement Framework. Washington: PEFA Secretariat, стр. 2.

који одражавају мисију и визију будућег развоја предузећа, при чему, дугорочни планови служе као оквир за краткорочне планове и активности. Овај концепт буџетирања омогућава успостављање јасних узрочно–последичних односа између утрошених ресурса и остварених резултата односно лакше разумевање везе између потребних средстава, стратегије, програма и резултата. Стога, програмско буџетирање доприноси већој транспарентности и одговорности пружањем увида у то на шта се средства троше. Оно омогућава ефикаснију и рационалнију алокацију ресурса ради реализације конкретних циљева и, самим тим, олакшава приоритизацију издатака и доношење одлука о алокацији ресурса. Главни принцип програмског буџетирања јесте рационалност приликом избора алтернативних начина за реализацију активности. Програмско буџетирање обезбеђује рационалан оквир за доношење одлука, који има за циљ унапређење система расподеле средстава и води бољој организационој прилагодљивости у савременом променљивом окружењу. Програмско буџетирање омогућава проналажење најефикаснијег програма и омогућује константно праћење остварених резултата. Како се на почетку процеса буџетирања дефинишу циљеви и очекивани резултати, у било ком тренутку могућа је контрола остварења резултата. Ради се о јасном и прецизном механизму за праћење расхода и за мониторинг коришћења ресурса у оквиру програма. Програмско буџетирање обезбеђује идентификовање области где је могуће остварити уштеде или где је потребно више средстава. Тиме се омогућава реалокација ресурса ка продуктивнијим областима, уколико се на тај начин обезбеђује испуњење постављених циљева.

Програмско буџетирање има и својих недостатака и ограничења. Као главни недостатак, због кога је овај концепт буџетирања релативно слабо заступљен у пракси, наводи се његова сложеност. Његова имплементација представља сложен задатак, који захтева значајне промене организационе структуре предузећа, огромну количину информација које треба обрадити и обуку менаџмента и осталих запослених. Програмско буџетирање захтева одговарајући број запослених са специфичним знањима и вештинама, што је изазов за предузећа јер је за стварање експерта потребно време и што је важније, финансијска средства.²⁸³ Иако је програмско буџетирање сложен процес, приказ и формат

²⁸³ Manole, R., (2010), PPBES process overview - considerations regarding its implementation and use, National Defense University „Carol I” Publishing House, Bucharest, стр. 36

програмског буџета су прилично разумљиви и лицима која нису експерти за буџетирање, рачуноводство и финансије. Значајан недостатак односи се и на високе трошкове имплементације који, између осталог, укључују и трошкове анализе и обуке аналитичара, трошкове рада запослених који утросе пуно времена на активностима везаних за буџетирање и сл. Такође, потребно је пуно времена и напора, доста преданог и одговорног рада професионалаца, да би предности примене овог концепта били уочљиви у пракси.

Пракса програмског буџетирања је у основи иста у свим областима, и у јавном сектору, агенцијама, и у корпорацијама, тј. приватном сектору, све док је основни циљ буџетирања објективно мерење и најмање користи сваког потрошеног долара²⁸⁴ односно новчане јединице. Његова примена је најзаступљенија у области здравства, образовања, научно–истраживачког рада, одбране и сл. Такође, у грађевинарству је препознато као једна од менаџмент техника које могу да реше проблем прекорачења рокова активности и пројеката.²⁸⁵ Програмско буџетирање постаје све актуелније у нашој земљи пошто је примена програмског буџета предвиђена за све буџетске кориснике, од 2015. године Законом о буџетском систему Републике Србије. Програмско буџетирање је постало обавеза предвиђена законом у Србији са циљем интегрисања система, успостављања јединствене буџетске методологије и консолидовања података у вези са јавном потрошњом земље, имплементације трезора као нове институције у систему јавних финансија и стварања услова за остварење буџетске дисциплине.²⁸⁶

²⁸⁴ Hagen, J., (1968), Program Budgeting. Center for the Study of Evaluation, Los Angeles, California, доступно на: <https://www.cse.ucla.edu/products/reports/R007.pdf>, (приступљено 17.12.2014.)

²⁸⁵ Oladiran, J. O., Adenuga, A.O., (2007), Exploring the Application of Programme Budgeting Management Technique in Selected Construction Companies in Nigeria, доступно на: <https://ir.unilag.edu.ng/handle/123456789/7658>, (приступљено 09.07.2016.)

²⁸⁶ Закон о буџетском систему Републике Србије („Сл. гласник РС“, бр. 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012, 62/2013, 63/2013 - испр., 108/2013, 142/2014, 68/2015 - др. закон и 103/2015)

III СИСТЕМ БУЏЕТИРАЊА ПРЕДУЗЕЋА ЗА НОВО ПОСЛОВНО ОКРУЖЕЊЕ

Главна карактеристика услова пословања данашњих предузећа јесу честе и интензивне промене, како унутар предузећа, тако и у његовом окружењу. Те промене су у стручној литератури окарактерисане као ново пословно окружење, а у центар пажње је стављено истраживање његових покретачких фактора, где се као најкритичнији најчешће издвајају: информациона револуција, технологија и глобализација.²⁸⁷ Промене у окружењу све више доводе до закључака да коришћење традиционалних управљачких техника, концепата и модела не може да обезбеди ефикасно пословање предузећа, пре свега због чињенице да они нису у могућности да прате сталне и све брже измене услова пословања. То доводи до неопходности да предузећа развију нове управљачке инструменте који би били у складу са новим пословним окружењем па, између осталих, и нове концепте буџетирања предузећа.

Системи и процеси буџетирања који се и даље користе у бројним предузећима развијени су пре много година, за потребе пословања у индустријској ери, која је била релативно статична и једноставна за разумевање. Постиндустријски пословни амбијент је много турбулентнији, па се и традиционални системи буџетирања, као „производи“ индустријске ере, морају адаптирати новонасталим условима пословања. Покушаји предузећа да у турбулентном окружењу креирају дугорочне, статичне (фиксне) буџете чине се чак помало наивним и бесмисленим. Основни недостатак традиционалних буџета огледа се у чињеници да они нису у складу са потребама савременог пословања, односно да више нису у могућности да задовољавају потребе савремених предузећа. Стога, не изненађују све чешћи и гласнији позиви да се нешто предузме како би се суштински унапредио процес финансијског планирања и буџетирања. Позиви за акцију долазе од теоретичара, али и директно од извршних директора (енгл. CEO), финансијских директора (енгл. CFO), менаџера пословних јединица и сл. Такође, не изненађује ни чињеница да ова

²⁸⁷ Антић, Љ., Новићевић, Б., (2011), опт.цит., стр. 380

иницијатива има приоритет у односу на друге финансијске и пословне иницијативе.²⁸⁸ Стога, буџетирање предузећа за ново пословно окружење постаје главна тема истраживача и практичара и привлачи много пажње у стручним круговима како би се потпуније испунили захтеви данашњег високо конкурентног и веома динамичног окружења.

1. Буџетирање предузећа у новом пословном окружењу

Глобализација и нагли развој информационих и телекомуникационих технологија током последњих деценија довели су до значајних промена у пословном окружењу предузећа. Ове промене захтевале су прилагођавање великог броја сегмената пословања па и управљачких инструмената, између осталих и буџетирања предузећа. Промене у пословном амбијенту довеле су до појаве великог броја изазова који се постављају пред систем буџетирања и постављају као императив неопходност креирања нових концепата буџетирања, пре свега због лакшег и бржег одговара на тржишне промене, јачања конкурентности предузећа и његовог ефикаснијег пословања.

Упркос чињеници да су традиционални буџети доживели значајан напредак у односу на њихов оригинални облик из двадесетих година прошлог века, новонастали тржишни услови ставили су акценат на неке друге аспекте, који нису обухваћени у традиционалним буџетима.²⁸⁹ У условима високог ризика и неизвесности, сталних технолошких промена, раста конкуренције, стављања све већег акцента на управљање неопипљивом имовином и сл., традиционално буџетирање постало је неефикасан управљачки инструмент. Стручњаци у овој области у највећој мери критикују традиционално буџетирање због његове неадекватности као решења за потребе пословања у новом пословном окружењу односно немогућности да одговори на нове тржишне императиве.²⁹⁰ Традиционални буџети усмеравају понашање менаџера у правцу достизања унапред дефинисаних финансијских циљева. Са друге стране, савремени услови пословања уместо достизања финансијских циљева захтевају улагање напора и то свих

²⁸⁸ Доступно на: <http://www.pwc.com/us/en/increasing-finance-function-effectiveness/publications/financial-planning-realizing-the-value-of-budgeting-and-forecasting.html>, (приступљено 15.10.2016.)

²⁸⁹ Ekholm, B.-G., Wallin, J. (2000). Is the annual budget really dead? *European Accounting Review*, 9 (4), стр. 520

²⁹⁰ Bunce, P., Fraser, R., Woodcock, L., (1995), *опт.цит.*, стр. 255

запослених у правцу континуалног побољшавања конкурентских стратегија и процеса усмерених ка потрошачима.

Карактеристике које би требало да имају системи буџетирања предузећа у новом пословном окружењу можда се најбоље могу искристалисати кроз сагледавање слабости и недостатака традиционалног буџетирања. Они се могу сумирати у следећих 12 најчешће цитираних недостатака, приказаних у Табели број 5, који се могу сврстати у три²⁹¹ категорије: слабости везане за пословни процес, конкурентску стратегију и организационе способности.²⁹²

Табела 5. Слабости буџетских система

Пословни процес
Припрема буџета је дуготрајан и скуп процес.
Буџети се развијају и ажурирају сувише ретко, најчешће годишње.
Буџети се заснивају на неоснованим претпоставкама и нагађањима.
Буџети охрабрују буџетске игре и дисфункционална понашања.
Конкурентска стратегија
Буџети ограничавају флексибилност и способност предузећа да брзо реагује на промене у окружењу, због чега често представљају препреку променама.
Буџети су ретко стратегијски оријентисани и често су контрадикторни.
Буџети додају малу вредност, посебно уколико се у обзир узме и време које је потребно за њихову израду.
Фокус буџета је на смањењу трошкова, а не на стварању вредности.
Организационе способности
Буџети наглашавају вертикалну команду и контролу.
Буџети ојачавају границе између делова предузећа пре него што охрабрују дељење знања.
Буџети не одражавају мрежне организационе структуре које предузећа све чешће усвајају.
Буџети чине да се запослени осећају потцењено.

Извор: Neely, A., Bourne, M., Adams, C., (2003), Better Budgeting or beyond budgeting? Measuring Business Excellence, 7 (3), стр. 22-28

²⁹¹ Већина теоретичара слаже се са наведеним недостацима традиционалног буџетирања, док разлике постоје у погледу разврставања у поједине категорије. На пример, Hansen слаботи традиционалног буџетирања сврстава у категорије: време, процес и повезаност са људским ресурсима. Видети: Hansen, S., (2011), A Theoretical Analysis of the Impact of Adopting Rolling Budgets, Activity-Based Budgeting, and Beyond Budgeting, European Accounting Review, 20 (2): 289-319

²⁹² Neely, A., Bourne, M., Adams, C., (2003), Better Budgeting or beyond budgeting? Measuring Business Excellence, 7 (3), стр. 22-28

Традиционалне буџете карактерише неефикасност с обзиром да њихова припрема представља дуготрајан и скуп процес. Истраживања су показала да процес буџетирања одузима у просеку између 20 и 30 % укупног радног времена менаџера, док припрема традиционалних буџета просечно траје 110 дана²⁹³, што је у данашњем турбулентном окружењу предуго. Постоје и компаније у којима процес буџетирања траје и од 6 до 8 месеци. Многе компаније почињу процес израде буџета у лето текуће календарске године и неће га завршити до новембра, децембра или, у неким случајевима, након што је буџетски период већ почео.

Један од недостатака традиционалног буџетирања огледа се у чињеници да се буџети већине предузећа креирају једном годишње, при чему већина запослених, који су укључени у њихову припрему, овај задатак сматра напорним и досадним. Буџети се по правилу односе на период од годину дана, при чему се они веома ретко ажурирају током тог периода, иако се у окружењу дешавају значајне промене које могу довести до тога да они изгубе на практичној примењивости још током првог месеца њихове имплементације. Традиционални буџети су често делимично или потпуно засновани на непотврђеним претпоставкама. У ситуацијама када претпоставке нису изнете на експлицитан начин, ограничена је могућност квалитетне анализе варијација и контроле. У великом броју случајева менаџери на вишим хијерархијским нивоима доприносе овом недостатку доношењем арбитрарних одлука о смањењу или повећању буџета за одређени проценат.

Велики проблем традиционалних буџета огледа се у чињеници да они охрабрују буџетске игре и дисфункционална понашања. На пример, дисфункционално понашање огледа се у непотребном трошењу новца на крају буџетског периода како би се избегао његов губитак у следећем буџету (синдром потрошити новац или га изгубити), намерном одлагању неопходних трошкова, дефинисању циљева који су лаки за достизање и сл. Овакво понашање често се јавља у ситуацијама када је остваривање циљева који су дефинисани буџетом у директној вези са наградама и бонусима који се исплаћују појединцима или тиму. Велики број студија потврдио је чињеницу да већина запослених који учествују у буџетирању покушава да максимизира своју личну добит током процеса

²⁹³ Neely, A., Sutclif, M., Heyns, H., (2001), *опт.цит.*, стр. 8

буџетирања. У ситуацијама када су овакав начин размишљања и жеља за остваривањем личне користи распрострањени кроз цело предузеће, жеља за побољшањем пословања и развојем предузећа одлази у други план, а чак се и у потпуности може изгубити.

Буџети су традиционално фокусирани на постизање постављених циљева и сва пажња предузећа усмерава се у правцу остваривања буџета, иако се некад дешава да се буџетом поставе и наметну погрешни циљеви. Истински фокус предузећа не би требало да се огледа у остваривању постављених буџета по сваки цену, већ у побеђивању конкурената са којима се оно бори на тржишту. У традиционалним приступима буџетирању тешко и ретко се указује прилика и пружа могућност за измену, корекцију или ажурирање буџета након што он буде прихваћен, без обзира на обим и значај промена које се дешавају у окружењу. Ова чињеница представља велико ограничење које умањује флексибилност предузећа и његову способност да се прилагоди променама у захтевима потрошача, као и другим претњама и приликама које му се указују у окружењу. Стога, традиционални буџети представљају препреку иновацијама, континуираним побољшањима и успеху, пре свега због чињенице да је примарни фокус на начинима како остварити буџет и финансијске циљеве, а да се много мање пажње посвећује начинима како максимизирати потенцијале којима предузеће располаже.

Приликом израде традиционалних буџета не постоји довољно стратегијског фокуса, пре свега због чињенице да њихови креатори нису у могућности да стратегијски размишљају због превеликог акцента који се ставља на остваривање краткорочних циљева, док се дугорочни успех предузећа ставља у други план. Традиционални буџети показују тенденцију усмеравања пажње на интерне процесе у предузећу и притом скрећу фокус са стратегија или активности дугорочног планирања које се баве нефинансијским показатељима, попут задовољства потрошача или дугорочног генерисања вредности. Другим речима, „миопија“ чини да стратегијски циљеви постану мање релевантни. Између традиционалног буџетирања и стратегијског приступа пословању постоје значајне, често непремостиве разлике. Студија коју су током 2001. године објавили Kaplan и Norton указала је на чињеницу да 60% испитаних предузећа не успоставља никакву везу између стратегија и буџетирања, док 85% менаџерских тимова у предузећима која користе

традиционално буџетирање проводи мање од једног сата месечно у решавању проблема који су повезани са стратегијом.²⁹⁴

Недостатак који се огледа у томе да буџети додају малу вредност представља, пре свега, последицу чињенице да се много више времена троши на њихову израду, него што се троши на анализу буџета. Менаџери средњег нивоа и тимови које они воде, понекад проводе недеље у прикупљању података и припремању материјала за припрему буџета, након чега менаџери задужени за доношење буџета проводе још више времена у консолидовању, ревидирању и дистрибуирању буџета. Стога, буџет постаје годишња бирократска процедура пре него метод који би подстакao креативно размишљање како да предузеће генерише вредност.²⁹⁵

Традиционални буџети су пре свега усмерени у правцу смањивања трошкова, што представља један од основних разлога због којих они често не пружају жељене резултате у смислу стварања вредности. Суштина овог проблема огледа се у чињеници да традиционално буџетирање додаје ограничену вредност и да се креирање нових вредности често у потпуности занемарује. Фокусирање буџета на годишње финансијске перформансе често узрокује неусклађеност са стратешким и оперативним одлукама које наглашавају нефинансијске циљеве.²⁹⁶ Буџети не могу да измере, а понекад чак и гуше, раст неопипљиве имовине предузећа, која се у савременим условима пословања посматра као један од кључних покретача његовог успешног пословања. Буџети су по правилу бирократски документи који су често фокусирани на испуњавање форме, уместо на проналажење креативних начина креирања вредности за предузеће.

Како процес буџетирања прати организациону структуру предузећа, буџети су често наметнути од стране највиших нивоа менаџмента. Топ менаџмент жели да држи под контролом све ресурсе и активности у предузећу и посматра буџете као средство које то треба да им омогући. На тај начин, традиционални буџети јачају вертикалну хијерархију и

²⁹⁴ Kaplan, R., Norton D., (2001), *The Strategy-Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Competitive Environment*, HBS Press, Boston, стр. 13

²⁹⁵ Holtkamp, R., (2016), *Should we go beyond budgeting?* Master Thesis, Faculteit der Economische Wetenschappen, Erasmus University Rotterdam, стр. 40

²⁹⁶ Шљивић С., Војтески-Клијенак Д., Павловић М., (2013), *Корпоративно буџетирање: важност за конкурентност српских предузећа*. *International Review*, no. 3- 4, стр. 72

контролу рада запослених уместо да их мотивишу и охрабре да иновативно размишљају и да улажу напоре у правцу развоја пословања и остваривање циљева предузећа као целине. Буџети у значајној мери ојачавају границе међу појединим деловима предузећа, пре свега, због чињенице што они мотивишу сваког запосленог и поједина одељења да достигну циљеве који су пред њих постављени, игноришући притом активности у правцу остваривања заједничких циљева. На овај начин се, скоро у потпуности, дестимулише дељење знања у оквиру организације, а мали број активности у области сарадње међу деловима предузећа спречава настанак потребне синергије.

Савремени услови пословања намећу предузећима неопходност формирања мрежних организационих структура у циљу коришћења предности које са собом носи стварање стратегијских алијанси и партнерстава који су усмерени у правцу креирања вредности за потрошаче и испоруке квалитетнијих производа и услуга. Традиционално буџетирање не може да их подржи, већ уместо тога промовише централизовану контролу која се ограничава искључиво на појединачно предузеће. Традиционално буџетирање спречава јачање способности запослених и пружање прилике сваком запосленом да, у складу са својим знањима и вештинама, допринесе остваривању стратегијских циљева предузећа. Овај приступ запослене у великом броју случајева третира искључиво као трошкове који се морају минимизирати, а занемарује чињеницу да се ради о интелектуалном капиталу односно ресурсу у чији се развој мора улагати. Поред тога, традиционални приступ буџетирању може деловати одбојно особама које у свом раду цене изазове, слободу и аутономију па, самим тим, може бити препрека предузећима да у своје редове привуку квалитетне људе.

На основу описаних недостатака традиционалних концепата, као и бројних истраживања, можемо закључити да буџетирање предузећа у новом пословном окружењу треба да поседује такве карактеристике којима се превазилазе ови недостаци и да се може суочити да изазовима које са собом носе нови пословни трендови. Пре свега, буџетирање предузећа треба да буде екстерно фокусирано. Остварене перформансе треба посматрати у односу на конкуренте, а не у односу на већ застарели буџет. Циљеви треба да су повезани са екстерним мерилима, а не са прошлим перформансама. Сем тога, да би се избегло дисфункционално понашање и буџетске игре, треба намерно одвојити бонусе и зараде од

буџета.²⁹⁷ Такође, битан је и стратегијски фокус. Боље финансијске перформансе на крају не произилазе из бољег финансијског менаџмента самог по себи, већ из постизања и очувања конкурентске предности на тржишту. Веома је битно развити и користити системе за мерење перформанси који, поред финансијских, могу да мере и нефинансијске перформансе. Циљ је да се повећа ефективност и ефикасност буџетирања кроз планирање усмерено на аутпуте, интегрисано мерење перформанси и повећање оријентисаности буџета на тржиште. Тежи се и повећаној флексибилности буџета кроз континуирано планирање и самоподешавање (на пример, самокорекцију) циљева. Буџетирани циљеви треба да буду јасно и реално постављени, разумљиви, изведени из стратегије предузећа и тржишно оријентисани. Напори менаџера треба да буду усмерени ка управљању будућим перформансама, а не на објашњавању прошлих перформанси. Фокус ка прошлим резултатима и ослањање на прошлим претпоставкама додаје малу вредност. Стога, менаџери настоје да предвиде одступања пре него што се појаве и да предузму конкретне акције, углавном нефинансијске природе, које заиста повећавају вредност.

Фокус је и на смањењу бирократског карактера и поједностављењу процеса буџетирања па је оно детаљно само за пословне процесе и сегменте пословања који су кључни за успех предузећа. Предузећа настоје да уведу и адекватна софтверска решења која би омогућила интегрисање комплетног функционисања предузећа, свих пословних процеса и одељења у јединствени информациони систем са јединственом базом података. Тиме би се омогућило брзо, свеобухватно и прецизно генерисање потребних извештаја, уместо губљења времена и дуплирања посла на прикупљању, обради и усаглашавању података из различитих, често и некомпатибилних, апликација и потпрограма.

Императив компанијама које послују у турбулентном окружењу је остварење Just-in-time буџетирања. Ради веће прецизности пројекција и бржег одговора на промене у окружењу користе се разне методе и модели прогнозирања, математички и квантитативни модели, шта-ако приступ и сл. У водећим компанијама развијају се сценарији будућег пословања и то како за сопствено пословање тако и за купце, али и конкуренте. На овај начин уграђује се флексибилност у систем буџетирања и омогућава се лакше и

²⁹⁷ Доступно на: <http://www.pwc.com/us/en/increasing-finance-function-effectiveness/publications/financial-planning-realizing-the-value-of-budgeting-and-forecasting.html>, (приступљено 15.10.2016.)

„безболније“ напуштање примарног буџета и прелазак на алтернативни. Такође се идентификују догађаји који имају улогу „окидача“ и дају сигнал када треба прећи на алтернативни буџет. На пример, банкротство главног купца или добављача, одређено смањење тржишног учешћа и сл.²⁹⁸

Важно је узети у обзир и чињеницу да су промене у условима пословања са собом донеле и значајан раст нивоа општих трошкова који не представљају последицу раста обима производње. Уколико је однос између инпута и аутпута јасно детерминисан, традиционално буџетирање добро функционише. У супротном, оно има примену само у одобрењу одређеног нивоа потрошње за сваку ставку трошкова. Систем буџетирања адекватан за ново пословно окружење никако не сме да игнорише ове чињенице јер то може имати негативне последице по успешност пословања предузећа и реализацију постављених стратегијских циљева.

Међународно удружење контролера формирало је 2007. године радну групу састављену од теоретичара и практичара чији је задатак био утврђивање карактеристика и принципа концепта буџетирања које би могло да задовољи захтеве савременог пословања, а уједно представљају и примере добре, па чак и најбоље пословне праксе. У свом раду, група је размотрила потребе и искуства предузећа различите величине и делатности, анализирала постојеће моделе и концепте, користила студије случаја и бенчмаркинг, прикупљала идеје и мишљења свих релевантних група пословних људи. Као резултат, група је указала на принципе модерног буџетирања који су приказани на Слици број 16 и који се могу поделити у две категорије, а свака категорија има три димензије:²⁹⁹

- Категорија 1 – Препоруке: једноставност, флексибилност и интеграција;
- Категорија 2 – Основе: мапирање ланца вредности, мапирање организације и комуникација намере;

²⁹⁸ Доступно на: <http://www.mckinsey.com/business-functions/strategy-and-corporate-finance/our-insights/just-in-time-budgeting-for-a-volatile-economy>, (приступљено 25.10.2016.)

²⁹⁹ Tschendi, M., Schentier, P. (2012), *Modern Budgeting*, Internationaler Controller Verein, Gauting, Germany, превод: МЦБ Едукација, Београд, стр. 21

Слика 16. Пример препорука и основа за модерно буџетирање



Извор: Tschendi, M., Schentier, P., (2012), Modern Budgeting, Internationaler Controller Verein, Gauting, Germany, превод: МЦБ Едукација, Београд, стр. 21

Препорука је да процес и структура буџетирања буду што једноставнији како би се могли лакше схватити, па самим тим и усвојити. Сем тога, у данашњим турбулентним условима пословања, веома је битно да се процеси и структуре могу лако прилагодити променама, а једноставност им то и омогућава. Како би се поједноставио процес и структура буџетирања, пре свега, треба да постоји јасно дефинисана организациона структура што подразумева да се тачно зна чија је одговорност планирање и буџетирање. У великим компанијама то је најчешће одељење контролинга, а како се величина компанија смањује, одговорност је све више на генералном директору, па и самом власнику. У циљу поједностављења и сам процес буџетирања односно његова структура треба да буду дефинисани. Процедуре, кораци, временски оквири, одговорност и сл. треба да буду јасни и транспарентни. Другим речима, најбоље је да се процес буџетирања мапира. Дефинисане процесе треба анализирати и евалуирати како би се утврдило шта би могло да се унапреди у наредном периоду. Због објективности, евалуацију треба да спроведе не само сектор задужен за буџетирање, већ и топ менаџмент, менаџери нижих

нивоа и остали корисници буџета. Поједностављењу буџетирања значајно доприноси и смањење нивоа детаљности. Након утврђивања постојећег стања у погледу детаљности, треба извршити смањења где год за то постоји могућност. Фокус треба да буде на релевантним изазивачима трошкова и успеха и на неколико кључних индикатора перформанси.³⁰⁰ Притом, треба водити рачуна да ли је на одређеном нивоу детаљности сврсисходна анализа уопште могућа и да ли повећање детаљности има уопште смисла и да ли је од користи. Ипак, и поред препоруке да се ниво детаљности смањи, треба имати у виду да поједина одељења, на пример продаја, могу захтевати виши ниво детаљности. Стога, изабрана софтверска решења и ИТ систем треба да омогуће и пруже увид у различите нивое детаљности. Захваљујући њима и аутоматизацији коју омогућавају, процес буџетирања се убрзава и поједностављује.

Да би било у складу са динамичним окружењем, буџетирање би такође требало да буде флексибилно што се не може остварити без одговарајуће корпоративне и лидерске културе која би промовисала транспарентност, учење на грешкама, вољу за променама и сл. Флексибилни процес и структура буџетирања омогућавају брзо прилагођавање и реаговање на непланиране промене. Проблем нефлексибилности посебно долази до изражаја када се укажу неке повољне могућности на које се врло брзо мора реаговати. Проблем се може решити уколико је успостављен систем одобравања средстава на прагматичној основи. Сем тога, може се поставити посебна ставка у буџету у виду резервних средстава за нове пројекте и изненадне шансе. Менаџери појединих одељења могу конкурисати за та средства подношењем могућих пројеката. Притом је битно да свако одељење укључи овакве буџетске ставке (резервна средства) у своје буџете.³⁰¹ Флексибилно буџетирање подразумева да, уколико у току године дође до крупних промена у окружењу, и буџет треба изменити. Препорука је да се у посебној колони прикаже стари буџет како би се и даље имао увид у првобитне циљне вредности, као и да се не врше сталне ревизије буџета. Повећању флексибилности води и примена шта-ако анализе, сагледавање потенцијалних токова развоја догађаја и развијање могућих сценарија. На овај начин, предузеће може да припреми одговарајуће мере и буде „у

³⁰⁰ Tschendi, M., Schentier, P., (2012), *опт.цит.*, стр. 27

³⁰¹ Tschendi, M., Schentier, P., (2012), *опт.цит.*, стр. 39

приправности“ за сваки могући сценарио. Сем тога, повећава се респонзивност, скраћује време одговора на промене и управљање ризицима постаје много ефикасније.

Интеграција представља веома битну препоруку односно принцип модерног буџетирања. У том смислу, треба развити интегрисано планирање у оквиру кога је успостављена јака веза између планирања, стратегије, извештавања, мера, одлука, система награђивања, ИТ алата и сл. у предузећу. Такође, треба интегрисати и макроекономске индикаторе у систем планирања како би се пратила актуелна дешавања у привреди и благовремено уочило и реаговало на сигнале са тржишта. Интегрисано планирање подразумева да између стратегијског и оперативног планирања постоји снажна повезаност. Циљеве, претпоставке и мере као резултат стратегијског планирања треба уградити у оперативни план као упутства. Са друге стране, и оперативно планирање треба да се интегрише у стратегијско, односно да се резултати и сазнања из оперативног плана уграде у следећи циклус стратегијског планирања.³⁰² Посебну пажњу, уз оправдани опрез, треба посветити интеграцији система награђивања и буџетирања због могућности појаве дисфункционалног понашања. Систем награђивања треба само делимично да се заснива на остварењу буџета, при чему остварења треба посматрати и у односу на претходне године, будуће перспективе и, што је најважније, у односу на конкуренте. Треба поставити реалне, али и изазовне циљеве који ће мотивисати менаџере и непосредне извршиоце да посвећеније и марљивије раде на њиховој реализацији. Интеграциони процеси морају бити подржани одговарајућим софтверима и ИТ системима који „покривају“ све делове предузећа. Применом интегрисаних система пословања и планирања омогућено је формирање јединствене базе података. Поред других предности, овиме је топ менаџмент добио могућност да разним упитима у базу података прати и контролише остварења циљних перформанси и да, уколико је потребно, на време интервенише и предузме одговарајуће мере.

Када се ради о основама модерног буџетирања, најпре треба јасно разумети сопствени ланац вредности и пословни модел што подразумева њихово мапирање. Мапирање пословног модела подразумева његов детаљан опис уз појашњење шта је посао

³⁰² Tschendi, M., Schentier, P., (2012), *опт.цит.*, стр. 56

предузећа, ко су његови садашњи и будући купци и шта је купцима заиста важно. Треба дефинисати циљеве и шта који сектор треба да ради како би допринео остварењу тих циљева. Посебно треба обратити пажњу на уска грла и ограничења (као што је гарантовани рок испоруке) који се само делимично могу променити јер повлаче са собом и веће фиксне трошкове. Тако би се, на пример, изградњом новог производног погона могао повећати производни капацитет. Ипак, уколико је то од великог значаја за раст и развој, уска грла се морају елиминисати без обзира што њихова елиминација захтева веће трошкове и инвестиције, што се мора адекватно и испланирати и буџетирати.³⁰³ При мапирању пословног модела, фокус треба да буде на аутпуту па се полазећи од тако дефинисаних циљева одређују ресурси потребни за њихово остварење. У сваком трену треба имати у виду и конкуренте и њихове резултате, иницијативе, иновације и сл. У том смислу, апсолутне циљеве треба допунити одговарајућим релативним циљевима, као што је, на пример, удео на тржишту, продаја и сл. Међутим, треба имати у виду ограничења везана за примену релативних циљева и чињеницу да није лако доћи до валидних упоредивих података за бенчмаркинг.

Ефективно модерно буџетирање захтева да се изврши и мапирање организације. Једна од основних претпоставки буџетирања односи се управо на његову заснованост на организационој структури. Организациона структура са прецизно дефинисаним хијерархијским нивоима, овлашћењима и одговорностима значајно утиче на одвијање процеса буџетирања. За сваки сектор и организациону јединицу морају се поставити јасни планови и циљеви. Притом је неопходна хоризонтална и вертикална интеграција планова, односно повезивање од врха предузећа па до нивоа сваког запосленог. Препорука је да се спроводи top-down планирање, али уз уважавање оправданих и корисних bottom-up иницијатива. Сем подстицања мотивације, на овај начин могу се искористити и шансе о којима топ менаџмент нема много информација. Bottom-up иницијативе су од посебног значаја код оних предузећа у којима је Управни одбор географски удаљен од оперативног пословања и недовољно зна о специфичностима региона, тржишта или филијала.³⁰⁴ Важно је и да се сваки запослени идентификује са планом, да зна шта треба да ради и који је

³⁰³ Tschendi, M., Schentier, P., (2012), опт.цит., стр. 60

³⁰⁴ Tschendi, M., Schentier, P., (2012), опт.цит., стр. 65-66

његов допринос остварењу буџетираних циљева. Стога, предузеће са јасном и прецизном формалном организационом структуром и са добро успостављеним комуникационим каналима има веће шансе да реализује, па и премаши, постављење циљеве.

С тим у вези је и комуникација намера, као још једна основа ефективног модерног буџетирања. Од виталног је значаја да се намере плана и циљеви појасне и да сваки запослени буде свестан шта планом жели да се оствари. Јасни циљеви и намера плана воде делотворнијем делегирању, лакшем прихватању одговорности и смањењу отпора код запослених. Како је за комуникацију намера битно укључивање запослених, треба водити рачуна да се прави људи на прави начин укључе у одговарајући процес, односно утврдити који запослени треба да преузму које улоге, као и шта подразумева учешће – бити информисан, дати мишљење и/или доносити одлуке. Треба и стално обавештавати запослене и појаснити им зашто се, на пример, спроводи нека мера (на пример, смањење трошкова) или задатак.³⁰⁵ Практична имплементација комуникације намера подразумева и сегмент везан за извештавање. У том контексту, треба обезбедити усмереност ка примаоцима. Без обзира да ли се ради о стандардним или посебним извештајима, они не смеју постати пуки приказ бројева, већ мора да носе јасне поруке са могућношћу даље анализе података и узрочно–последичних односа, као и са могућношћу давања коментара и белешки и њихове интеграције у базу података.³⁰⁶ Треба направити баланс између детаљности и једноставности, али и предвидети специфичности. Тако ће се, на пример, у зависности од хијерархијског нивоа, организационе јединице и сл., извештај односити на специфичне аспекте, случајеве и временске интервале.

Очигледно је да не постоји неко универзално буџетирање за сва предузећа, већ разлике постоје и у предузећима из истог сектора која су сличне величине и организације. Ипак, описани принципи представљају смернице и основне вредности планирања које треба да важе за сва предузећа. Њиховом применом, присутна је могућност да се над конкурентима стекне предност у припреми за будућност. Стога, предузећа треба да наставе да интензивно раде на развоју и унапређењу планирања и буџетирања.

³⁰⁵ Tschendi, M., Schentier, P., (2012), опт.цит., стр. 70-71

³⁰⁶ Tschendi, M., Schentier, P., (2012), опт.цит., стр. 72

2. Пословне перформансе као основ имплементације стратегије

Перформанса представља један од данас најчешће коришћених термина. Примењује се у свим аспектима свакодневног живота одражавајући напредак у остварењу жељених резултата. Ипак, сам појам перформансе није лако дефинисати с обзиром да постоје бројне интерпретације њеног значења. У том смислу се, на пример, термин перформанса може односити на различите нивое (индивидуална перформанса/учинак, перформанса тима, организациона перформанса) или може да се односи на опште достигнуће (као што су учинци/резултати у спорту), као и да буде мера учинка у односу на конкуренцију.³⁰⁷ У овом делу објашњен је процес управљања перформансама, као и развијање система мера перформанси предузећа како би се јасније сагледала улога пословних перформанси у имплементацији стратегије.

2.1. Дефиниција појма пословне перформансе

У менаџмент теорији и пракси појму пословних перформанси се већ неколико деценија посвећује велика пажња. Ради се о једном од најпопуларнијих појмова у савременој стручној теорији и пракси и централној категорији у стратегијском менаџменту. У домаћој и страниј литератури постоји велики број радова који се бави проблематиком пословних перформанси па постоје бројни покушаји дефинисања самог појма. Ради разумевања суштине и садржине појма, биће дате неке од дефиниција које на мање–више сличан начин указују на значење термина пословних перформанси.

Пословне перформансе могу се дефинисати као оперативна способност предузећа да се задовоље жеље његових кључних стејкхолдера.³⁰⁸ Перформансе представљају послове који се обављају како би се обезбедило да предузеће остварује своју мисију.³⁰⁹ Појам перформанси обухвата сет показатеља који квантитативно или квалитативно описују одређене учинке, доприносе, резултате који се остварују привређивачком

³⁰⁷ Тадић, Ј., (2015), Моделирање управљања перформансама организације предузећа у функцији оптимирања економског успеха, докторска дисертација, Економски факултет у Суботици, Универзитет у Новом Саду, стр. 48

³⁰⁸ Smith, T.M., Reece, J.S., (1999), The relationship of strategy, fit, productivity, and business performance in a services setting, *Journal of Operations Management*, 17(2), стр. 153

³⁰⁹ Langdon, D., (2000), *Aligning performance: Improving people, systems and organizations*, San Francisco:Calif: Jossey-Baas Pfeifer, стр. 13

активношћу предузећа. Перформанса се може дефинисати као успешност организације у постизању постављених циљева и обављању своје мисије, како у погледу ефикасности, тако и у погледу ефикасности. Ради се о вишедимензионалној величини која укључује ефикасност и ефикасност, квалитативне и количинске показатеље, понашање и производе понашања.³¹⁰ Перформансе најчешће представљају стање у коме се предузеће налази, као и стање које оно жели да постигне. Ради се о остварењима односно учинцима које предузеће остварује у различитим областима и аспектима пословања у одређеном временском периоду. Пословне перформансе односе се, не само на резултате процеса тј. аутпуте, него и на особеност улагања тј. инпуте неопходне како би се остварили аутпути, као и на особеност процеса конверзије инпута у аутпуте.³¹¹ На основу претходних дефиниција може се закључити да се појам пословне перформансе најчешће односи на остварене резултате, извршење и исход неког посла. Ипак, савремено поимање пословних перформанси подразумева свеобухватан поглед на пословање односно поред аутпута укључује и инпуте, као и процесе трансформације инпута у аутпуте. Другим речима, пословне перформансе се не односе само на оно што је остварено, већ и како је и чиме то постигнуто, односно оне одражавају одређену специфичност предузећа.

2.2. Процес управљања перформансама предузећа

Несумњиво је да савремени услови пословања захтевају нове менаџмент приступе и концепте. Оштри тржишни услови последњих деценија и сталан притисак на менаџере предузећа да се изборе са конкуренцијом и унапреде перформансе предузећа истакли су у први план потребу за применом концепта управљања перформансама. Управљање перформансама најпре се користило као инструмент за периодичну евалуацију остварених резултата запослених. Временом, концепт је еволуирао и постао свеобухватни, континуирани, системски процес достизања и унапређења перформанси ради остваривања постављених стратегијских циљева. Најједноставније речено, управљање перформансама представља све оно што предузеће ради како би остварило и побољшало своје перформансе, односно како би побољшало своју ефикасност и ефикасност.

³¹⁰ Томић, М., (2016), опт.цит.,стр. 68

³¹¹ Пешаљ, Б., (2006), Мерење успешности предузећа - традиционални и савремени концепти, Центар за издавачку делатност Економског факултета у Београду, стр.8

Управљање перформансама предузећа подразумева интегрисани приступ и захтева заједничко деловање менаџера и запослених ка остваривању планираних резултата. Самим тим, неопходна је континуирана и јасна комуникација како би запослени потпуно схватили шта треба да раде и како би препознали свој допринос у остваривању циљева предузећа. Управљање перформансама омогућава да се јасно разуме шта за конкретно предузеће представља успех и обезбеђује да сви у предузећу ефикасно раде како би се тај успех остварио. Основна сврха управљања перформансама јесте развити потенцијале запослених, како би побољшали своје перформансе и, кроз усклађивање и повезивање индивидуалних циљева и одговорности са пословним стратегијама и циљевима, унапредили перформансе предузећа. Циљ је успоставити културу високих перформанси у којој ће појединци и тимови преузимати одговорност за континуирано унапређење пословних процеса, као и својих сопствених вештина и доприноса, у оквирима који обезбеђују ефективно лидерство.³¹² Да би се успешно управљало перформансама предузећа, потребно је адекватно реализовати следеће фазе самог процеса: планирање перформанси, мерење перформанси, анализа и извештавање о перформансама и побољшање и унапређење перформанси.

Планирање перформанси представља почетну етапу процеса управљања перформансама предузећа и подразумева детерминисање циљних вредности перформанси, али и начина за њихово постизање. Полазећи од постављене мисије и визије, утврђује се будуће жељено стање односно циљне перформансе предузећа. Реализација овог почетног елемента процеса управљања перформансама није нимало једноставна и, поред дефинисања очекиваних вредности перформанси, укључује и идентификовање критичних фактора успешности, одређивање кључних индикатора перформанси, одређивање стандардних вредности перформанси, одређивање и анализирање ризика перформанси.³¹³ Како се кроз процес управљања перформансама врши интеграција индивидуалних и тимских циљева са циљевима предузећа, од кључног значаја је адекватно извршити каскадирање циљева поштујући притом хијерархију циљних перформанси.

³¹² Тадић, Ј., (2015), *опт.цит.*, стр. 54

³¹³ Томић, М., (2016), *опт.цит.*, стр. 71

Детерминисане циљне перформансе представљају основу за конципирање стратегијских опција и подржавајућих планова за њихову успешну реализацију.

Мерење (квантификовање) перформанси представља следећу фазу процеса управљања перформансама. Разлог због кога је потребно мерити перформансе је тај што није могуће управљати оним што се не може измерити. Мерење перформанси подразумева „систематско дефинисање и бирање (квантитативно или квалитативно) мерљивих показатеља, као и добијање њихових мера у одређеним временским размацама, чијим се праћењем током времена могу видети постигнућа и напредовање у постизању претходно постављених циљева“.³¹⁴ Мерење перформанси врши се на основу детерминисаних мерила перформанси која могу бити финансијског и нефинансијског карактера. Због свог значаја, мерење перформанси не сме бити једнократна и привремена активност, већ континуиран процес. Њиме се обезбеђују подаци који представљају основу за утврђивање реализације циљева, праћење прогреса, идентификовање проблема у пословању и начина за њихово решавање, доношење одлука и сл.

На основу резултата процеса мерења перформанси врши се анализирање и извештавање о перформансама. Анализа перформанси обухвата одговарајућа испитивања која су заснована на методолошки различитим приступима и чији је циљ сагледавање тренутног стања, али и тренда кретања пословних перформанси. Основна сврха анализе перформанси представља преиспитивање остварене перформансе кроз истраживање, откривање и анализу одступања у односу на циљни ниво перформанси, као и утврђивање фактора одступања и предлагање мера у смислу дефинисања акција и усвајања програма унапређења. Дакле, анализа перформанси треба да укаже како на одступања и факторе који су довели до одступања, тако и на могућа решења и начине унапређења перформанси.³¹⁵ Након извршене анализе перформанси, заинтересованим стејкхолдерима достављају се извештаји о перформансама на основу којих они могу да стекну увид у пословање предузећа. Извештавање о перформансама може имати формалан и

³¹⁴ Томић, М., (2016), *опт.цит.*, стр.74

³¹⁵ Кахровић, Е., (2012), *Управљање перформансама пословних процеса у функцији повећања ефикасности предузећа*, докторска дисертација, Економски факултет, Универзитет у Нишу, стр. 80

неформалан карактер. Информације приказане у извештајима представљају основу за промишљање о могућностима унапређења будућих перформанси.

Уколико информације из извештаја покажу да је остварена вредност перформансе задовољавајућа, предузеће треба да настоји да очува тај ниво и да пронађе могућност за побољшања у будућности. Међутим, уколико остварена вредност перформансе није задовољавајућа и постоји значајно одступање оствареног од циљног нивоа, треба утврдити разлог одступања и дати предлог за унапређење перформанси. На располагању су две могућности. Уколико се разлог одступања огледа у нереално постављеном циљном нивоу перформанси, требало би га ревидирати тако да се повећа вероватноћа његовог остварења. Друга могућност односи се на корекцију остварених перформанси односно промену стратегије и планова, као и кључних фактора успеха. Дакле, најпре треба развити план унапређења, након чега се врши утврђивање извора унапређења перформанси (унапређење технологије, начина рада, обука запослених, промена културе и сл.). Следећи корак је спровођење унапређења перформанси односно управљање корективним акцијама за шта је најбоље формирати посебан тим који ће бити задужен за унапређење перформанси.³¹⁶ На крају, треба континуирано пратити ефекат предузетих активности и напредак ка циљном унапређењу перформанси које је предвиђено планом унапређења.

Примењујући одговарајући систем управљања перформансама предузеће тежи континуираном побољшању перформанси целе организације, њених тимова и појединаца унутар њих. Одатле, потенцијалне користи од система управљања перформансама огледају се у остваривању циљева који се могу систематизовати у три групе:³¹⁷

- остваривање циљева пословања предузећа као система (повећање усмерености на кључне циљеве власника, усклађивање циљева организације, пословних функција и појединаца, смањење трошкова, повећање продуктивности, подршка у остваривању различитих иницијатива и програма за унапређење укупних перформанси),
- остваривање циљева управљања људским ресурсима (побољшање комуникације о начинима остваривања пословних циљева, повећање мотивисаности у ангажовању

³¹⁶ Кахровић, Е., (2012), *опт.цит.*, стр. 119-122

³¹⁷ Hartle, F., (1997), *Transforming the Performance Management Process*, Kogan Page, стр. 16, према: Крстић, Б., Секулић, В., (2007), *Управљање перформансама предузећа*, Ниш: Економски факултет, стр. 45

запослених, повећање лојалности запослених у организацији, повећање усредсређености на обучавање и учење запослених, стимулисање запослених и сл.) и

- остваривање циљева појединаца (обезбеђивање јасности по питању очекиваних перформанси од појединаца, редовније повратне информације о томе како појединци извршавају своје задатке, знање о томе како менаџери гледају на перформансе подређених, утврђивање могућности за развијање каријере, повећање учешћа запослених у одлучивању и сл.).

Управљање перформансама захтева системски и интегрисани приступ унапређењу перформанси предузећа како би се остварили постављени стратегијски циљеви, као и мисија и визија предузећа. Оно поседује огроман мотивишући и усмеравајући потенцијал с обзиром да значајно утиче на понашање и деловање запослених. Адекватно управљање перформансама сигнализира и открива где леже могућности за даља побољшања па не изненађује да предузећа у којима процес управљања перформансама функционише ефективно и ефикасно постижу супериорније перформансе у односу на она предузећа која не посвећују значајнију пажњу перформансама.

2.3. Развијање система мера перформанси предузећа

Последњих година веома је порасло интересовање менаџмента за управљање перформансама. Постало је јасно да је у динамичним условима пословања неопходан висок степен разумевања перформанси предузећа, а то се може остварити применом одговарајућих мера перформанси. Мерење перформанси представља најмоћнији инструмент за управљање перформансама. Њиме се обезбеђују информације где је предузеће било, где се тренутно налази, где би желело да буде и да ли је тамо стигло, односно шта се и због чега дешавало у прошлости, шта би требало урадити да би се постигле жељене перформансе у будућности и сл. Кроз квантификацију ефективности и/или ефикасности деловања, мерење перформанси омогућава да се дијагностикује стање у коме се предузеће налази и ствара основу за квалитетно одлучивање у циљу континуираних побољшања. Дакле, квантификовање перформанси обезбеђује подржавајућу информациону основу менаџменту у процесу управљања перформансама.

Концепт управљања перформанса предузећа подразумева развијање система који ће помоћи менаџменту да прати да ли је предузеће на правом путу ка остварењу стратегије и постизању стратегијских циљева. Успешна имплементација формулисаних стратегија незамислива је и немогућа без дизајнирања адекватног система за мерење перформанси којим би се подржала реализација усвојених стратегија. Изражавајући стратегију језиком мера, адекватан систем мера перформанси представља моћно средство за имплементацију стратегије који омогућава њено смишљено спровођење преко свих елемената организационе структуре предузећа и подстиче елементе организације на понашање које води ка реализацији стратегије.³¹⁸ Пажљиво одабран систем мера перформанси продукује информације на основу којих се тестирају формулисане стратегије, утврђује степен реализације усвојене стратегије, анализира реализација, предузимају корективне акције и сл. Стога, представља значајан инструмент праћења и контроле ефективности и ефикасности у имплементацији усвојених стратегија.

Развијање система за мерење перформанси предузећа представља сложен и комплексан процес који чине следеће фазе: конципирање система мерења перформанси, са акцентом на избор мерила перформанси, припрема за имплементацију система мерења перформанси, имплементација развијеног система мерења перформанси и проналажење могућности за унапређења система мерења перформанси.³¹⁹ При креирању система мерења перформанси треба поћи од мисије и визије, установљених вредности и стратегијских циљева које предузеће жели да оствари и који уједно представљају основу за детерминисање шта ће се мерити и на који начин. Систем мерења перформанси мора бити развијен из формулисане стратегије предузећа и мора да одражава њен смисао. У супротном, изабране мере перформанси могу створити конфузију и неефикасну алокацију драгоцених ресурса. Мере перформанси морају бити усклађене са пословном стратегијом јер се тиме обезбеђује да предузеће утврди да ли постоји напредак у пословању и да зна колико добро послује. Систем мера перформанси који је у складу са стратегијом даје јасне сигнале свим запосленима који су приоритети у пословању. Такође, када запослени зна да се његов рад мери, настојаће да побољша своје учинке, чиме се у крајњем побољшавају и

³¹⁸ Новићевић Б., Антић, Љ., Стевановић, Т., (2006), опт.цит., стр. 55-56

³¹⁹ Крстић, Б., Секулић, В., (2007), опт.цит., стр. 86-87

перформансе предузећа.³²⁰ Да би обухватање неке мере у систему имало смисла и значаја, она мора бити релевантна, мора да одражава приоритете и да буде повезана са критичним факторима успеха и стратегијским циљевима. Једино такве мере могу пружити потребну основу за управљање перформансама у правцу реализације стратегије.

Избор мера перформанси који највише одговарају одређеном предузећу и његовој стратегији није једноставан. На комплексност проблема указује и чињеница да је за реализацију одређене стратегије потребно обавити разноврсне активности и извршити бројне процесе. Притом се за сваку активност и процес може предвидети већи број мера перформанси које имају различит значај и исказну моћ у приказивању стварности. Менаџмент треба да изабере микс мера које обезбеђују преглед тренутног стања предузећа, које најбоље одражавају критичне стратегијске факторе успеха и указују на њихове узрочно–последичне везе. Систем мерења перформанси треба да пружи увид како у резултате имплементације одређене стратегије, тако и у елементе пословања који су довели до тих резултата. Такође, треба да продукује информације на основу којих ће менаџмент стећи сазнање да ли је и у којој мери предузеће успешно или неуспешно у имплементацији стратегије.

Успех у имплементацији стратегије и реализацији жељеног нивоа перформанси може се пратити и мерити бројним мерама различитог карактера. У том смислу, разликујемо квантитативна и квалитативна мерила перформанси. Квантитативним мерилима перформанси бројчано се описују циљеви предузећа и степен њихове реализације. „Када сте у могућности да измерите оно о чему говорите и да то изразите бројевима, ви о томе нешто знате“.³²¹ Квалитативним мерилима даје се дескриптивна оцена и мери оно што је дескриптивно или тешко мерљиво „језиком бројева“.³²²

Неопходно је да систем мерења перформанси укључи и финансијска и нефинансијска мерила перформанси. Финансијска мерила перформанси изражена су монетарно и подаци за њихово добијање долазе из информационог система финансијског рачуноводства. Она имају значајну улогу у пословно–финансијској анализи (рацио

³²⁰ Новићевић Б., Антић, Љ., Стевановић, Т., (2006), *опт.цит.*, стр. 46-47

³²¹ Niven, P., (2002), *Balanced Scorecard –Step by Step: Maximizing Performance and Maintaining Results*, John Wiley & Sons, Inc., New York, стр. 4

³²² Крстић, Б., Секулић, В., (2007), *опт.цит.*, стр. 76-77

анализи, хоризонталној и вертикалној анализи, анализи трендова, анализи новчаних токова и сл.) с обзиром да обезбеђују општи језик за анализу и упоређивање предузећа. Међутим, запослени на нижим организационим нивоима немају јасну слику о томе како се њихов рад одражава на вредност неког финансијског мерила. Сем тога, она се не могу јасно повезати са стратегијским циљевима и будућим развојем јер су ретроспективна па пружају добар увид у успешност пословања предузећа у прошлости, али врло мало наговештаја о будућем пословању предузећа. Финансијска мерила осликавају тренутну позицију предузећа и имају краткорочну оријентацију, тако да пружају мали допринос остварењу дугорочних циљева и усмеравању предузећа како да добре резултате одржи и побољша. Овим мерилима може се проценити опишљив резултат имплементације стратегије у традиционалним финансијским терминима као што су: продаја и тржишно учешће, принос на инвестиције и принос на имовину, нето добит и принос по акцији.³²³ Дакле, финансијске мере су погодне само за краткорочно одлучивање и корективне акције, јер на основу њих менаџери не могу препознати факторе који доводе до дугорочног успеха њихових предузећа.³²⁴

Нефинансијска мерила перформанси изражавају се немонетарно и подаци за њихово добијање не потичу од информационог система финансијског рачуноводства. У ова мерила спадају: мере физичког обима производње, мерила утрошака, мерила перформанси процеса, мерила флексибилности и иновативности, мерила квалитета производа и сл. Нефинансијска мерила обично рефлектују „неопипљиве“ вредности и активности које унапређују конкурентску способност предузећа, директније су повезана са местом и покретачем акције па њиховим праћењем менаџмент добија целовитији и бољи увид у ефекте својих одлука и акција који се, у крајњем, одражавају и на финансијске перформансе. Дакле, у систему мерења перформанси конкретног предузећа неопходно је да буду заступљена и финансијска и нефинансијска мерила перформанси који су тако повезани да обезбеђују потпуну и јасну слику о остварењима. Такође, потребно је испитати и идентификовати узрочно–последичну повезаност међу њима како би се омогућило адекватно праћење имплементације и успеха стратегије предузећа.

³²³ Новићевић Б., Антић, Ј., Стевановић, Т., (2006), опт.цит., стр. 24

³²⁴ Niven, P., (2002), опт.цит., стр. 6

У савременим условима пословања у којима све већи значај добијају неопишљиви ресурси предузећа јасно се уочава потреба за променом традиционалних система мерења перформанси с обзиром да они више не могу у потпуности информационо да задовоље кориснике и да адекватно одговоре на промене у пословном окружењу. Традиционални системи мерења перформанси заснивају се на финансијским мерилима перформанси и мерењу перформанси предузећа за прошли период, односно заснивају се на рачуноводственом концепту *ex post* добитка. Традиционални приступи мерењу пословних перформанси су углавном једнодимензионални, фокусирани на финансијске мере, оријентисани на краткорочне циљеве, статички и неусклађени са специфичним потребама предузећа.³²⁵ Међутим, савремено пословање наметнуло је као императив развијање система мерења перформанси у складу са актуелним динамичним условима пословања. Савремене системе мера перформанси карактерише истовремена примена финансијских и нефинансијских мерила, вишедимензионални приступ мерењу перформанси, концепт *ex ante* добитка, склад и компромис између краткорочног и дугорочног аспекта пословања и свих хијерархијских нивоа организације, разумевање циљева и своје улоге у њиховом остваривању од стране запослених, повезаност мерила перформанси са стратегијом и кључним факторима успеха, фокус на варијабле које су кључне за управљање и релевантне за имплементацију усвојених стратегија и сл.

У којој мери ће систем мерења перформанси у имплементацији стратегије бити успешан умногоме зависи од степена у коме је процес управљања перформансама интегрисан у самом предузећу, његовој организационој култури и свести запослених. Не постоји неки универзални систем мерења перформанси који би био успешан и применљив на свако предузеће и његове стратегије. Ипак, при развоју система мерења и детерминисању мерила морају се испоштовати одређени захтеви. У том смислу, изабрана мерила перформанси морају бити јасно дефинисана и разумљива за кориснике. Запосленима треба да буде јасно шта се мери и како и на основу којих података се израчунава јер у супротном неће разумети повезаност са својим деловањем и акцијама. Такође, нејасне мере перформанси воде доношењу погрешних одлука. Битно је да мере

³²⁵ Stanković, L.J., Novičević, B., Đukić, S., (2011), Enhancing an enterprise's innovation performance measurement system, *Facta Universitatis, Series: Economics and organization*, Vol. 8 (4), стр. 336

нису двосмислене како не би постојала могућност произвољног тумачења и обмањивања корисника. Ефективне мере перформанси морају бити тачне, проверљиве, правовремене, јасно приказане и лако доступне корисницима. Мере у систему треба да буду међусобно повезане и усклађене, да буду покретачи позитивних промена, да нагласе оно што је добро, а не да истичу шта је лоше и да, у том смислу, оне буду у функцији контроле и кажњавања запослених.

На основу теоријских и емпиријских истраживања може се закључити да не постоји савршен систем мерења перформанси и да свако предузеће треба да развија сопствени оквир и садржај који ће бити прилагођен захтевима интерних и екстерних стејкхолдера. Концептуални оквир треба поставити тако да се може прилагодити у зависности од.³²⁶

- потреба и сврхе мерења у сваком конкретном предузећу,
- нивоа анализе (функција, процес, пословна јединица, предузеће као целина),
- одабраних критеријума и њихове стабилности (еволуција и способност прилагођавања потребама организације),
- временске димензије (краткорочне и дугорочне),
- броја и поузданости мера,
- могућности генерализације и поређења са другим организацијама и институцијама.

Једна од најважнијих карактеристика мерила перформанси јесте деловање и покретање на акцију јер нема смисла мерити одређену перформансу уколико не можемо да променимо резултат. Стога се мора знати у чијем је власништву одређено мерило, односно ко је одговоран за резултат и коју акцију треба предузети у случају пада перформанси.³²⁷ Треба имати у виду да нема сврхе мерити неку перформансу уколико не постоји стандард са којим би се упоредили остварени резултати. То може бити циљна перформанса, просек у грани, прошли резултати, вредност код одређених конкурената и сл. Број мерила у систему треба да буде разуман јер превелики број мерила преоптерећује и збуњује кориснике и не повећава њихово знање о перформансама. Систем мерења

³²⁶ Stanković, L.J., Novičević, B., Đukić, S., (2012), опт.цит., стр. 424-425

³²⁷ Тадић, Ј., (2015), опт.цит., стр. 77

перформанси треба да карактерише уравнотеженост што се остварује употребом мера из различитих перспектива пословања како би се обезбедила целовита слика о предузећу.

Систем мерења перформанси омогућава идентификовање слабих перформанси које захтевају корективну акцију, као и јаких перформанси које ће бити извор будуће конкурентске предности и успеха предузећа. Он генерише повратне информације о исходу предузетих акција и омогућава процену како предузеће својим функционисањем и активностима утиче на стејкхолдере. Стога, треба ближе утврдити садржај и структуру извештаја о оствареним перформансама, кориснике извештаја, учесталост и форму извештавања и сл. Битно је да су извештаји правовремени, разумљиви и да обезбеђују тачне и поуздане информације о критичним факторима успеха како би допринели адекватнијем одлучивању и унапређењу перформанси.

Једном детерминисан систем мерења перформанси није коначно дефинисан систем, већ захтева стални мониторинг, анализе и модификовања како изабране мере не би изгубиле на својој релевантности услед промена у пословању и условима привређивања и последичних промена у стратегији предузећа. Стога, периодично треба извршити ревизију мера што подразумева елиминисање нерелевантних, модификовање постојећих како би им се повећала релевантност и додавање нових.

3. Нови концепти буџетирања предузећа

У складу са променама у пословном амбијенту, рачуноводствена теорија и пракса изнедриле су нове концепте буџетирања предузећа који су компатибилнији са актуелним дешавањима на тржишној сцени, а чија суштина лежи у буџетирању перформанси. У овом делу, биће објашњен концепт „Beyond Budgeting“, буџетирање засновано на перформансама и „Hoshin Kanri“ концепт буџетирања предузећа.

3.1. „Beyond Budgeting“ концепт буџетирања предузећа

Услед бројних практичних проблема и растућег незадовољства традиционалним концептима буџетирања у великом броју предузећа, САМ–I (Consortium for Advanced Manufacturing International) је крајем 1997. године формирао две истраживачке групе које би се бавиле овом проблематиком и које су дошле до различитих закључака. Истраживачка група лоцирана у САД–у добила је назив АВРВ (Activity Based Planning and

Budgeting) група и залагала се за унапређење постојећих система буџетирања. Група лоцирана у Европи, названа BBRT (Beyond Budgeting Round Table) група, zauzela је доста радикалнији став и препоручила напуштање буџетирања и примену концепта Beyond Budgeting.³²⁸

3.1.1. Основне карактеристике и принципи Beyond budgeting концепта буџетирања

Концепт Beyond Budgeting (BB) развили су двојица консултаната Jeremy Hope и Robin Fraser, који су уједно и оснивачи BBRT.³²⁹ Hope и Fraser су привредне околности везане за настанак BB концепта објаснили на следећи начин: „у времену дисконтинуалних промена, непредвидивих услова и промењивих потрошача, мали број компанија је у могућности да на поуздан начин планира своје пословање. Већина компанија се и даље придржава пословног модела који укључује процес израде годишњих буџета који су засновани на договореним циљевима, претпостављајући да ће потрошачи куповати оно што компанија произведе. Овакве претпоставке више нису валидне у времену када је за губљење лојалности потрошача довољан клик мишем“.³³⁰ Петогодишња студија, коју су спровели Hope и Fraser, обухватила је велики број компанија различитих величина и делатности којима је заједничка карактеристика да су, услед проблема са буџетирањем у новонасталим привредним околностима, у потпуности или делимично напустиле примену буџетирања. У овим компанијама, Hope и Fraser су уочили значајне промене у принципима управљања и пословним праксама и своје напоре фокусирали на промене доминантне културе „уговарања, усклађености и контроле“ усађене у традиционално буџетирање. Као резултат, развијен је генерички модел чију основу чини култура „одговорности, предузетништва и учења“.³³¹

³²⁸ Hansen, S. C., Otley, D.T., Van der Stede, W. A., (2003), *опт.цит.*, стр. 98

³²⁹ BBRT није само истраживачки пројекат, већ и активна мрежа компанија које финансирају даља истраживања и које су у разним фазама имплементације BB модела. Циљеви BBRT су да развије BB модел управљања и да помогне својим члановима да га спроведе. Седиште BBRT је у Лондону.

³³⁰ Hope, J. i Fraser, R., (2003), Who Needs Budgets?, *Harvard Business Review*, 81 (2), стр. 109

³³¹ Abdullah, N., (2008), Budget: planning, control and organizational performance among public-listed companies in Malaysia, Masters thesis, University of Malaya, стр. 48

Концепт ВВ заснован је на 12 принципа (Табела број 6) које треба следити како би се омогућило креирање флексибилног и респонсивног система управљања. Максимални бенефити ове нове менаџмент филозофије би се постигли у идеалном случају када би свих 12 принципа, на којима се овај концепт заснива, било у потпуности имплементирано. Сврха принципа је да инспиришу и буду водич компанијама при имплементацији ВВ. Ових 12 принципа могу се поделити на принципе лидерства и менаџмент процеса. Успешна примена захтева висок ниво њихове усклађености па се често говори о дуалном фокусу на принципе. Без овакве кохезије, организација ризикује да се суочи са озбиљном неповезаношћу између онога што је речено и онога шта је урађено, што је веома опасно за сваку организацију.³³² Принципи лидерства односе се на креирање флексибилне организационе структуре у којој је ауторитет пренет на запослене и дају одговор на питање Како радити. Других 6 принципа односи се на креирање адаптивног управљачког процеса за флексибилну организациону структуру и одговара на питање Шта радити.

Табела 6. Принципи Beyond буџетирања

ЛИДЕРСТВО	УПРАВЉАЧКИ ПРОЦЕС
Принцип 1: Јасне вредности	Принцип 7: Релативни циљеви
Принцип 2: Релативне перформансе	Принцип 8: Релативне тимске награде
Принцип 3: Поверење и аутономија	Принцип 9: Континуирано планирање
Принцип 4: Мрежна организација	Принцип 10: Ресурси на захтев
Принцип 5: Транспарентност	Принцип 11: Координација
Принцип 6: Одговорност	Принцип 12: Контрола

Извор: Никодијевић, М., (2017), Beyond budgeting – нови тренд у буџетирању, Зборник радова – Трендови у пословању 2017, Крушевац, стр. 396

У предузећима која користе ВВ концепт, организациона структура се заснива на мањим јединицама које саме управљају својим радом. Менаџерима јединица је „указано поверење“ и дато им је право и широка овлашћења да воде своје организационе делове на начин како они процењују да је најбоље. Иако им је пружена слобода и могућност да раде на начин који је по њима најбољи, менаџери ипак морају да делују у оквиру вредности, визије и стратегије које су постављене на вишим нивоима. Такође, самостално одлучивање је ограничено и у ситуацијама када се доноси одлука која утиче и тангира све делове предузећа. ВВ предузеће је организовано као мрежа одговорних тимова тако да се избегава хијерархијска контрола и бирократија. Тимови постају независни ентитети

³³² Доступно на: <http://bbbt.org/the-beyond-budgeting-principles>, (приступљено 07.12.2016.)

односно јединице са самосталним управљањем које су фокусиране на потрошаче, тржиште и испоручивање вредности потрошачима. Ове јединице, због своје мање величине, имају и мање сложенију организациону структуру, па су и флексибилније. Оне се брзо прилагођавају променљивим потребама потрошача, неочекиваним приликама и претњама на тржишту. Стога, тржиште постаје кључни фактор који детерминише организациону структуру, а не централизоване функције.

Посебна пажња придаје се развијању тимске посвећености и осећају јединства. Да би се то постигло, управљање се заснива на заједничким и јасним вредностима, а не на детаљним правилима, регулативама и годишњим буџетима. Предузеће треба да створи такву атмосферу која би мотивисала и охрабривала запослене да остваре што боље резултате, посматрано у односу на конкуренцију, а не у односу на унапред дефинисане фиксне циљеве постављене буџетом за одређено одељење или функцију. Рад менаџера се процењује и евалуира након што су познати њихови релативни резултати, при чему се у обзир узимају и дати услови пословања. Жељени резултати дефинишу се динамички, односно могу се усклађивати током године. На овај начин, онемогућава се смањивање мотивације и стагнација запослених и менаџера након постизања унапред дефинисаних циљева. Унапређењу мотивације значајно доприноси и подршка старијих менаџера који постају својеврсни „ментори“ који подстичу и инспиришу људе да остваре високе перформансе. Сем тога, нема традиционалних система контроле са великим бројем правила и процедура који би ограничавали креативност запослених.

Фокус предузећа у којима се примењује ВВ је на побеђивању конкуренције, а не на остваривању бољих резултата у односу на прошлогодишњи буџет. У том смислу, циљеви се постављају у односу на најзначајније конкуренте или упоредива предузећа и континуирано се прилагођавају на основу перформанси конкурената и дешавања на тржишту. Менаџери су укључени у процес постављања циљева, чиме се остварује снажан мотивациони ефекат на њихово понашање. Сем тога, треба охрабрити тимове да поставе амбициозне циљеве, водећи рачуна да се циљеви не претворе у фиксне уговоре.

ВВ предузећа настоје да планирање учине непрекидним и свеобухватним процесом, а не годишњим top-down догађајем. Слично је и са процесом постављања

стратегије који је такође континуиран и одвија се од дна ка врху. Стратегија се континуирано прилагођава условима пословања, на основу сигнала и информација који се добијају из окружења и са тржишта. Најмање једном на свака три месеца менаџери сачињавају ролинг прогнозе које покривају период дужи од краја године (пожељно је б квартала унапред), и то за финансијске и нефинансијске критичне факторе успеха предузећа.³³³ Прогнозе имају висок ниво објективности, с обзиром да не постоји веза између прогнозирања и компензационог система. Систем награђивања заснива се на релативним перформансама, а не на остваривању фиксних циљева. Награде су засноване на резултатима јединица са самосталним управљањем и предузећа као целине, али у поређењу са конкуренцијом. Овакав систем награђивања, заснован на „комбинацији појединачних и групних награда, стимулише тимски дух у оквиру предузећа“.³³⁴

Алокација ресурса у предузећима која примењују ВВ врши се тако што се она стављају јединицама на располагање по потреби, а не кроз годишње буџетске алокације. Менаџери алоцирају ресурсе оним јединицама којима су они најпотребнији и то када су им најпотребнији. Дакле, примењује се *just-in-time*, а не *just-in-case* приступ. Ресурсима се управља водећи се дугорочном визијом тако да се они алоцирају ка активностима које додају односно стварају вредност. Јединице са самосталним управљањем саме одлучују о томе колико им је ресурса потребно да задовоље потребе својих тржишта и на основу тога израђују инвестиционе планове. Виши нивои менаџмента награђују најбоље инвестиционе планове тако што им алоцирају потребне ресурсе. Треба истаћи да не постоје фиксни инвестициони буџети засновани на буџетима из претходне године тако да јединице сваке године имају различите износе на располагању за инвестирање.

Као што се може уочити, ВВ је у свим аспектима управљања усмерен ка тржишту, па је тако и са координацијом. Координација се не врши кроз годишњи буџет који би примораво јединице да остваре наметнуте буџете. Интеракције у предузећу се координирају динамично тако да тимови односно јединице сарађују, деле знања, повезују и усклађују своје ресурсе и капацитете у циљу задовољења потреба потрошача. Јединице са самосталним управљањем могу потребне услуге набављати на екстерном тржишту, као

³³³ Abdullah, N., (2008), опт.цит., стр. 50

³³⁴ Abdullah, N., (2008), опт.цит., стр. 50

и од одговарајућих одељења у централи компаније, на пример одељења за људске ресурсе, системску администрацију и информационе технологије, а на основу уговора о пружању услуга. Одлуку о избору интерног или екстерног добављача доноси свака јединица самостално. На овај начин, одељења у централи подстакнута су да понуде квалитетне услуге по повољним ценама.

ВВ концепт подразумева да су информације брзо и лако доступне свима у предузећу који имају потребу за њима, у тренутку када су им потребне. Другим речима, информације треба да буду транспарентне и „отворене“, односно не треба да постоје хијерархијска ограничења у погледу приступа информацијама. На овај начин, у предузећу се ствара „јединствена истина“ са којом се сви могу упознати. Сем тога, битно је да је информациони систем у могућности да продукује информације које укључују финансијске и нефинансијске индикаторе пословања. ВВ подразумева примену система балансираних мерила перформанси и холистичку евалуацију перформанси која има за циљ учење и развој, а не награђивање.³³⁵ Како се контрола не заснива на одступањима у односу на буџет, већ на релативним индикаторима, треба обезбедити брз и чест фидбек. Може се рећи да су кључни индикатори перформанси постали замена за буџетску контролу.

На основу изнетог, може се закључити да се у основи ВВ принципа налази намера да се буџет елимише било делимично, било у потпуности, чиме се стварају предуслови за флексибилнију и иновативну организацију са фокусом на штедњи. Адекватно усклађивање принципа лидерства и менаџмент процеса омогућава већу усаглашеност стратегије предузећа и њених оперативних активности, већу флексибилност и прилагодљивост, смањење дисфункционалног понашања на релацијама менаџери – запослени и смањење трошкова (кроз смањење потребне радне снаге, времена и новца). На тај начин организацији се омогућава повећање и економске и акционарске вредности.³³⁶ Треба имати у виду да ВВ принципи не представљају „менаџмент рецепт“ и да не постоји нека специјална методологија која је посебно креирана у циљу његове имплементације. ВВ представља филозофију менаџмента која је представљена скупом

³³⁵ Hansen, S., (2011), A Theoretical Analysis of the Impact of Adopting Rolling Budgets, Activity-Based Budgeting, and Beyond Budgeting, *European Accounting Review*, 20 (2), стр. 315

³³⁶ Rickards, R.C., (2006), *опт.цит.*, стр. 65-66

најбољих пракси, почев од креирања организационе структуре и преношења ауторитета на запослене, па до планирања и управљања перформансама.

Предузећа која су напустила традиционални модел буџетирања, у било ком његовом облику, прелазе на примену ове филозофије како би одговориле на сталне промене на тржишту, непредвидиву конкуренцију и растуће захтеве потрошача.³³⁷ ВВ карактерише флексибилан приступ управљању са фокусом на будуће резултате. Он се не ослања на застареле бројеве и нема губљења времена на објашњавању претходних перформанси. Промовише самоорганизацију и самоконтролу, децентрализовани стил управљања који спушта одговорност и доношење одлука на ниже нивое организације, што за резултат има већу продуктивност и мотивацију.³³⁸ На основу претходног, може се закључити да се традиционално буџетирање и ВВ битно разликују у погледу: циљева и награда, планирања и контроле, ресурса и координације, и организационе културе. Разлике у овим аспектима приказане су у Табели број 7.

Табела 7. Разлике између традиционалног и Beyond буџетирања

	Традиционално буџетирање	Beyond буџетирање
Циљеви и награде	Инкрементални циљеви Фиксне стимулације	Еластични циљеви Релативни циљеви и награде
Планирање и контрола	Фиксни годишњи планови Контрола варијансе	Континуирано планирање Ролинг прогнозе
Ресурси и координација	Унапред одређена алокација Централизована координација	Ресурси на захтев Динамична координација
Организациона култура	Централизована контрола Фокус на управљање бројевима	Локална контрола циљева/планова Фокус на креирање вредности

Извор: <http://kfkknowledgebank.kaplan.co.uk/KFKB/Wiki%20Pages/Beyond%20Budgeting.aspx>

Временом је интересовање за ВВ концепт постепено расло на шта указује и број компанија које су прихватиле и имплементирале овај концепт, било у потпуности или

³³⁷ Banović, D., (2005), *опт.цит.*, стр.74

³³⁸ Goode, M., Malik, A., (2011), *Beyond Budgeting: The Way Forward?* Pakistan Journal of Social Sciences, 13 (2), стр. 210

поједине његове делове. Најбољи кандидати за имплементацију ВВ јесу предузећа која послују у нестабилним, неизвесним и високо конкурентним тржишним условима, у којима је интелектуални капитал кључни стратешки ресурс и која су у прошлости већ успешно имплементирала различите управљачке алате попут буџетирања заснованог на активностима, ролинг прогноза или система уравнотежених показатеља. Поред шведске банке Svenska Handelsbanken, као успешан пример примене ВВ може се узети и данска компанија Borealis, једна од водећих светских произвођача полиолефинске пластике полиетилена и полипропилена. Након што је компанија напустила буџет и увела ВВ 1995. године, у периоду од 5 година остварила је своје кључне корпоративне циљеве, међу којима је и смањење фиксних трошкова за 30%.³³⁹ Компаније које примењују овај концепт су и: Statoil, Telenor, Unilever, DM, Spare Bank, American Express и друге. Иако не постоје јасна упутства и кораци за имплементацију, ипак се од пионира у примени може много научити. Стога ће детаљно бити објашњен пример имплементације ВВ у Svenska Handelsbanken.

3.1.2. Студија случаја примене Beyond Budgeting концепта – Svenska Handelsbanken

Пионир у примени ВВ концепта у свом пословању била је шведска интернационална банка, Svenska Handelsbanken (SHB). Упркос чињеници да са више од 800 филијала у 24 земље није претерано велика, уколико се посматра по стандардима међународног банкарства, ова банка већ око 40 година за редом бележи боље перформансе у односу на просечне вредности на тржиштима на којима послује.³⁴⁰ Банка у свом портфолију услуга има услуге корпоративног финансирања, кредитирања физичких лица, потрошачке кредите, животно и пензионо осигурање, инвестиционе фондове, интернет банкарство и сл. Од тренутка када је напустила концепт традиционалног буџетирања почетком 1970-их година, SHB остварује боље пословне резултате од својих скандинавских ривала по свим показатељима, укључујући принос на капитал, зараду по

³³⁹ Hope, J., Fraser, R., Bunce, P, (2003), Budgeting in Business: The ultimate resource. Beijing: Citic Publishing House, стр. 117-118

³⁴⁰ Handelsbanken (2016), Annual Report 2015, доступно на: <https://www.handelsbanken.com>, (приступљено 07.11.2016.)

акцији, задовољство корисника услуга и сл. Банка има и много мањи проценат ненаплативих потраживања у односу на своје најзначајније конкуренте, пре свега због чињенице да се одговорност за ауторизацију кредита преноси на запослене који су у директном контакту са клијентима.

Крајем 1960–их година банка је била у потпуно другачијој ситуацији, пре свега зато што су је напустили клијенти. Анализе тржишта су показале да највећи број клијената који напуштају банку прелази у малу банку на чијем је челу био Jan Wallander, што је навело менаџмент SHB да му понуди посао извршног директора (CEO). Једини услов који је Wallander имао за прихватање понуде огледао се у слободи да спроведе радикалне промене у организацији и стратегији банке. На основу искустава које је стекао на ранијим руководећим местима, Wallander је сматрао да је немогуће предвидети шта ће се дешавати на комплексном тржишту па је, стога, боље уопште и не прогнозирали. Био је убеђен да је много боље управљати пословањем у складу са реалним дешавањима, уместо ослањања на фиктиван буџет који је постављен месецима раније. Гледао је на буџетирање као на непродуктиван и непотребан процес који углавном нема никакве везе са тржиштем и пословном реалношћу. Чак је буџете називао „непотребним злом“.

Након нешто више од четири деценије примене ВВ концепта, SHB има организациону структуру у оквиру које постоје само три нивоа менаџмента: менаџери филијала, регионални менаџери и извршни директор.³⁴¹ Посебну занимљивост представља чињеница да SHB уопште нема формални документ којим је приказана њена организациона структура. Распони контроле у оквиру банке су веома широки. Мањи број одлука које захтевају одобрење највишег нивоа менаџмента веома се брзо и лако преносе захваљујући малом броју управљачких нивоа у организационој структури. Одговор на захтевана одобрења стиже у року који је најчешће краћи од једног дана.

У овој банци спроведена је радикална децентрализација тако да свака филијала делује као мала банка. „Централа банке служи само као подршка, а никако као заповедни

³⁴¹ Норе, Ј., Fraser, R., (2003), опт.цит., стр. 112

централни командни систем“.³⁴² Контролу не врше контролори, већ менаџери и запослени на лицу места. У циљу промовисања осећаја припадности банци и одговорности међу што већим бројем запослених, банка је основала око 600 профитних центара, укључујући регионе и филијале. Свака филијала има слободу приликом одлучивања које ће производе/услуге продавати, дефинисања њихових цена, попушта и тржишног наступа. Притом, све филијале морају да се придржавају „правила“ да трошкови буду на нивоу од око 40% прихода и да сваки запослени треба да допринесе профитабилности банке. За разлику од конкурентских финансијских институција, SHB је формирала децентрализовану функцију маркетинга (осим у случају пласирања нових производа или услуга). Свака филијала је добила аутономију и одговорност за смањивање трошкова, задовољавање потреба клијената и повећање прихода. Захваљујући оваквој организацији клијенти банке у веома кратком року могу добити одговор на постављена питања.

Организациона структура банке је тако установљена да се свакој филијали омогућава да постави своје сопствене циљеве који се заснивају на побољшањима пословања која желе да оствари. Мотивација запослених се додатно повећава и тиме што се региони и филијале банке међусобно такмиче у оствареним перформансама као што су: принос на капитал, укупни профит, профит по запосленом, однос трошкова и прихода и сл. Ови показатељи се користе и при упоређивању са перформансама које су остварили најзначајнији тржишни конкуренти. Региони и филијале улажу максималне напоре како би оствариле најбоље резултате по сваком од показатеља, при чему се тренутни резултати јавно публикују и увек су доступни свим запосленима. Сем тога, приказују се просечне вредности и наводе оне филијале које имају резултате изнад, као и оне чији су резултати испод просека. На овај начин су сви менаџери и запослени упознати са нивоом перформанси који се од њих очекују, при чему такмичарски дух и притисак који ствара остваривање резултата слабијих од просечних играју веома значајну улогу.

Задатак централе банке огледа се у праћењу резултата сваке филијале и региона и то: обима остварених трансакција, профитабилности филијала, флукуације броја

³⁴² Шћепановић, Б., (2014), Буџет није потребан компанијама! (Beyond Budgeting), доступно на: <http://www.mcb.rs/blog/2014/04/17/budzet-nije-potreban-kompanijama-beyond-budgeting/>, (приступљено 02.12.2015.)

клијената, промена у структури производа/услуга који се пласирају клијентима, трошкова, продуктивности и сл. Уколико филијала прекорачи дефинисани опсег варијације појединих индикатора перформанси, она ће бити обавештена о томе од стране централног контролног одељења и биће јој понуђена подршка у анализи и планирању мера за побољшање. Одлуке о мерама које ће бити предузете и даље доноси сама филијала.³⁴³

У „традиционалним“ компанијама, честе су ситуације да се поједини организациони делови међусобно надмећу у циљу добијања што већих ресурса и привлачења клијената. Последица оваквог начина пословања огледа се у чињеници да у оквиру оваквих компанија не постоји култура дељења информација и знања који су од значаја за пословање. SHB има потпуно другачији приступ у ком се акценат ставља на остваривање баланса између сарадње међу организационим јединицама и интерне конкуренције. Сваки клијент додељује се једној одређеној филијали чиме се спречава могућност појаве проблема уколико је већи број филијала укључен у реализацију неке трансакције или услуге за једног клијента. Део профита који банка оствари одваја се у заједничку благајну из које се на крају године свим запосленима исплаћују бонуси, без обзира на њихове индивидуалне резултате и позицију у оквиру банке. На овај начин нико у банци, осим трејдера, не добија финансијске награде на основу достизања унапред дефинисаних циљева, а ни филијале не добијају додатне финансијске бонусе за добре резултате у интерном такмичењу. Подела бонуса на једнаке делове доводи до боље сарадње међу запосленима и дељења свих информација које су од значаја за пословање банке и остваривање већих износа профита. Упркос чињеници да се оваква структура награђивања често посматра као начин да се менаџери који не остварују добре резултате провуку заједно са успешнијим колегама, пракса SHB је показала сасвим супротно. Наиме, отворена организациона структура која је заснована на тимском раду веома брзо открива све оне особе које не остварују задовољавајуће резултате.

Сваки менаџер филијале у SHB има пуну слободу приликом одређивања ресурса који су неопходни за пословање филијале коју он води. Временом је ауторитет и ниво

³⁴³ Daum, J.H., (2002), Beyond Budgeting: A Model for Performance Management and Controlling in the 21st Century? Controlling & Finance, July issue, доступно на : http://www.juergendaum.de/articles/beyond_budgeting.en.pdf, (приступљено 24.12.2014.)

овлашћења који менаџери филијала имају растао тако да, сем дефинисања потребног броја запослених, они сада располажу и правом дефинисања нивоа плата запослених, уговорања услова закупа локала у којима послују експозитуре чијим радом они управљају и сл. У том смислу, уколико, на пример, дође до смањења обима посла у некој од експозитуре или се уведе ново технолошко решење које може да замени неког од запослених, менаџер филијале је особа која, због доброг познавања локалних услова, располаже ауторитетом да донесе одлуку да ли ће запосленог распоредити на неко друго радно место или ће му дати отказ. Иако су неки искусни менаџери очекивали да ће преношење ауторитета у вези са запошљавањем и давањем отказа на ниже нивое довести до повећања броја запослених, догодило се супротно.³⁴⁴ У традиционалним системима буџетирања, нефлексибилни циљеви у погледу трошкова могу имати негативне ефекте на обим пословних активности које се у некој организационој јединици обављају.³⁴⁵ У SHB филијале располажу ауторитетом да доносе одлуке о великом броју значајних питања, попут тога да ли ће приходи који ће бити остварени отварањем нових рачуна бити вредни повећања трошкова које ће таква одлука са собом донети.

Одустајање од коришћења класичног буџета суочило је SHB са неопходношћу развоја веома брзог и ефикасног информационог система који без проблема у сваком тренутку може да прати велики број трансакција. Информациони систем који SHB већ дуго користи у свом пословању пружа могућност праћења профитабилности по регионима и филијалама у реалном времену, ефеката који се дешавају током реализације неке продајне акције, анализе разлога губљења клијената, као и велики број других показатеља и анализа који су значајни за пословање. Овај „паметно осмишљен“ информациони систем представља основу за управљање перформансама. Како утврђује укупан учинак филијала и чини да ове информације буду доступне свим менаџерима у исто време, он омогућава да сваки менаџер буде директно упоређен са колегама, чиме се подстиче мотивација и ствара здрава такмичарска атмосфера.³⁴⁶

³⁴⁴ Sandalgaard, N., Bukh, P. N., (2014), Beyond Budgeting and change: a case study, *Journal of Accounting & Organizational Change*, Vol. 10, No. 3, стр. 415

³⁴⁵ Hope, J. i Fraser, R., (2003), *опт.цит.*, стр. 113

³⁴⁶ Daum, J.H., (2002), *опт.цит.*

SHB припрема кварталне ролинг прогнозе за предвиђање токова готовине. Ове прогнозе, између осталог, приказују да ли се токови готовине побољшавају или не. Захваљујући оваквом начину прогнозирања, менаџмент банке је у сваком тренутку у могућности да јасно сагледа кораке који се морају предузети у случају појаве неког проблема како би се обезбедио адекватан ниво ликвидности. Иначе, припрема ових прогноза спада у домен задатака одељења за финансије, при чему су оне доступне искључиво заменику председника банке и извршном директору.

Упркос чињеници да SHB користи за управљање својим финансијама технолошка решења која су доступна на слободном тржишту, конкурентске предности које ова банка остварује у односу на друге банке представљају последицу начина на који их је она имплементирала у своје пословање. Примена ВВ омогућила је овој банци да на брз и једноставан начин уочи било какве промене које се дешавају у пословању њених филијала и региона, што омогућава моменталну реакцију и предузимање корективних акција како би се спречио настанак већих последица по пословање банке. Мали број хијерархијских нивоа и ефикасан систем контроле пословања спречавају могућност да менаџери прикрију проблеме који се дешавају у оквиру организационих јединица којима они управљају.

3.1.3. Евалуација Beyond Budgeting концепта

На основу претходно описаних принципа и карактеристика ВВ концепта, лако се могу уочити главне предности и користи концепта. На првом месту треба истаћи стварање организационе климе и културе, у којој се менаџери не такмиче између себе, већ им је циљ да надмаше конкуренте и остваре конкурентску предност на тржишту. Примарни циљ у ВВ предузећима представља задовољење купаца. Како менаџери и извршиоци нису под притиском да остваре буџет, имају више времена да се посвете купцима. Ово води повећању присности и лојалности купаца, што у крајњем повећава и профитабилност предузећа. Захваљујући децентрализацији, процес доношења одлука и реаговање на промене у окружењу је много брже. Самостални тимови односно јединице могу самостално да одлучују у оквиру стратешких граница. Услед ове флексибилности, оперативни менаџмент је у стању да делује брзо и благовремено, док предузећа постају способнија да се носе са повећаним нивоом несигурности и ризика.

Значајна корист овог концепта огледа се и у повећању мотивације. Томе доприноси и лидерски стил топ менаџмента који је менторски и подржавајући тако да запослени имају утисак да се професионално развијају. Осим тога, запослени, радом у тиму, мање обављају рутинске и понављајуће послове што такође утиче на њихово задовољство. Како систем награђивања није заснован на буџету, већ на резултатима које тим оствари, дисфункционално понашање у предузећу ређе се јавља. Да би постигли што боље резултате, менаџери и запослени деле знање, идеје и искуства тако да се формира култура која промовише поверење, отвореност и иновативност.

Међутим, и поред бројних предности ВВ, остаје отворено питање због чега се предузећа тешко одричу традиционалног буџетирања? Одговор лежи у недостацима ВВ концепта. Главни разлог због неуспеха присталица концепта да убеди већи број компанија да га имплементирају лежи у недовољно јасној идеји и сувише уопштеним принципима. ВВ представља више менаџмент филозофију, него конкретан инструмент управљачког рачуноводства, као што су балансна карта и АВС.³⁴⁷ Промотери концепта нуде мало тога новог и само комбинују већ познате максиме управљања у „танком“ концептуалном оквиру и продају их као пакете производа/услуга.³⁴⁸ Стога, не изненађује да је само мали број предузећа одлучило да примени ВВ концепт, при чему је још мање предузећа успело да га у потпуности и до краја имплементира. Веома је битно да менаџмент пре доношења одлуке о увођењу испита да ли предузеће послује на високо конкурентном тржишту. Уколико предузеће послује у стабилнијим условима, нема потребе за напуштањем традиционалног буџетирања које у таквим условима сасвим добро функционише. Такође, менаџмент би требало да процени да ли је предузеће уопште у могућности да имплементира поједине, па и све принципе ВВ концепта.

Један од ВВ недостатака односи је на тешкоће и проблеме управљања без буџета. На пример, када се ради о планирању токова материјала у производном предузећу или робе у трговинском предузећу, без буџета, предузеће се може суочити са проблемима везаним за залихе и коришћење капацитета. Сем тога, за процену кредитне способности, банке траже увид у буџете производње, продаје и токова готовине. Исти случај је и са

³⁴⁷ Шљивић С., Војтески-Клијенак Д., Павловић М., (2013), опт.цит., стр. 75

³⁴⁸ Rickards, R.C., (2006), опт.цит., стр. 70

предузећима која су заинтересована за потенцијалне мерцере и аквизиције. Поред тога, кредибилитет менаџмента би могао значајно да се смањи у очима акционара, аналитичара и заинтересованих стејкхолдера пошто они могу да стекну утисак да се информације о будућем пословању прикривају.

С обзиром да не постоје нека општа упутства и објашњења како увести ВВ концепт, свако предузеће мора да пронађе сопствено решење избором одговарајућих менаџмент инструмената и принципа које ће прилагодити својим интерним системима, процесима и организацији. Како се ради о новој пословној филозофији која захтева темељне промене у свим сегментима пословања, не изненађује чињеница да је имплементација праћена високим трошковима. Темељне промене у управљању и организационој култури по правилу су праћене и страхом од промена и отпором од стране запослених, поготово у хијерархијским организацијама. Специфични тип страха и отпора везан за ВВ односи се на запослене у одељењу које се бави буџетирањем и контролингом, с обзиром да топ менаџмент може стећи утисак да они не доприносе вредности предузећа као раније. Отпор се јавља и код менаџера који, сем радикалних промена у начину управљања, морају и да делегирају део своје моћи и контроле.

Имплементација ВВ концепта у први план истиче значај интелектуалног капитала и људских ресурса. Како концепт подразумева делегирање одговорности на запослене, успешна имплементација подразумева да запослени имају довољно знања, вештина и самоуверености како би могли да преузму висок ниво одговорности. Стога, може се јавити проблем код оних предузећа која немају довољно квалитетних стручњака. Запослени имају кључну улогу у имплементацији концепта пошто сви морају да промовишу и подржавају захтеване промене у организационој култури. То није ни мало лако, с обзиром да је скуп вредности, веровања и обичаја постављан годинама и не чуди што ће већина запослених испољити отпор. У том смислу, јако је тешко да предузећа одбаце буџет, с обзиром да су и буџети дубоко укоренењени у организациону културу, те није једноставно прећи на културу децентрализације од које зависи успех имплементирања ВВ.

Иако се често алокација ресурса по потреби истиче као предност концепта, критичари замерају да није јасно по којим критеријумима ће се извршити расподела

ресурса између конкурентских захтева и ко треба да донесе такву одлуку. Такође, сматрају да релативна процена учинка не пружа довољно прецизне информације о конкурентима и да запослени сами по себи, без буџета, неће тежити да стално побољшавају перформансе.

Број компанија које примењују концепт је још увек веома мали и, како показује велики број истраживања, предузећа углавном и даље користе буџетирање и немају намеру да у скоријем периоду напусте процес буџетирања. Заговорници концепта, који је још у раној фази развоја, мораће да истраже и обезбеде више емпиријских података о његовој имплементацији, како успешној, тако и неуспешној, уколико желе да више предузећа усвоји ВВ. Док се не спроведу нова истраживања и студије, можемо рећи да је оправдана сумња у ефикасност концепта. Остају отворена питања:³⁴⁹

- Како би се контролинг обављао без детаљних финансијских пројекција и конкретних бројки, посебно у периоду када се предузеће суочава са кризом?
- У којој мери концепт решава практичне проблеме буџетирања предузећа?
- Да ли конкретно предузеће може да спроведе све промене организационе културе које ВВ подразумева?
- Да ли тражене промене оправдавају високе трошкове и ризике?
- Без детаљних буџета, на основу чега ће се предузеће представити рејтинг агенцијама, учесницима на тржишту капитала и другим стејкхолдерима?
- Да ли је топ менаџмент свестан да прави рад на имплементацији ове нове менаџмент парадигме почиње управо на месту где стручна литература стаје, односно да ли знају да не постоје мапе које би показале најкраћи и најсигурнији пут тј. најбољи начин да се имплементира ВВ?

И поред бројних критика и истицања недостатака, буџетирање ипак опстаје и још увек може да пружи бројне предности предузећима. Dugdale и Lyne на основу резултата свог истраживања спроведеног у 40 компанија, тврде да је буџетирање и даље присутно и да је веома важно за планирање, контролу, координацију и комуникацију. Према резултатима њиховог истраживања буџетирање представља кључни део система контроле

³⁴⁹ Прилагођено према: Rickards, R.C., (2006), опт.цит., стр. 72-73

предузећа.³⁵⁰ У погледу утврђивања реалног стања употребе буџетирања данас и његове корисности, могу се навести истраживања која су вршили Shastri и Stout. Они су на узорку од преко 450 предузећа, где су испитаници били запослени који учествују у процесу буџетирања, испитивали корисност буџета на различитим подручјима.³⁵¹ Резултати истраживања у погледу корисности буџета приказани су у Табели број 8. Истраживање је показало да је буџетирање инструмент који је веома користан за предузећа и, не само да се и даље увелико примењује, него да већина предузећа и нема намеру да га напусти. Такође, истраживања која се баве овом проблематиком указују да мали број испитаних организација (мање од 5%) има намеру да напусти буџетирање у наредних неколико година, већ да се предузећа углавном опредељују за унапређење својих система буџетирања.³⁵² Може се закључити да, иако је буџетирање настало у пословним околностима које данас више не постоје, оно се временом развијало и унапређивало како би одговорило захтевима пословног окружења. Упркос броју и интезитету критика на рачун буџетирања, пракса показује да је буџетирање и даље у широкој употреби и да највећи број предузећа широм света нема намеру да избаци буџетирање из употребе.

³⁵⁰ Dugdale, D., Lyne, S, (2006), Are budgets still needed?, *Financial Management*, 7(11), стр. 32-35

³⁵¹ Малинић, Д., (2011), *опт.цит.*, стр.61-62

³⁵² Ekholm, B-G., Wallin, J. (2000), Is the annual budget really dead? *European Accounting Review*, 9 (4): стр. 537

Табела 8. Резултати истраживања о корисности буџетирања

Пословни циљеви	Веома корисно/ Корисно	Донекле корисни	Није баш корисно/ није корисно	Не знам/ немам мишљење	Број испитаника
Стратегијско планирање	60,0%	24,4%	10,5%	5,1%	488
Процена потребних ресурса/ Оперативно планирање	73,5%	18,7%	3,9%	3,9%	487
Оперативна контрола	84,3%	10,1%	4,1%	1,4%	485
Комуницирање	69,9%	19,0%	8,7%	2,5%	485
Координирање/ охрабривање тимског рада преко пословних сегмената	51,4%	21,6%	21,4%	5,6%	486
Координирање/ охрабривање тимског рада преко пословних функција	53,3%	23,5%	19,1%	4,1%	486
Мотивација	58,8%	24,0%	14,1%	3,1%	483
Награђивање на основу поређења стварних резултата са буџетом	68,1%	14,9%	11,8%	5,2%	483

Извор: Малинић, Д., (2011), Унапређење система буџетирања као извора стицања конкурентске предности. Економске идеје и пракса, бр. 2., стр. 61–62

3.2. Буџетирање предузећа засновано на перформансама

Буџетирање засновано на перформансама (енгл. *Performance Based Budgeting* – *PBB*) представља концепт буџетирања који је настао у јавном сектору у прошлом веку. Иако се идеја јавила још у 1907. години када је Њујоркшки биро за истраживања локалних самоуправа предложио његову примену у циљу лакше и ефикасније контроле трошења буџетских средстава, са применом се у већој мери кренуло тек након 1949. године, када је Hoover Commission у САД–у предложила његову употребу. Међутим, интензивнија примена и популаризација концепта догодила се тек 1990–их година као резултат новог таласа у реформи јавних финансија у САД–у.³⁵³ Због бројних користи који доноси

³⁵³ Lu, H., (1998), Performance budgeting resuscitated: why is it still inviable? Journal of public budgeting, accounting & financial management, 10(2), стр. 153-154

имплементација РВВ, концепт се брзо раширио и у другим земљама, а приватни сектор постао је све заинтересованији за његову примену. Суочени са бројним изазовима и непредвидивим догађајима, са притиском решавања текућих проблема и потребом за брзим и квалитетнијим одлучивањем, менаџмент често губи идеју о основној сврси постојања предузећа и циљу његовог пословања. Повећано интересовање за примену РВВ концепта у значајној мери представља и последицу пословања предузећа у турбулентним пословним условима. Међутим, имплементација овог концепта у приватном сектору представља изазов јер његова примена уопште није једноставна, али ако се адекватно спроведе, користи могу бити вишеструке.

3.2.1. Основне карактеристике и кораци РВВ

Концепт у коме се информације о перформансама повезују са буџетом познат је као концепт буџетирања заснован на перформансама. Овај концепт користи информације о перформансама како би се успоставила веза између ресурса и резултата који се њима остварују, а у циљу повећања нивоа ефикасности и економичности трошења ресурса организације.³⁵⁴ У основи овог концепта налази се претпоставка да систематско извештавање и презентација информација о перформансама предузећа може да унапреди доношење буџетских одлука на тај начин што се избори везани за финансирање фокусирају на резултате. Међутим, РВВ не чине само информације о перформансама, нити информације о одлукама везаним за алокацију ресурса, већ представља свеобухватни процес процене укупних перформанси организације.³⁵⁵

Буџет перформанси користи изјаве о мисији, визији и циљевима како би објаснио на шта се новац троши. РВВ се разликује од традиционалних приступа буџетирању по томе што се фокусира на резултате трошења ресурса пре него на потрошен новац, односно фокусира се на шта је новац потрошен, а не на износ који је стављен на располагање.³⁵⁶ Можемо рећи да РВВ представља било који систем у коме предузеће повезује мерење

³⁵⁴ Robinson, M., Brumby, J., (2005), Does Performance Budgeting Work?, International Monetary Fund, Washington, стр. 5

³⁵⁵ Performance Based Budgeting, (2010), доступно на : <http://www.economywatch.com/budget/types/performance-based.html>, (приступљено 16.12.2014.)

³⁵⁶ Carter, K., (1994), The performance budget revisited: A report on state budget reform. Legislative Finance Paper No. 91. Denver, CO: National Conference of State Legislatures, стр. 2-3

перформанси са процесом буџетирања. Овако схваћено, оно пружа рационалну везу између мерења перформанси и алокације средстава, са могућношћу да се утврди ниво резултата који се може постићи са додатним ресурсима. Стога, представља један од најбољих метода за алокацију ресурса ради постизања жељених резултата и исхода.

Приликом израде буџета перформанси, од кључних доносилаца одлука захтева се да на систематичан начин размотре резултате који ће бити остварени сваком врстом трошкова. Ова форма буџетирања подразумева класификацију трошкова према циљевима (резултатима и исходима), а не само према економским (на пример, плате, добављачи и сл.) и организационим категоријама. Циљ овакве класификације је помоћ менаџменту приликом упоређења трошкова и користи које са собом носи свака од потенцијалних опција трошења средстава.³⁵⁷ Систематском анализом резултата током припреме буџета омогућава се унапређење приоритизације трошкова и подстичу линијски менаџери да ефективније и ефикасније троше расположива средства пошто знају да од перформанси које остваре зависи износ ресурса које ће добити у наредном буџетском циклусу.

PBB системи могу се, у извесној мери, разликовати од предузећа до предузећа у зависности од: примене различитих механизма уз помоћ којих се алокација ресурса повезује са резултатима и коначним исходима, врсте информација о перформансама на које се примарно ослањају, типова мера перформанси и сл.³⁵⁸ Разлике се могу јавити и у зависности од циљева буџетирања. Наиме, нека предузећа од овог система буџетирања очекују унапређење процеса утврђивања приоритета трошкова, док друга предузећа настоје да побољшају ефективност и/или ефикасност. Независно од ових разлика, основе PBB система су увек исте, а чине их.³⁵⁹

- Циљеви. Предузеће треба да развије стратегијски план о томе шта очекује да ће постићи у буџетском периоду. Ради се о конкретним изјавама у вези са жељеним резултатима и исходима.

³⁵⁷ Robinson, M., Last, D., (2009), *опт.цит.*, стр.2

³⁵⁸ Performance-based Budgeting, CLEAR Training Materials, доступно на: http://www.clear-la.org/home/wp-content/uploads/2015/10/CLEAR_PB_Manual.pdf, (приступљено 15.09.2016.)

³⁵⁹ Hager, G., Hobson, A., (2001), Performance – based budgeting : concepts and examples, Legislative Research Commission, Frankfort, Kentucky, стр. 10-11

- Мерење перформанси. На основу стратегијског плана, предузеће треба да развије специфичне, систематске мере перформанси на основу којих може да се сагледа прогрес у испуњењу циљева.
- Повезаност. Циљеви и мере перформанси, као интегрални део процеса буџетирања, омогућавају утврђивање колико је предузеће успешно у остварењу жељених резултата.
- Одговорност. Наглашена је одговорност за остварене резултате. Буџети и извештаји стављају акценат на резултате, а не на инпуте. Како се одговорност заснива на ономе што је предузеће постигло, менаџерима се даје више слободе у избору инпута и алокацији ресурса како би се постигли постављени циљеви.

РВВ, као кључни менаџмент инструмент у савременим условима пословања, не би смело да буде посматрано као изолована иницијатива, већ мора бити имплементирано као део ширих промена које су усмерене у правцу пребацивања фокуса предузећа са интерних процеса на резултате пословања. Ове шире промене укључују промене у организационој структури у циљу повећања фокуса на резултате и побољшање координације, промене које су усмерене у правцу повећања нивоа мотивације запослених и њихове самосталности у раду, као и промене у основи функционисања предузећа које имају за циљ јасније дефинисање одговорности сваког појединца за остварене резултате. Успешна имплементација РВВ захтева примену свих потребних промена у систему управљања.

РВВ треба посматрати као део ширег, свеобухватнијег концепта управљања у циљу остваривања резултата (енгл. „*managing for results*“). Овај концепт подразумева коришћење информација о перформансама предузећа како би се унапредила ефективност и ефикасност пословања. Полазна тачка концепта односи се на постизање максималне јасноће и разумевања у вези са циљним перформансама које предузеће жели да оствари и односа између резултата, активности и ресурса који се морају употребити за достизање жељених резултата. Као што је представљено на Слици број 17, управљање у циљу остваривања резултата укључује 7 корака. Ови кораци су међусобно повезани и испреплетени тако да се надовезују један на други, као и на наредне циклусе управљања.

Ради се о следећим корацима:³⁶⁰ стратегијско планирање, планирање програма/активности, развијање одговарајућих мера перформанси, буџетирање за резултате, управљање процесима, евалуација резултата/перформанси и извештавање.

Слика 17. Управљање за резултате



Извор: http://www.seagov.org/aboutpmg/mfr_chap3.pdf

1. *Планирање за резултате (стратегијско планирање)* подразумева развијање визије предузећа, постављање стратегијских, дугорочних циљева и трасирање правца којим предузеће треба да се креће, у складу са текућим околностима и потенцијалним променама у окружењу, новостеченим информацијама и сл. Узима се у обзир и претходно искуство у остварењу перформанси и разматрају се извештаји о оствареним перформансама из претходних година. У овом кораку постављају се приоритети и развијају смернице које почињу да „гурају“ општи план ка оперативном нивоу.

2. *Планирање програма/активности.* Полазећи од стратегијског плана, формулисане стратегије и постављених циљева, израђује се план програма/активности. Овај план укључује конкретне задатке и активности неопходне за остварење циљева. Како се циљне перформансе по правилу могу остварити само кроз кооперативан рад свих одељења, кључно је да свако одељење утврди и зна на који начин може да допринесе

³⁶⁰ http://www.seagov.org/aboutpmg/mfr_chap3.pdf, (приступљено 29.12.2016.)

остваривању жељених перформанси предузећа. Одељење може да развије свој стратегијски план који ће бити фокусиран на текуће и будуће акције, пре него на апстрактнији и уопштенији стратегијски план предузећа. Стратегијски план одељења поставља циљеве за конкретно одељење који мора да произилазе из стратегијског плана предузећа, односно који су усклађени и подржавају опште циљеве и перформансе предузећа. Стога, израдом плана програма/активности врши се повезивање и координација од нивоа топ менаџмента до непосредних извршилаца, оптимизација ресурса и њихова алокација ради извршавања стратегије на најбољи могући начин. Дакле, обезбеђује се „повезивање стратегије и оперативних процеса, попуњавање гепа између плана и оперативних ограничења, како би се предузеће одржало на планираном курсу“.³⁶¹

3. Развијање одговарајућих мера перформанси. Након што су постављени циљеви, неопходно је утврдити адекватан начин на који би могло да се измери да ли је остварен напредак ка постизању тих циљева и да ли се тај напредак остварио на ефикасан начин. Мерење перформанси представља ни мало лак задатак па је неопходна сарадња на свим нивоима, од топ менаџмента до непосредних извршилаца, као и са купцима, добављачима и сл. да би се развиле одговарајуће мере перформанси на основу којих се може проценити напредак у остваривању циљева. Изабране мере перформанси треба да буду релевантне, тачне, поуздане, доследне, транспарентне и лако разумљиве, упоредиве, ажурне, лаке за употребу и са јасном и директном везом са крајњим резултатом и исходом. Треба имати у виду да није могућ савршен избор мера перформанси, већ су компромиси неминовни. Сваки индикатор перформанси има својих предности и мана и, у том смислу, треба настојати да изабрани индикатори перформанси буду смислени, употребљиви, да се подаци на којима се заснивају могу лако прикупити, да омогућавају висок ниво контроле, да минимизирају ризик стварања погрешних мотивационих система и да обезбеђују смислену промену у временском опсегу који је релевантан за конкретан буџетски циклус.³⁶² Сем тога, треба се фокусирати и пратити само одређен број мера перформанси. Најчешће су неколико кључних индикатора много кориснији топ менаџменту него десетине других индикатора.

³⁶¹ Новићевић, Б., (2012), Мерење перформанси менаџмент процеса, Рачуноводство 11-12, стр. 17

³⁶² Schacter, M., (2002), Not a “Tool Kit” - Practitioner’s Guide to Measuring the Performance of Public Programs, Institute On Governance Ottawa, стр. 22

Велики је изазов утврдити јасну и поуздану узрочно–последичну везу између одговарајућег инпута, активности или процеса и крајњих резултата и исхода. Тачан и поуздан систем мерења перформанси представља основ за утврђивање одговорности за остварене резултате. Сем тога, омогућава менаџменту да покаже стејкхолдерима да ефикасно управља ресурсима и да води предузеће ка сталном развоју и остварењу жељених резултата. Прагматично посматрано, добар оквир за мерење перформанси садржи три кључна елемента.³⁶³

- Јасно исказане циљеве – шта предузеће жели да постигне, где и како жели да оствари унапређења?
- Модел логичког оквира – омогућава комплетно мапирање инпута, преко процеса и активности до излазних величина (аутпута), као и повезивање са остварењем планираних крајњих циљева.
- Динамику и план реализације – објашњава како модел логичког оквира еволуира од тренутног стања, преко непосредних и прелазних резултата, до коначних исхода. Тиме се омогућава садржајно праћење остварења циљева уз примену ефикасног система за мониторинг и евалуацију.

4. *Буџетирање за резултате.* РВВ подразумева алокацију ресурса на основу утврђених приоритета који узимају у обзир постављене циљеве предузећа. Буџет перформанси дефинише жељене резултате у односу на инпуте и активности који су неопходни за остваривање тих резултата (мерљивих перформанси). Другим речима, уместо да се планирају количине тако што се узму из претходне године и увећају за одређени проценат, тражи се одговор на питање: „Ако одредимо ове циљеве у погледу продаје и резултата, који ресурси ће нам бити потребни да урадимо оно што је потребно да остваримо те циљеве?“³⁶⁴ На основу информација о резултатима доносе се буџетске одлуке. У том смислу, традиционални, линијски буџет мора претрпети промене и мора се „преобликовати“ тако да приказује алокацију ресурса у циљу остваривања жељених перформанси. Како буџет перформанси представља крупну промену у односу на линијски

³⁶³ Вујовић, Д., (2012), Студија о делотворном коришћењу индикатора перформанси у процесу израде буџета и планова у јавном сектору. Креирање индикатора перформанси у циљу унапређења учинка програмских буџета у Србији, USAID Пројекат за боље услове пословања, стр. 37

³⁶⁴ Tschendi, M., Schentier, P., (2012), *опт.цит.*, стр. 61

буџет, многа предузећа израђују истовремено и традиционални и буџет перформанси. Треба имати у виду да свака промена у окружењу захтева и промену у нивоу ресурса што директно утиче и на буџет и захтева нове финансијске пројекције.

5. Прикупљање и коришћење података ради *управљања пословним процесима*. Да би се овај корак реализовао, неопходно је постојање односно развој система за прикупљање и анализу података. Постоје бројни начини за прикупљање података, од радних (најчешће, Excel) табела па до интегрисаних пословних софтвера који омогућавају прикупљање и анализу огромног броја података. Како подаци пристижу, менаџери их процењују и редовно прате како би стекли увид да ли се ефективно и ефикасно извршавају потребне активности и процеси, односно да ли предузеће „по плану“ иде ка остварењу жељених перформанси. Менаџери користе добијене информације као основу за управљање процесима и одлучивање да ли извршити потребне промене.

6. *Евалуација резултата/перформанси*. Основу процеса евалуације перформанси чини довољан број адекватних података на основу којих може да се стекне увид у остварења. По правилу ради се о периодичним извештајима за више нивое менаџмента на основу којих они могу доносити текуће, дневне одлуке, али и фокусирати се на решавање стратешких питања. Евалуација треба да укаже на јасне трендове, односно да ли временом перформансе постају боље или не, као и да омогући упоређивање нивоа перформанси са конкурентима. Сем илустрације трендова перформанси, евалуација укључује и сложене и софистициране анализе које треба прецизно и детаљно да укажу зашто је дошло до таквог тренда, али и да идентификују начин како да се перформансе унапреде. Менаџмент покушава да открије не само да ли су циљеви остварени на ефективан и ефикасан начин, већ и да ли постоје други начини за постизање бољих резултата или истих резултата уз ниже трошкове.³⁶⁵ Оваква свеобухватна евалуација постаје основа за разматрање тренутне праксе и доношење одлука везаних за стратегије, политике, буџете, идентификовање проблема и могућих решења. Веома је битно да менаџмент разматра и узима у обзир и евентуалне последице (позитивне и негативне) предузетих активности у смислу секундарних и опортунитетних ефеката.

³⁶⁵ Доступно на: http://www.seagov.org/aboutpmg/mfr_chap3.pdf, (приступљено 29.12.2016.)

7. *Извештавање.* Извештаји о оствареним резултатима и перформансама представљају битан инструмент комуникације и укључују податке и информације који се могу користити за управљање, формулисање стратегије, израду програма акције, буџетирање, унапређење перформанси и сл. Представљају свеобухватни скуп података који треба да буду јасни, прецизни, тачни и благовремени. Извештаји имају задатак да информишу заинтересоване стране о резултатима и у којој мери су жељене перформансе остварене. Савремена софтверска решења односно адекватно постављен и развијен информациони систем у предузећу омогућава да се, у зависности од потреба конкретних стејкхолдера, генеришу извештаји који ће приказивати само захтеване податке са жељеним нивоом детаљности. На овај начин, стејкхолдери добијају одговарајућу информациону основу за процену учинка. Системи за извештавање о перформансама често пружају и објашњења везана за податке и зашто је неке перформансе теже, а неке лакше остварити.

3.2.2. Евалуација буџетирања заснованог на перформансама

РВВ концепт представља веома користан управљачки инструмент посебно у оним областима где постоји недовољно ресурса. Углавном се везује за јавни сектор, владине организације и локалну самоуправу, али се може применити и у приватном сектору, како у привредним, тако и у непривредним делатностима. Ради се о све значајнијем инструменту менаџмента који омогућава алокацију ресурса на трошковно–ефективан начин, односно омогућава ефикасну и економичну алокацију ресурса, као и боље разумевање одговорности за (не)реализацију циљних перформанси. Већа прецизност, олакшана евалуација приоритета, ефективнија комуникација, ефикаснија контрола, бољи увид у трошкове, ресурсе и перформансе само су неке од предности овог концепта буџетирања.

Једна од бројних предности овог концепта односи се на рационални приступ процесу буџетирања. Рационално промишљање присутно је на свим нивоима тако да, када год треба одредити колико ресурса треба доделити одређеном одељењу или активности, разматрају се трошкови наспрам користи сваког нивоа финансирања. Уколико се не може оправдати потрошња ресурса, смањује се или елиминише ниво финансирања одељења или

активности.³⁶⁶ Треба имати у виду да се не ради о простој пројекцији трендова и циљева, већ о свеобухватном планирању пословања полазећи од рационалног размишљања и прогнозе. РВВ концепт обезбеђује свеобухватни увид у пословање сваког одељења и сектора односно увид у њихове ресурсе, трошкове, перформансе и сл. Уз фокус на дуги рок, пружа систематичан приступ остварењу циљева тако да се може рећи да се до жељених перформанси долази на „научни начин“.

Буџет перформанси омогућава менаџерима да се фокусирају како на трошење буџетских ресурса, тако и да прате реализацију перформанси које се остварују трошењем тих ресурса. Не треба занемарити ни допринос доношењу квалитетнијих одлука које се односе на дефинисање циљева и буџетске приоритете, а на основу информација које се добијају праћењем показатеља из овог буџета.³⁶⁷ РВВ омогућава менаџерима боље разумевање активности, као и праћење и усклађивање сваке активности са унапред одређеним стандардима перформанси и циљевима. РВВ помаже да се оствари прогрес имајући у виду циљеве на дуги рок и доприноси евалуацији напретка и утврђивању потребних мера да би се он у потпуности и реализовао.

Утицај РВВ концепта на пословање предузећа може се сагледати и кроз побољшање функционисања механизма за додељивање приоритета трошковима. Додељивање приоритета различитим врстама трошкова често представља велики проблем у пословању предузећа. Посебан проблем представља чињеница да се трошкови постојећих активности све мање проверавају, док се фокус пажње приликом доношења одлука у вези са буџетима усмерава у правцу трошкова које са собом носе нови пословни подухвати. Уколико процеси додељивања приоритета нису развијени у довољној мери предузећа се, у ситуацијама када су приморана да смањују своје трошкове, најчешће ослањају на систем којим се сви трошкови смањују у истом проценту. Овакав приступ представља много лошије решење у односу на смањивање трошкова на основу анализе

³⁶⁶ Bianca, A., What Are the Disadvantages & Advantages of a Performance Budget?, доступно на: http://www.ehow.com/info_8255103_disadvantages-advantages-performance-budget.html, (приступљено 25.09.2016.)

³⁶⁷ Брњас, З., Стошић, И., Дедеић, П., (2013), Буџетска пракса у јединицама локалне самоуправе у Србији – стање и перспективе, у: Трећа интернационална конференција "Економија интеграције" Знањем од рецесије ка просперитету, Зброник радова, Тузла, стр. 346

сваке активности, при чему се прво елиминишу оне активности од којих предузеће има најмање користи, као и активности које имају најмањи значај за његово пословање. Побољшање механизма за додељивање приоритета трошковима, између осталог, омогућава стварање простора у буџетима за нове врсте трошкова у оквиру њихове постојеће структуре. На овај начин је предузећу омогућено увођење нових производа и услуга или наступ на новим тржиштима без повећања укупног износа трошкова. Ово побољшање пружа и могућности за смањивање укупног нивоа трошкова у ситуацијама када је то неопходно, указујући на оне групе трошкова који доносе најмање позитивних ефеката пословању предузећа. Стога, унапређивањем приоритизације трошкова, предузеће у значајној мери може да побољша ефективност и ефикасност пословања.

PBB пружа предузећима и њиховим менаџерима већи ниво флексибилности приликом алокације ресурса од оног који имају приликом коришћења класичних система управљања заснованих на традиционалним буџетима. Ради се о вишим нивоима флексибилности у избору комбинације инпута који ће бити коришћени за остварење постављених циљева. Једна од значајних карактеристика овог концепта буџетирања огледа се у чињеници да он са собом носи и потребу за много вишим нивоом флексибилности у погледу управљања људским ресурсима. Овај систем буџетирања карактерише наглашена одговорност и транспарентност. PBB обезбеђује јасне информације тако да их и интерни и екстерни стејкхолдери могу разумети чиме се уједно побољшавају и односи са њима. Ово се посебно односи на јавни сектор и јединице локалне самоуправе пошто грађани и порески обвезници стичу увид у то како се њихов новац троши.

Као што је речено, корисност PBB посебно долази до изражаја у условима недовољно расположивих ресурса пошто омогућава одговарајућу алокацију ресурса на различите активности према приоритету, док се „неважне“ активности могу елиминисати.³⁶⁸ Притом, предузећа постају константно фокусирана на редукцију трошкова. PBB концепт омогућава да се неефикасности лакше утврде и коригују,

³⁶⁸ Karmakar, R., Performance Budget: History, Meaning, Steps and Stages. Доступно на: <http://www.yourarticlelibrary.com/>, (приступљено 09.09.2016.)

промовише сарадњу, координацију и кооперацију и штеди новац и време. На крају, можемо рећи да РВВ мотивише и води ка континуираном унапређењу перформанси.

И поред бројних предности, овај концепт буџетирања има и своје недостатке. Велика слабост овог буџета односи се на његову потенцијалну фиксност и немогућност промене буџета током буџетираног периода. У том случају, иако дође до промена у окружењу и условима пословања, буџет диктира организовање пословних активности са раније одређеним износом средстава. Овај проблем посебно је изражен у јавном сектору и код непрофитних организација које по правилу на располагању имају фиксни износ ресурса за остварење жељених перформанси. На пример, број возила која обављају транспорт путника у градском превозу може средином године бити смањен због изненадног раста цене горива како би се остало у оквиру буџета.³⁶⁹

Како је РВВ фокусиран на резултате и остварења, често му се замера да евалуацију спроводи по принципу „или је црно или је бело“, односно циљне перформансе су или остварене или нису. Тиме се може занемарити чињеница да је остварење перформанси на нивоу 99% и тешко је реално измерити колико успешно ради тим, одељење или предузеће. Сем тога, чињеница је да за сваку активност у предузећу не постоји одговарајућа метрика. У таквим случајевима, РВВ може обесхрабити преузимање ризика да се таква активност спроведе јер не може да измери успех. У том смислу, РВВ грешком може пре подржати статус quo уместо прогреса. Такође, многе циљеве и перформансе је лако „ставити на папир“, али их је тешко остварити у пракси.³⁷⁰ Поред тешкоћа са метриком и системом мерења, често се јављају неочекивани проблеми различите природе чије решење увек прате и додатни трошкови.

Увођење РВВ система често прати негодовање и отпор код запослених пошто се од њих може захтевати да више и напорније раде. Ово посебно погађа аналитичаре и контролоре који се, између осталог, истовремено морају фокусирати на циљеве, анализу трошкова, ефикасну алокацију ресурса и сл. Још један проблем везан за РВВ може бити

³⁶⁹ Performance-based Budgeting, CLEAR Training Materials, доступно на: http://www.clear-la.org/home/wp-content/uploads/2015/10/CLEAR_PB_Manual.pdf, (приступљено 15.09.2016.)

³⁷⁰ Gaille, B., 10 Performance Budgeting Pros and Cons, доступно на: <http://brandongaille.com/10-performance-budgeting-pros-and-cons/>, (приступљено 24.09.2016.)

субјективност. Уколико се, на пример, као циљ постави унапређење технологије, може се јавити више различитих и конфликтних мишљења и ставова да ли је и када циљ остварен. Могући проблем везан за примену буџета перформанси може да настане услед несклада између организационе структуре и програма и пројеката тако да је једна организациона јединица задужена за реализацију већег броја програма и пројеката. Услед тога, може доћи до преклапања ефеката различитих пројеката и програма, па стога и до грешака у мерењу перформанси и оцењивању остварених учинака.³⁷¹ Недостатак који се среће углавном у јавном сектору односи се на политичку моћ и притисак да одређени програм добије ресурсе или додатне ресурсе како би се циљеви остварили. Може се десити да квалитетни програми са мањим политичким утицајем буду одбијени и да се ресурси усмере ка програмима мањег квалитета, али са јачим политичким утицајем.³⁷²

Упркос бројним изазовима који се појављују приликом његове имплементације, као и чињеници да је првобитно дизајниран за јавни сектор, РВВ представља концепт који је могуће ефикасно реализовати у свим предузећима. Сагледавањем предности и недостатака концепта РВВ може се закључити да прелазак на систем буџетирања који је фокусиран на резултате може представљати одлично решење. Међутим, може бити и неефикасно, уколико се не спроведу одговарајући кораци и не имплементира на одговарајући начин. Притом, треба имати у виду да не постоји неки јединствени модел РВВ који би функционисао у сваком предузећу, већ се концепт прилагођава потребама сваке организације. Стога, свака организација развија своје јединствене процесе и пословне праксе уз уважавање основних принципа овог концепта буџетирања.

3.2.3. Стратегијски циљеви и мере перформанси као основ буџетирања предузећа

Многа предузећа проводе доста времена у проналажењу решања како да одговоре и реагују на неочекиване и изненадне промене у окружењу. Уколико одређене промене у окружењу предузеће дочека неспремно и неприпремљено, углавном му је потребно доста

³⁷¹ Брњас, З., Стошић, И., Дедеић, П., (2013), опт.цит., стр. 346

³⁷² Доступно на: <http://www.civilserviceindia.com/subject/Management/notes/performance-budgeting.html>, (приступљено 09.09.2016.)

времена да би се вратило у „нормалу“ и да би ухватило корак са новонасталим околностима у пословном амбијенту. Поставља се питање како и шта треба урадити да не буде тако. Најразумније решење у оваквим ситуацијама јесте стратегијски менаџмент, као проверено добар алат који би могао да обезбеди одрживо пословање и развој предузећа. Стратегијски менаџмент се може схватити као уметност и наука формулисања, имплементације и евалуације међуфункционалних одлука које омогућавају предузећу да оствари своје циљеве.³⁷³ Ради се о процесу који је фокусиран на дугорочно здравље и добробит предузећа. Суштина стратегијског менаџмента је у интеграцији стратегијског планирања, алокације ресурса и процеса контроле и евалуације у циљу постизања стратегијских циљева предузећа.³⁷⁴ Како планирање покрива највећи део аспеката стратегијског менаџмента, не изненађује чињеница да се појмови стратегијски менаџмент и стратегијско планирање често користе као синоними.³⁷⁵

Док је некада стратегијско планирање било резервисано само за велике компаније као „пионире“ промена, данас је стратегијско планирање постало услов опстанка. Значај стратегијског планирања огледа се у обезбеђењу дугорочног опстанка и развоја предузећа путем скраћења периода реакције на промене у окружењу. У том смислу, уколико не постоји успостављен процес планирања, менаџменту на располагању као опција остаје само реакција на уочене промене у окружењу, што представља тзв. реактивни одговор. Поређење ове опције (реактивног одговора) са стратегијским планирањем може се приказати следећим формулама:³⁷⁶

Реактивни одговор

$$\Delta E \xrightarrow{+(5-10 \text{ година})} \Delta S \xrightarrow{+(5-10 \text{ година})} \Delta C$$

Стратегијско планирање

³⁷³ Fred, R. D., (2011), *опт.цит.*, стр. 6

³⁷⁴ Vinzant, H., Vinzant, J., (1996), *Strategy and organizational capacity: finding a fit*, *Public Productivity & Management Review*, 20 (2): стр. 141

³⁷⁵ Термин стратегијско планирање углавном се користи у пословним, а термин стратегијски менаџмент у академским круговима. Такође, стратегијски менаџмент се често користи да означи формулисање стратегије, имплементацију и евалуацију стратегије, док се термин стратегијско планирање односи само на формулацију стратегије.

³⁷⁶ Стевановић, С., (2005), *Стратешко планирање и значај за развој банке*. Банкарство, 9-10, стр. 55

$$\Delta E \xleftarrow[-(5-10 \text{ година})]{} \Delta S \xrightarrow{+(5-10 \text{ година})} \Delta C$$

При чему симболи у формули имају следеће значење:

ΔE – дисконтинуитет развоја окружења,

ΔS – прихватање нове стратегије,

ΔC – прихватање нове организације (нове структуре, процеса, активности, задатака).

У складу са приказаним формулама можемо закључити да ако предузеће нема имплементиран процес стратегијског планирања, оно ће на промене у окружењу реаговати са закашњењем од 5–10 година. Након тога следи период од додатних 5–10 година који је потребан да би се примењена стратегија материјализовала у конкретне резултате. Супротно томе, предузећа са развијеним стратегијским планирањем већ имају дефинисан систем различитих стратегија за различите нове трендове развоја окружења тако да се период реакције скраћује (за 5–10 година).³⁷⁷ Дакле, значај стратегијског планирања нарочито долази до изражаја услед растуће турбулентности пословног окружења. Стратегијско планирање омогућава предузећу да сагледа промене, схвати шта те промене доносе, као и да им се благовремено прилагоди. Оно помаже предузећу да у потпуности искористи могућности и минимизира претње из окружења. Укратко, стратегијско планирање омогућава предузећу да управља својом будућношћу и успешно послује упркос турбулентним променама у пословном амбијенту.

Стратегијско планирање је врло комплексан процес који укључује бројне активности. Кроз процес стратегијског планирања утврђују се приоритети и детерминишу стратегијски циљеви. Стратегијски циљеви представљају жељена стања које предузеће жели да постигне у будућности. Произилазе из мисије и визије предузећа на основу којих се утврђује стратегијски правац. Избор одговарајућих стратегијских циљева има велики значај јер се њима усмерава и дефинише понашање, односно поставља „путоказ“ у складу са ким би запослени и менаџери требало да делују. Како стратегија произилази из мисије и визије, тако и стратегијски циљеви морају бити у складу са нормативним циљевима датим у мисији предузећа. Ради се о дугорочним циљевима којима се одражава пословна

³⁷⁷ Стевановић, С., (2005), опт.цит., стр. 55

филозофија предузећа, као и однос према кључним стејхолдерима чије се потребе и очекивања морају узети у обзир. Најчешће се описују речима водећи, оптимални, максимирање, лидер и сл., као што су, максимирање приноса за акционаре, лидерска позиција на тржишту итд. Међутим, овако формулисани циљеви су превише уопштени и потребно је прецизније формулисати жељену будућност како би се добиле јасне смернице за конкретне акције ка њеном остварењу и циљеви превели у реалност. „Коначан циљ стратегијског плана је да конвертује стратегијске циљеве у оперативне егзекуције, чиме планирање постаје главна ручица у приближавању пословних активности глобалном стратегијском правцу“.³⁷⁸

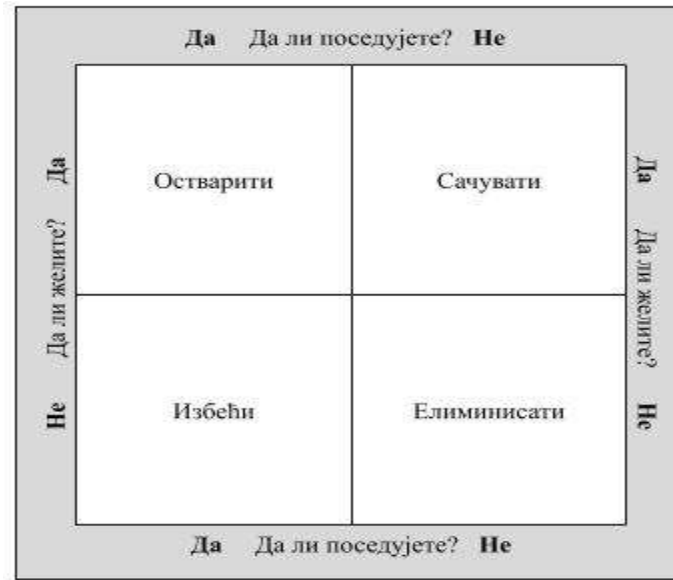
3.2.3.1. „Решетка циљева“ као инструмент детерминисања стратегијских циљева

Веома ефикасан инструмент стратегијског планирања који може помоћи у дефинисању стратегијских циљева јесте „решетка циљева“. „Решетка циљева“ представља једноставну 2 x 2 матрицу која се формира одговарањем са „да“ или „не“ на два основна питања: да ли желимо нешто и да ли поседујемо то што желимо? У зависности од односа одговора „да“ и „не“ на ова питања дефинишу се четири основне категорије циљева: остварити, сачувати, избећи и елиминисати (Слика број 18). Уколико предузеће жели нешто што нема, његов циљ је да то стекне или постигне и такав циљ смешта се у поље ОСТВАРИТИ. Када предузеће жели нешто што већ има, његов циљ је да то задржи и тај циљ се смешта у поље САЧУВАТИ. Уколико се ради о нечему што предузеће не поседује и не жели да поседује, његов циљ је да то избегне и тај циљ се смешта у поље ИЗБЕЋИ. Када предузеће поседује нешто што не жели, његов циљ је да се ослободи тога и смешта тај циљ у поље ЕЛИМИНИСАТИ. За сваку од наведених ситуација предузеће развија листу исхода, услова или квалитета које жели да оствари, сачува, избегне или елиминиса. ³⁷⁹ Треба имати у виду да се примена „решетке циљева“ не заснива на прецизно дефинисаној процедури, већ се више ради о оквиру за размишљање.

³⁷⁸ Стевановић Т., (2013), оп.цит., стр. 378

³⁷⁹ Nickols, F., Ledgerwood, R., (2005), The Goals Grid: A New Tool for Strategic Planning, доступно на: http://www.nickols.us/strategic_planning_tool.pdf, (приступљено 18.04.2017.)

Слика 18. „Решетка циљева“



Извор: Nickols, F., Ledgerwood, R., (2005), The Goals Grid: A New Tool for Strategic Planning, доступно на: http://www.nickols.us/strategic_planning_tool.pdf

„Решетка циљева“ представља аналитички инструмент који је једноставан за разумевање, лак за употребу, флексибилан и веома ефективан. Омогућава дефинисање јасних и прецизних циљева и пружа прегледан приказ развијања стратегијских праваца и циљева предузећа. Обезбеђењем логичног редоследа размишљања при развоју циљева, „решетка циљева“ подстиче планере да размишљају о циљевима на структуриран, систематичан и организован начин. Она иницира дискусије и анализе у погледу тренутних производа, услуга и програма предузећа, као и праваца којима се оно креће. Такође, може послужити као организациони оквир за представљање и објашњење циљева и задатака запосленима. Замерка која се упућује „решетки циљева“ је што не пружа било какав облик гаранције да су циљеви који су њоме обухваћени конзистентни са приоритетима и вредностима самог предузећа.³⁸⁰

3.2.3.2. Стратегијске мере перформанси као основ буџетирања предузећа

Свако предузеће тежи да својим пословањем оствари максималне могуће ефекте уз трошење најмање могуће количине ресурса. Да би се таква тежња уопште реализовала, предузеће мора да испланира своје перформансе. Иако добар стратегијски план не

³⁸⁰ Nickols, F., Bergholz, H., (2004), The Goals Grid, Consulting To Management, Vol. 15, No 4, стр. 35-37

гарантује да ће предузеће остварити добре перформансе, планови ипак представљају основу за развијање ефективног система за мерење перформанси. Мерење стратегијских перформанси предузећа представља веома сложен процес пошто захтева прикупљање значајних количина података о свим пословним активностима које се одвијају у предузећу, утрошеним ресурсима и оствареним резултатима. Мерењем перформанси, њиховом евалуацијом и анализом формира се информациона основа неопходна за успешно стратегијско управљање. На основу добијених информација стиче се увид у којој мери и колико брзо предузеће напредује ка постављеним стратегијским циљевима и жељеним резултатима, као и да ли постоји потреба за предузимањем корективних акција. Постизање постављених стратегијских циљева захтева дизајнирање адекватног подржавајућег система за мерење перформанси. На путу ка достизању циљних перформанси, предузеће мора развити одговарајуће мере за жељене резултате. Сваки стратегијски циљ треба повезати са одговарајућим стратегијским мерама које ће показати степен остварења циља, као и да ли се предузеће креће у жељеном правцу. Дакле, неопходно је развити систем за мерење перформанси којим би се пратила и контролисала ефективност и ефикасност у реализацији стратегијских циљева и планова за унапређење пословних перформанси.

Добро осмишљен и постављен стратегијски план мора да садржи основне информације неопходне за формулисање система мера перформанси. Од кључног значаја је да су све ставке стратегијског плана јасно дефинисане пошто постају основа за управљање пословањем предузећа. У Табели број 9 приказани су елементи стратегијског плана: стратегијски циљ, задаци, стратегија и тактички планови, као и њихове намене почев од објашњења мисије и визије, описа стратегијских активности неопходних за остварење постављеног циља па до идентификовања краткорочних потреба повезаних са стратегијом и прецизирања трошкова, рокова, индикатора напретка, циљних вредности перформанси итд.³⁸¹ Израда стратегијског плана почиње дефинисањем стратегијских циљева, на основу којих се затим креирају остали елементи плана. Морају се дефинисати и мерила перформанси на основу којих ће се пратити достизање циљева и уз помоћ којих

³⁸¹ Новићевић, Б., Антић, Љ., Стевановић Т., (2006), опт.цит., стр. 58

ће се исказати ефективност и ефикасност пословања предузећа приликом обављања пословних операција и активности које ће довести до остварења задатих циљева.

Табела 9. Елементи стратегијског плана и атрибути мера перформанси

Елементи стратегијског плана	Атрибути мера перформанси
Стратегијски циљ	Објашњава мисију и визију
Задаци	Описује (именицом или глаголом) стратегијске активности неопходне за остварење циља.
Стратегија	Дефинише стратешке (дугорочне) потребе повезане са предметом. Обично садржи датуме, основе мерења и циљеве.
Тактички планови	Идентификовање краткорочне потребе повезане са стратегијом. Обично садржи трошкове, време, индикаторе напретка, атрибуте квалитета или безбедности као и циљне вредности перформансе.

Извор: Новићевић, Б., Антић, Љ., Стевановић Т., (2006), *Управљање перформансама предузећа*, Ниш: Економски факултет, стр. 58

Избор одговарајућих стратегијских циљева и стратегијских мера перформанси је од великог значаја будући да се тиме детерминише како ће се предузеће понашати, који ресурси су неопходни и на који начин их треба користити како би се реализовали постављени циљеви. Дакле, стварају се смернице и одређују претпоставке на којима ће се базирати мастер план. Како алтернативне стратегијске могућности могу довести до значајних разлика у погледу финансијских резултата и тржишног успеха, предузећа врше пројекције намераваних стратегија у форми дугорочних планова (буџета). На основу њих, могуће је сагледати финансијске последице и ефекте спровођења појединих стратегија као што су пројектовани финансијски резултат, новчани токови, финансијска структура и сл.

Стратегијски циљеви, циљне перформансе и њихова мерила представљају основу за детерминисање стратегијских иницијатива и одлука које се детаљно разрађују и претачу у бизнис планове предузећа. За сваки стратегијски циљ (критични фактор успеха) одређује се индикатор за процену степена остварења циља, као и стратегијска иницијатива (план акција) у оквиру које се одлучује о потребним ресурсима (финансије, време, људи) за остварење циљних резултата. У процесу стратегијског извршења одређују се задаци и активности који треба да омогуће најбољу стратегијску имплементацију. Имајући у виду физичке и материјалне могућности предузећа, веома је битно развити добар и примењив план расподеле капацитета ресурса које предузеће поседује. Посебну пажњу треба

посветити запосленима који својим ангажовањем треба да имплементирају све донете стратегијске одлуке.³⁸²

Како постизање стратегијских циљева тангира све аспекте пословања и све организационе нивое у предузећу, неопходно је добро познавање узрочно–последичних односа између појединих категорија перформанси и њихових мера. Успешно конципирање и примена стратегијских мера перформанси постиже се на основу повезаности са кључним факторима успеха који су у складу са изабраном стратегијом предузећа, успостављањем добрих партнерских односа са кључним стејкхолдерима, већим овлашћивањем запослених, као и учесталијим мерењем и извештавањем о оствареним перформансама.³⁸³ Основне карактеристике система мерења стратегијских перформанси су: усклађивање са циљевима и стратегијама, повезивање оперативних и стратегијских циљева, мултидимензионалност мерења, избор мера у оквиру сваке димензије у зависности од циљева, идентификација узрочно–последичних веза унутар и између различитих перспектива мерења.³⁸⁴

С обзиром да систем за мерење перформанси преводи стратегије у мерљиве резултате, процесу дефинисања стратегијских циљева и мера перформанси треба посветити посебну пажњу. Међусобна повезаност стратегијског планирања и мерења перформанси доводи до синергетског ефекта, односно до побољшања позитивних ефеката које свака од ове две активности остварује на пословање предузећа.³⁸⁵ Одражавајући стратегијске циљеве, стратегијске мере перформанси имају значајну улогу у целокупном процесу управљања перформансама. Свака од њих мора да има логичан разлог за укључивање у систем за мерење перформанси и да буде повезана са критичним фактором успеха, односно да се фокусира на аспекте пословања који су кључни за садашњи и будући успех предузећа. Стратегијске мере су веома значајне за планирање потребних

³⁸² Костандиновић, Б., (2010), Импликације система балансираних мерила перформанси на успешност организација у ауто-индустрији, докторска дисертација, Универзитет Сингидунум Београд, стр. 88-89

³⁸³ Тадић, Ј., (2015), опт.цит., стр. 81

³⁸⁴ Gimbert, X., Bisbe, J., Mendoza, X., (2010), The Role of Performance Measurement Systems in Strategy Formulation Processes, Long Range Planning, 43 (4): 477-497, цитирано према: Станковић, Љ., Новићевић, Б., Ђукић, С., (2011), опт.цит., стр. 337

³⁸⁵ Otley, D.T., (1999), Performance management: a framework for management control systems research, Management Accounting Research, 10, стр. 370

ресурса и њихову ефикасну алокацију. Оне омогућавају идентификацију ситуација и потенцијалних проблема који захтевају интервенцију како се предузеће не би удаљило од жељеног стратегијског правца. Стратегијске мере пружају основу за евалуацију прогреса у остваривању стратегијских циљева и процену резултата рада менаџмента. Оне треба да омогуће комуникацију стратегије дуж целог предузећа како би сви запослени знали чему теже у свом раду. Сем тога, треба да допринесе развоју културе одговорности и да поседују мотивациони потенцијал који би подстицајно утицао на запослене. Треба водити рачуна да се, приликом дефинисања стратегијских циљева и подржавајућих мера перформанси, обезбеди усклађеност и повезаност између циљева и мера перформанси на нивоу предузећа као система, као и његових подсистема. Како се окружење у којима предузећа послују стално и све брже мења, стратегијске циљеве и стратегијске мере перформанси требало би пратити и, уколико је потребно, прилагодити новонасталим околностима како би се одржала њихова релевантност. У складу са одабраним приоритетним циљевима, процес континуираног стратегијског унапређења подразумева стално испитивање идентификованих мера перформанси чиме се обезбеђује флексибилност система мерења.³⁸⁶

Примарни стратегијски циљеви код већине предузећа односе се на финансијску димензију. То су углавном максимирање приноса за власнике, остварење и одржање високе профитне стопе. Међутим, поседовање само једног финансијског циља, као што је бити профитабилан, не даје довољно смерница менаџменту. Да би се остварила дугорочна профитабилност и стабилност, неопходно је да постоје стратегијски циљеви и циљне перформансе које су квалитативног карактера и које се односе на будући раст могућности и способности као што су: развој производа, сатисфакција купаца, квалитет производа, иновације, будућа ефикасност и услуге купцима.³⁸⁷ Стога се циљеви углавном односе на профитабилност, тржишну позицију, квалитет, иновације, трошковно лидерство, диференцијацију производа, континуирану едукацију запослених и сл. Треба имати у виду да не постоји неки универзални скуп стратегијских циљева који би важио за сва

³⁸⁶ Станковић, Љ., Новићевић, Б., Ђукић, С., (2011), опт.цит., стр. 337

³⁸⁷ Цветковић, М., (2016), Креирање и развијање система мера перформанси активности и процеса предузећа у ланцу снабдевања, докторска дисертација, Економски факултет, Универзитет у Нишу, стр. 46

предузећа, већ њихов избор зависи од бројних интерних и екстерних фактора, самог предузећа и његовог менаџмента.

Иако су власници предузећа првенствено заинтересовани за остварење финансијских циљева, велика пажња посвећује се циљевима које се односе на сатисфакцију потрошача, као и мерењу нивоа задовољства потрошача. Ниво у ком су потрошачи задовољни оним што добијају од предузећа зависи, директно или индиректно, од великог броја интерних фактора који су лоцирани на различитим организационим нивоима предузећа, али и од екстерних фактора. Ефикасност предузећа у задовољавању потреба и захтева потрошача мери се показатељима брзине реаговања на њих, бројем нових производа или услуга које оно пласира, флексибилношћу прилагођавања продајног асортимана захтевима тржишта и сл.³⁸⁸ Пораст задовољства потрошача омогућава предузећу да несметано обавља своје пословне активности и, стога, индекс задовољства потрошача представља веома значајну меру перформанси његовог целокупног пословања. Тржиште односно купци даће коначну оцену у погледу квалитета пословања и деловања предузећа и сигнализирати да ли треба нешто променити у пословању како би се обезбедило остваривање постављених циљева. Дугорочно посматрано, нивои оствареног профита, продајни трендови, новчани токови, стопа повраћаја на инвестиције и сличне мере перформанси су директно повезане са нивоом задовољства потрошача.

3.2.4. Оперативне мере перформанси као основ буџетирања предузећа

Пословање сваког предузећа одвија се кроз велики број фаза, процеса и активности који се међусобно повезују у јединствену целину у циљу остваривања максималних могућих ефеката и резултата уз трошење најмање могуће количине ресурса. Да би могло на ефикасан и економски исплатив начин да обавља своје пословање, предузеће за све активности које обавља мора да испланира одређене перформансе. У том смислу, полазећи од стратегијских циљева који имају усмеравајућу улогу, утврђују се циљеви и перформансе оперативног нивоа. Стратегијски циљеви преводе се и распоређују на оперативне нивое, односно остварују се кроз оперативне активности и процесе.

³⁸⁸ Bonoma, T.V., Clark, B.H., (1988), Marketing Performance Assessment, Harvard Business School Press, Boston, стр. 200

Оперативни ниво пословања представља процесе трансформације инпута у аутпуте. Ради се о трансформацији материјала, информација и капацитета у одређене вредности за потрошаче односно у производе и услуге уз примену одговарајућих процедура и технологија. „Оперативни менаџмент обавља организацију људи, технологије и материјала ради добијања различитих врста производа који ће обезбедити задовољење потреба потрошача.³⁸⁹ Оперативним процесима ствара се вредност за потрошача и омогућава остварење стратегијских циљева тако да захтевају системско управљање и контролу. Због значаја који имају оперативни процеси, оперативне мере перформанси представљају кључни инструмент контроле текућег пословања.

Ефективно и ефикасно оперативно деловање захтева коришћење великог броја различитих оперативних мера перформанси. Постоји велики број оперативних перформанси које менаџмент жели за измери.³⁹⁰ Раније су се перформансе оперативних процеса пратиле на основу периодичних финансијских извештаја односно преко финансијских и квантитативних мера. Најчешће коришћене квантитативне оперативне мере перформанси јесу мере односа инпута и аутпута из оперативних процеса. Данас ослањање само на периодичне рачуноводствене податке није довољно, већ је потребно континуирано мерење и праћење перформанси. Све већи значај имају квалитативне, нефинансијске мере оперативних процеса као што су мере флексибилности, квалитета производа, сатисфакције купаца, брзине испоруке и сл. Једино се преко и квантитативних и квалитативних мера може стећи потпун увид у токове и карактеристике оперативних процеса који се одвијају у предузећу, као и да ли је остварен напредак ка реализацији постављених циљева и изабране стратегије, да ли постоји потреба за предузимањем неких корективних акција и какви су ефекти тих евентуалних акција. Како оперативне мере перформанси могу благовремено да сигнализирају на могуће озбиљне проблеме у пословању, менаџмент мора да их континуирано прати и контролише у циљу адекватног управљања оперативним пословањем. Применом свеобухватног и холистичког приступа у

³⁸⁹ Новићевић, Б., Ђорђевић, М., Ђорђевић, И., (2010), опт.цит., стр. 38

³⁹⁰ Један од врло корисних и популарних приступа мерењу оперативних перформанси производних предузећа је систем Quality-Cost-Delivery (QCD). Овај систем укључује седам кључних мера производних операција: стопа дефектних производа, обрт залиха, општа ефективност опреме, продуктивност запослених, искоришћеност простора, стопа успешних испорука, додата вредност по запосленом.

управљању могу се јасно утврдити приоритети у пословању које би требало унапредити. Оперативне мере су погодне за утврђивање резултата и ефеката спроведених промена у оперативним процесима и пружају основу за објективну бенчмарк анализу.

Оперативни циљеви предузећа разликују се у зависности од делатности предузећа и тржишта на коме предузеће послује. Такође, на оперативне циљеве утичу и конкретна тржишна дешавања. Стога, евидентно је да оперативне мере перформанси карактерише висок ниво динамичности. Значај појединих оперативних мера перформанси мења се током пословања предузећа па у одређеном периоду најзначајнија оперативна мера може бити квалитет производа, у другом временски циклус производње, затим у извесним ситуацијама то могу бити укупни трошкови, ниво залиха и сл. Дакле, свако предузеће ће се, у зависности од својих оперативних циљева и приоритета, као и конкретних околности, фокусирати на одређене мере перформанси. У наставку ће бити речи о неким од најчешћих оперативних циљева и мера перформанси предузећа као што су квалитет производа, услуга и процеса, време трајања појединих процеса и активности, трошкови, ниво залиха, флексибилност пословања, задовољење потреба купаца и сл.

Један од главних задатака и приоритета савременог оперативног менаџмента јесте квалитет производа/услуга, као и самог процеса. Када се посматра квалитет производа, имају се у виду његове функционалне, естетске и техничко–технолошке карактеристике. Треба имати на уму да се у процени квалитета производа вреднује мишљење купаца, а не тврдње самог произвођача. Стога се квалитет производа може мерити нивоом сатисфакције купаца, стопом шкарта, бројем рекламација и приговора купаца, бројем враћених производа и сл. Предузеће које жели да буде конкурентно у погледу квалитета услуга мора бити способно да обећану услугу пружи тачно, поуздано и доследно односно у право време, на прави начин и уз поштовање договора. Подразумева се да запослени поседују потребна знања и вештине за извршење услуга, да су спремни да информишу потрошаче о свим детаљима, као и да им пруже неопходну помоћ. Перформансе квалитета услуга односе се на карактеристике као што су комплетност, тачност, поузданост, компетентност, љубазност, комуникативност, предусретљивост и сл. Ове перформансе није лако измерити као када се ради о квалитету производа. Ефикасно одвијање оперативних процеса и активности захтева висок ниво координације и синхронизације.

Перформансе везане за квалитет процеса прате се преко нивоа шкарта, временског трајања одређених процеса, трајања чекања на следећу фазу, броја и трајања застоја и сл. Стопа шкарта може се израчунати стављањем у однос броја производа са дефектом и укупног броја произведених производа или броја производа са дефектом и нормираног шкарта. Циљ предузећа је да се стопа шкарта константно смањује. Како се током процеса трансформације инпута у аутпите пролази кроз сукцесивне фазе, веома је битно да „се не дозволи преношење грешака из једне фазе производње у другу, јер је најскупљи производ онај који се са дефектом пусти у продају.³⁹¹

Чињеница је да је сатисфакција потрошача општа перформанса квалитета и да се ради о функцији варијабли које су значајне за перцепцију потрошача: цене, квалитета производа, квалитета испоруке и постпродајних услуга, репутације и сл. Стога се као карактеристичне мере перформанси квалитета које су повезане са овим варијаблама могу издвојити: ниво трошкова као битне компоненте цене, ниво сатисфакције купаца, раст учешћа на тржишту, ниво препознатљивости марке и брэнда, вредност поновљених поруцбина, број испорука на време, број погрешних испорука, број рекламација на одређени ниво продаје, трошкови преправки, стопа повраћаја, брзина инсталирања продате опреме и брзина сервисирања и оправки.³⁹² Перформансе квалитета могу се пратити и преко трошкова реализације одређеног нивоа квалитета и трошкова који настају као последица ниског нивоа квалитета. Треба нагласити да кључни значај за остваривање квалитета имају добављачи од којих се очекује да правовремено испоруче материјал уговореног квалитета и у траженој количини. Данас се тежи сарадњи са мањим бројем поузданих и сертификованих добављача чије су испоруке изнад постављеног критеријума прихватљивости. У великој мери квалитет се може унапредити успостављањем са добављачима дугорочне сарадње која је заснована на поверењу. Временом, добављачи могу преузети одговорност за квалитет и иновације.

Како би предузеће опстало на тржишту и створило одрживу конкурентску предност мора непрестано да ради како на унапређењу постојећег производа, тако и на

³⁹¹ Новићевић, Б., Ђорђевић, М., Ђорђевић, И., (2010), опт.цит., стр. 39

³⁹² Цветковић, М., (2016), опт.цит., стр. 115

развоју нових производа. Једино тако може се очекивати да ће предузеће моћи спремно да реагује на тржишне импулсе и да правовремено изнесе унапређен и/или нов производ на тржиште. Кроз способност развоја производа могу се сагледати способности и компетенције предузећа као што су креативност, иновативност, флексибилност, респонзивност и сл. које је веома тешко копирати. У том смислу, мере перформанси које се односе на развој производа су: број нових производа и њихово тржишно учешће, време (брзина) потребно за развој и испоруку нових производа, процентуално учешће продаје нових производа у укупној продаји и сл.

На данашњем конкурентском тржишту као кључни фактор успеха и стицања конкурентске предности све више долази до изражаја фактор време. Време трајања различитих операција, процеса и активности постаје веома битна оперативна перформанса. Брзина њиховог обављања представља једну од најзначајнијих оперативних мера перформанси предузећа. Побољшање вредности ове оперативне мере перформанси могуће је остварити кроз елиминацију или скраћење активности којима се не додаје вредност. Елиминисањем и/или скраћењем непродуктивних и непрофитабилних активности, менаџери добијају више времена за активности којима се додаје вредност и њихова унапређења, чиме се последично остварује позитиван утицај и на друге перформансе предузећа, као што су виши квалитет, бржа испорука, смањење залиха, повећање профита и сл.

Уколико посматрамо процес производње, време трајања циклуса производње односно време од почетка до завршетка производа или услуге чини:³⁹³

- време процесуирања – време потребно за обраду производа,
- време кретања производње – време премештања производа са једног места на друго,
- време чекања – време стајања и чекања производа на даљу обраду, дораду, премештање, проверу, као и време стајања на залихама и
- време контроле – време потребно за утврђивање евентуалних дефеката и отклањање недостатака.

³⁹³ Новићевић Б., Антић Љ., Стевановић Т., (2006), опт.цит., стр. 39

Како само време процесуирања додаје вредност производу, циљ је изједначити, односно што више приближити време трајања циклуса производње са временом процесирања.³⁹⁴ То се може постићи скраћењем или елиминисањем времена за друге активности и скраћивањем времена припреме производње (време потребно за подешавање опреме и промену алата за неки други производ) што захтева инвестирање у аутоматизоване производне системе, примену ЈИТ система, TQM–а, six sigma, lean производње и сличних концепата захваљујући којима се може остварити пословна извршност. У том смислу, од кључног значаја је праћење водећег времена (енгл. *lead time*) производње које се мери коефицијентом ефикасности водећег времена који се израчунава стављањем у однос времена трајања активности које додају вредност и збира трајања активности које додају и активности које не додају вредност производу. Циљ је остварити вредност коефицијента која је што ближа јединици односно 100% што захтева потпуну синхронизацију активности у оквиру целокупног производног процеса. С тим у вези, треба пратити и мерити и време припреме за производњу, време између операција, време спремности машине за производњу и сл., а у циљу њиховог свођења на најнижу могућу вредност.

Са аспекта потрошача најважнија мера перформанси која се односи на време јесте брзина испоруке, односно време које протекне од поручивања до момента испоруке. Притом, време испоруке зависи од великог броја међусобно повезаних активности које се одвијају не само у предузећу, него и у целокупном ланцу снабдевања. За потрошаче је правовремена испорука најчешће од кључног значаја и стога се мерама перформанси испоруке мора посветити посебна пажња. Ради се о мерама као што су: брзина испоруке, стопа испорука на време, број дана кашњења испоруке, брзина решавања приговора и рекламација и сл. Треба измерити и трајање циклуса *cash-to-cash*. Ради се о времену (углавном се изражава у броју дана) од момента плаћања добављачу за набавку инпута до момента наплате продатих аутпута који су произведени од набављених инпута. Дакле, да би предузеће остварило континуиран ток и синхронизовало операције, време потребно за производњу треба да буде што приближније времену испоруке производа. То значи да

³⁹⁴ Новићевић, Б., Антић, Љ., Стевановић Т.. (2013), опт.цит., стр. 106

предузеће треба да послује без залиха, чиме се елиминишу непотребне активности и трошкови чувања залиха.³⁹⁵

Током свог пословања и стварања производа или услуга које нуди својим потрошачима предузеће троши ресурсе који му стоје на располагању. Трошењем расположивих ресурса настају трошкови који утичу на цену производа или услуга које предузеће жели да прода својим потрошачима. Трошкови, који представљају једну од најзначајнијих оперативних мера перформанси, настају као последица вршења различитих оперативних активности и процеса у оквиру предузећа. У том смислу могу се пратити трошкови производње, трошкови одржавања, набавке, транспортни трошкови, трошкови залиха и сл. Једна од основних предности коришћења трошкова као мере перформанси огледа се у могућности њиховог упоређивања са другим учесницима на тржишту односно у могућности спровођења бенчмаркинг анализе пословања предузећа. Уколико се бенчмаркинг анализом утврди да предузеће остварује ниже трошкове у односу на стандарде који представљају просек привредне гране, предузеће је ефикасно и у прилици да снизи цене својих производа и да на тај начин стекне ценовну конкурентност. Иако је циљ смањити трошкове, треба водити рачуна да се приликом реализације активности на пољу смањења трошкова не умањи достигнути ниво осталих перформанси које су од значаја у конкурентској борби. Такође, смањење једне групе трошкова не би требало бити на рачун повећања друге групе трошкова јер би се тиме елиминисали позитивни ефекти и напори на редукацији трошкова. Неопходно је да сваки напор и активност на смањењу трошкова као резултат има смањење укупних трошкова.

У савременим условима пословања предузећа морају бити веома флексибилна како би се што брже прилагодила новонасталим променама. Флексибилност представља способност реаговања на промене, али без високих трошкова и већих поремећаја и проблема у пословању. Стога, у променљивом пословном окружењу флексибилност, и то у свим аспектима пословања, постаје примарни циљ многим предузећима, поготово предузећима светске класе. За остварење овог циља неопходно је одлично познавање тржишта и окружења, као и способност предвиђања промена како би се на њих

³⁹⁵ Новићевић Б., Антић Љ., Стевановић Т., (2006), опт.цит., стр. 41

благовремено проактивно реаговало. У контексту оперативних процеса и операција које се врше у предузећу постоје бројне врсте флексибилности. Може се, на пример, посматрати способност предузећа да реагује на промене у обиму и асортиману тражње што захтева мењање количине произведених производа, увођење нових и елиминисање постојећих производа, измене и унапређења постојећих производа и сл.

Битно је утврдити колико флексибилно предузеће може да користи расположиве ресурсе и да ли може у кратком року да промени производни програм, прилагоди производни микс и произведену количину захтевима тржишта, да уведе нове технологије, убрза процес испоруке, као и да ли су запослени способни да обављају различите врсте послова у складу са променљивим потребама и сл. У том смислу, флексибилност се може пратити на основу броја и типова производа који би се могли произвести без већих промена у трошковима, броја могућих поступака за производњу једног типа производа, брзине обављања одређених активности, за које време се може постићи одређени обим производње, развити нов производ, покренути производња, избацити нов или унапређени производ на тржиште и сл. Менаџменту, како на оперативном тако и на стратегијском нивоу, су од користи подаци о трошковима свих потребних активности и променама које треба предузети како би се одговорило на изненадне промене у тражњи или потезе конкурената, као и како ће се мењати износ трошкова у односу на промене у обиму и структури производње. Менаџмент такође жели да зна за који % се може променити тражња у односу на планирану, а да је предузеће способно да одговори на ту промену.

Како се кроз оперативне процесе стварају производи/услуге којима би требало задовољити потребе потрошача, важно је измерити перформансе задовољења потреба и жеља купаца. Предузеће би требало да зна да ли постоји континуитет у поручивању, да ли су му потрошачи лојални и колико често врше поруџбине, да ли су производи испоручени тачно на време и према захтевима купаца, да ли су купци задовољни квалитетом производа и пратећих услуга и сл. Од значаја је и да предузеће буде свесно својих способности у погледу испуњења очекивања купаца, брзине одговора на промене у тражњи, иновирања и сл. У том смислу, битне мере перформанси могу бити: стопа испорука на време, стопа извршених испорука у односу на укупан број поруџбина, стопа раста продаје, вредност продаје, стопа перфектно извршених поруџбина, *lead time* поруџбине, број поново

извршених поручбина, учесталост поручбина, број рекламација и приговора, стопа оправданих и уважених рекламација и приговора, стопа враћених производа и сл. Са аспекта способности предвиђања тражње за одређеним производима и тржишних дешавања, као и буџетске контроле, важна мера перформанси јесте одступање од планиране продаје.

Захваљујући оперативним мерама перформанси предузеће може да стекне увид у своје способности да продуктивно и ефикасно произведе производе којим би задовољило потребе купаца и остварило одговарајућу профитабилност. У том смислу, један од главних задатака оперативног менаџмента односи се на смањивање залиха и свођење губитака у производњи на најмању могућу меру. Пословање без залиха и губитака подразумева имплементацију одговарајућих техника и модела, као што су TQM, JIT, lean, six sigma, kaizen и сл. То значи да је успостављена беспрекорна организација, усаглашеност, координација и синхронизација. Тиме се, између осталог, може остварити значајно смањење трошкова. Ипак, мора се водити рачуна о односу између тражње и нивоа залиха. Нескладан однос може, са једне стране, значајно повећати трошкове складиштења, док би, са друге стране, могао довести до губитка прихода од продаје и смањења профита. Пред менаџментом предузећа је нимало лак задатак да обезбеде адекватно управљање капацитетима предузећима. Притом, полазиште је процењени ниво тражње на основу чега се детерминише и потреба за капацитетима за њено задовољење. Треба имати у виду да капацитет, иако се углавном планира дугорочно, није фиксан већ је под утицајем бројних фактора. Дакле, полазећи од планиране тражње, процењују се ресурси, активности и процеси који су потребни за производњу производа/услуга одговарајућих перформанси којима би се задовољила тражња.

Ефикасно оперативно буџетирање засновано на оперативним мерама перформанси представља *conditio sine qua non* производње светске класе и остварења пословне изврсности. Такво буџетирање може да допринесе бољем искоришћењу ресурса, смањењу нивоа залиха и трошкова, повећању квалитета производа, задовољењу захтева потрошача и, у крајњем, остварењу стратегијских циљева. Све донете одлуке у предузећу, било на стратегијском или оперативном нивоу, свој одраз налазе у оперативним буџетима. Оперативни буџети, трасирајући пут имплементацији стратегије, детерминишу ток

текућег пословања. Кроз оперативне буџете морају се ускладити бројни циљеви и у што већој мери задовољити захтеви у погледу нивоа залиха, продуктивности, искоришћености капацитета, укупних трошкова, квалитета производа/услуга, брзине одговора на потребе потрошача и сл. Сем тога, у буџете треба уградити и реално остварива унапређења оперативних перформанси. Буџети би требало квантитативно да изразе како предузеће развија своје оперативне способности како би постигло постављене стратегијске циљеве и остварило своју визију. Дакле, полазећи од оперативних мера перформанси, ефикасан систем оперативног буџетирања омогућава несметано дневно функционисање предузећа и успешну организацију и координацију оперативног пословања.

3.2.5. Инструменти повезивања стратегијских и оперативних мера перформанси

Међу теоретичарима и практичарима води се веома жива дебата о томе шта би предузеће требало да мери, а шта не. У том смислу, постоји став да предузећа не би требало да мере нешто што није у директној вези са стратегијским циљевима како се време и новац не би трошили на мере перформанси које не додају вредност и како се менаџмент не би претрпавоо непотребним мерилима. Са друге стране, постоје бројни оперативни процеси који сами по себи немају стратегијски значај, али уколико се током њиховог обављања појави озбиљнији проблем, топ менаџмент ће итекако желети да буде упознат са тим. У ту сврху користиће се одговарајуће оперативне мере перформанси, као што су, просечно време између поправки, време трајања квара појединих машина и сл. Сем тога, и незнатна одступања у циљној вредности неког оперативног мерила могу указати на будуће велике проблеме у другим оперативним процесима и организационим деловима. Проблеми на оперативном нивоу пословања ће се, у крајњем, негативно одразити и на имплементацију стратегије, као и на успех у постизању стратегијских циљева предузећа.

Оперативне мере перформанси представљају незаобилазни инструмент управљања с обзиром да су оперативне активности и процеси кључни и најдинамичнији елементи организационе структуре преко које се имплементира пословна стратегија и реализују стратегијски циљеви. Кроз систем мера перформанси треба обезбедити фокус на оним

мерама које се односе на кључне факторе успеха и сржне компетенције односно које највише могу допринети стварању вредности и остварењу циљних перформанси и стратегијских циљева.³⁹⁶ Полазећи од стратегије као сета хипотеза које објашњавају узрок и последицу, систем мерења перформанси треба да повеже ове хипотезе и мере из различитих сфера пословања како би се обезбедило адекватно управљање перформансама.

Стратегијски циљеви имају усмеравајућу улогу и представљају полазиште за детерминисање оперативних циљева и подржавајућих оперативних процеса. Праћењем и анализом оперативних мера перформанси ствара се основа за ефикасно оперативно управљање, као и за мониторинг процеса имплементације стратегије, мерење, анализу и контролу остваривања стратегијских циљева, стратегијско одлучивање и сл. Значај адекватне повезаности стратегијских и оперативних мера перформанси огледа се и у чињеници да оперативне мере омогућавају аналитичко лоцирање критичних места, проблема и уских грла у процесу имплементације стратегије и реализације стратегијских циљева предузећа. Стога, мерење и праћење остварења оперативних процеса мора бити континуирано како би се благовремено препознала потреба и предузеле корективне акције на путу ка остварењу стратегијских циљева. Док се процес постављања стратегијских циљева и формулисања стратегија креће од врха ка дну (top-down), процес реализације тих циљева и имплементације стратегије креће одоздо навише (bottom-up) кроз обављање оперативних активности и процеса, што мора бити праћено одговарајућом метриком. Уколико оперативне мере показују да је остварено смањење залиха и трошкова, да се ресурси ефикасније користе, да је време испоруке краће, да је побољшан квалитет производа и сл., то ће несумњиво значити да се стратегијски циљеви остварују, што ће потврдити и вредности стратегијских мера перформанси.

Повезивање и усклађивање стратегијских и оперативних мера перформанси постиже се кроз превођење усмеравајућих стратегијских циљева на специфичне и посебне циљеве на оперативном нивоу. Спуштањем стратегијских циљева на оперативни ниво ствара се основа за развијање холистичког и свеобухватног система мера перформанси. Предузећа морају развити такав систем мера перформанси који јасно повезује стратегијске

³⁹⁶ Цветковић, М., (2016), опт.цит., стр. 190

циљеве предузећа са показатељима који се користе на свим нивоима организације. Такође, систем мера перформанси треба да пружа увид како у резултате остварења стратегијских циљева, тако и у оне елементе пословања који воде до успеха, али и неуспеха у имплементацији стратегије. У том контексту, главне компоненте интегралног система мера перформанси су: стратегијски план, основни пословни процеси, захтеви стејкхолдера, улога вишег менаџмента, улога запослених и комуникација.³⁹⁷ Јасно је да је адекватно повезивање стратегијских и оперативних мера перформанси императив у процесу дизајнирања система за мерење перформанси, као и изазов за менаџмент у процесу управљања перформансама. Стога, менаџмент активно ради на успостављању и развијању инструмената који ће им помоћи у повезивању мера перформанси стратегијског и оперативног нивоа. Менаџменту је потребан инструмент који би успешно решавао проблеме превођења стратегијског на ниво оперативног управљања, који би омогућио претварање визије и стратегије у акције и свакодневно пословање, који би обезбедио праћење прогреса и брзи фидбек за контролу и евалуацију, који би пружио јасну слику о узрочно–последичним везама између појединих елемената пословања и сл.

Једино ефикасан и ефикасан инструмент повезивања може водити предузеће ка остваривању стратегије и пружити ране индикаторе о томе да ли је стратегија добро имплементирана. Уколико постоји јасна повезаност мера перформанси, менаџери могу да тестирају пословање предузећа и да кроз успостављене узрочно–последичне односе провере да ли се и у којој мери стратегија спроводи по плану. Повезивање стратегијских и оперативних циљева и мера перформанси обезбеђује да менаџери стекну и усвоје „системско резмишљање“ и идентификују узрочно – последичне везе између изабраних циљева и мера. Инструменти повезивања мера перформанси умногоме помажу да запослени јасно схвате стратегију, да повежу стратегијске циљеве са својим свакодневним задацима и операцијама и разумеју како би требало да изврше своје задатке да би допринели остварењу циљева и жељеном резултату предузећа. Захваљујући аутоматизацији и компјутерским софтверима доста је олакшано и убрзано повезивање мера перформанси, уочавање одступања у остварењима дневних задатака и корективно

³⁹⁷ Новићевић Б., Антић, Љ., Стевановић, Т., (2006), опт.цит., стр. 57

интервенисање у врло кратком року. Један од инструмената повезивања стратегијских и оперативних мера перформанси јесте баланска карта.

Robert Kaplan и David Norton представили су први пут концепт балансне карте 1992. године у „Харвардској пословној ревији“ у чланку *The Balanced Scorecard: Measures That Drive Performance*.³⁹⁸ Одмах се јавило велико теоријско и практично интересовање за овај концепт који је постао плодно поље теорије, истраживања и консултантске праксе. Наиме, Kaplan и Norton водили су истраживачку групу која се бавила системима за мерење перформанси у складу са потребама савремених предузећа, с обзиром на услове у окружењу и особености пословања. Први закључак ове студије под називом „мерење перформанси организација будућности“ био је да се финансије не смеју одбацити, оне су и даље примарне, али да се мора обезбедити и адекватна дугорочна оријентација. Дакле, финансијска перспектива посматра се и даље као најзначајнија, али се допуњује са 3 нефинансијске перспективе чиме се омогућава разумевање суштине пословања и стварања вредности. Балансирање је само природно уследило и израз балансна карта управо одражава суштину. Идеја баланса је била да се балансира дуги и кратки рок, финансијски и нефинансијски, водећи и последични индикатори. Затим се идеја развила у смеру утврђивања узрочно–последичних односа између перспектива и детерминисања стварања вредности. Модел је изворно замишљен као контролни систем мерења перформанси који је традиционалној финансијској метрици додао стратешке нефинансијске индикаторе да би обезбедио „балансирању“ поглед на перформансе предузећа. Од оквира за мерење, временом се овај концепт развио у инструмент за повезивање текућих оперативних акција са стратегијским циљевима предузећа, у средство за имплементацију изабране стратегије и инструмент стратегијског управљања.

Модел *Balanced Scorecard* мери укупну успешност предузећа комбиновањем финансијских и нефинансијских мерила који су распоређени у оквиру четири

³⁹⁸ Иако се концепт *Balanced Scorecard* појављује у раним 1990-им, његови корени су дубљи. Логика овог новог концепта није нова и укључује пионирски рад *General Electric*-а везан за извештавање о мерењу перформанси у 1950-им и рад француских пројектних инжењера који су креирали *Tableau de Bord* – инструмент таблу мерила перформанси у првој половини 20-ог века. Формулисање циљева и мерила перформанси предузећа из финансијске и нефинансијских перспектива није новина. Међутим, овим ранијим системима мерила перформанси недостајала је уравнотеженост (балансираност).

перспективе: финансијске, потрошачке, перспективе интерних пословних процеса и перспективе учења и раста (Слика број 19). У оквиру сваке перспективе потребно је идентификовати кључне циљеве и одговарајуће показатеље степена остварења тих циљева, као и успоставити међусобне везе између циљева и показатеља идентификовањем мреже узрочно – последичних веза и односа. Свака перспектива у оквиру балансне карте укључује циљеве, мерила ових циљева, циљну вредност ових мера и конкретне иницијативе потребне да се остваре постављене циљне вредности.

Слика 19. Перспективе у балансној карти



Извор: www.balancedscorecard.org

Финансијска перспектива балансне карте односи се на стварање вредности за власнике и даје одговоре на питање: Како предузеће изгледа акционарима, односно како би се требало појавити пред нашим акционарима и инвеститорима, да би се успело финансијски и да би их убедили да смо атрактивни за инвестирање? Стварање вредности за власнике односно увећање богатства власника је одредиште коме свака стратегија треба да тежи. Захваљујући финансијској перспективи балансне карте добија се оцена да ли имплементација одговарајуће стратегије предузећа доприноси повећању вредности за власнике. Како предузећа могу повећати своју вредност растом прихода и повећањем продуктивности, финансијска перспектива треба да одговори на питања која се односе на

главне изворе повећања прихода и продуктивности. Мерила перформанси из ове перспективе су последични индикатори који „гледају уназад“ и добијају се на основу званичних финансијских извештаја.

Перспектива потрошача односи се на вредновање односа између предузећа и његових потрошача/клијената и мери интензитет сатисфакције потрошача и друге перформансе које произилазе из односа са потрошачима. У перспективи потрошача траже се одговори на питања: Како нас наши потрошачи виде? Како да се појавимо пред њима? Предузеће мора да зна како треба да креира вредност за своје потрошаче да би постигло успех. Мерила изабрана за перспективу потрошача требало би да мере вредност која се испоручује потрошачима (време, квалитет, сервис и сл.) и резултат који произилази из ове вредности (задовољство потрошача, тржишни удео и сл.). Индикатори обухваћени овом перспективом су водећи индикатори. Слаба перформанса из перспективе потрошача је водећи индикатор будућег опадања успешности у пословању, иако је тренутна финансијска перформанса и целокупна финансијска слика задовољавајућа. Предузећа постају свеснија важности повећаног фокуса на потрошаче и сатисфакцију потрошача за очување и постизање жељене финансијске перформансе. Бројни задовољни потрошачи значе поновну куповину, повећану лојалност, ниже трошкове привлачења и освајања нових потрошача, веће приходе, што ће, при осталим непромењеним перформансама, водити побољшаном финансијском резултату. Перспектива потрошача омогућава менаџерима да идентификују своје потрошаче и дефинишу тржишну стратегију која ће обезбедити супериорне будуће финансијске перформансе.

Перспектива интерних процеса односи се на интерне пословне процесе (иновационе процесе, процесе управљања потрошачима, оперативне процесе и процесе везане за заједницу и регулаторе) којима се ствара и дистрибуира вредност за потрошаче. Предузеће мора да идентификује и да се фокусира на остварење изврности у процесима који су најзначајнији у стварању вредности за потрошаче, јер од пружене вредности потрошачима директно зависи успешност пословања. Међутим, не смеју се занемарити ни остали процеси, већ и код њих треба задовољити одређене критеријуме. У перспективи интерних процеса тражимо одговоре на питања: Које активности треба да обављамо? Који су критични процеси којима се постиже сатисфакција и потрошача и других стејкхолдера?

У којим активностима се морамо побољшати да би потрошачима дистрибуирали вредност која је описана у перспективи потрошача и коначно у финансијској перспективи? Да ли су наши пословни процеси одлични? У којим областима је потребно побољшање? Мере из ове перспективе омогућавају менаџерима да сазнају да ли је пословање, засновано на интерним процесима, успешно и да ли понуђени производи и услуге задовољавају очекивања потрошача и стварају вредност за њих. Ова перспектива помаже предузећу да одреди своје компетенције и процесе које мора унапредити да би задовољило потрошаче.

Перспектива учења и раста односи се на вештине, знања и способности запослених, као и услове неопходне за спровођење и унапређивање кључних интерних процеса организације. Ова перспектива фокусира се на иновацију, креативност, компетенцију и способност. Такође се фокусира на људе – њихов став, културу, знање, развој, на њихову спремност и способност за учење, остварење промена и унапређења, на њихову сатисфакцију, мотивисаност, лојалност и сл. Питања која су везана за перспективу учења и раста су: Шта је потребно да променимо у нашој инфраструктури или интелектуалном капиталу да би постигли циљеве интерних процеса? Да ли смо довољно иновативни и креативни да континуирано стварамо вредност за наше потрошаче? Да ли су наши запослени способни и мотивисани да обезбеде континуирану промену и унапређење? Како ћемо, на основу наученог, наставити да усмеравамо наше пословање и очувати нашу способност да мењамо и усавршавамо? Перспектива иновација и учења односи се на људски капитал (знања, вештине, обука и сл.), информациони капитал (системи, мреже, базе података и сл.) и организациони капитал (тимски рад, култура, лидерство, пословна клима и сл.) предузећа. Основни извори организационог учења и раста јесу: људи, систем и организационе процедуре. Ови фактори треба да формирају такву инфраструктуру која би обезбедила остварење постављених циљева у остале три перспективе односно инфраструктуру у којој ће предузеће бити способно за дугорочно креирање вредности. Индикатори ове перспективе су водећи индикатори.

Број мера перформанси у балансној карти не би требало да буде ни превелик ни премали. Уколико се балансна карта преоптерети превеликим бројем мера, менаџерима и запосленима ће бити веома тешко да им се адекватно посвете. Са друге стране, веома мали број мера онемогућава сагледавање и расветљавање повезаности између жељених

перформанси и њихових фактора. Стога се препоручује коришћење 15–20 мера перформанси. Сматра се да 3–4 мере перформанси довољно осветљавају финансијску перспективу, 5–8 мера перспективу потрошача, 5–10 мера сферу интерних процеса и 3–6 мера сферу учења и раста.³⁹⁹ На пример, уколико је постизање одређене вредности приноса на капитал примарни стратегијски и финансијски циљ, он ће бити спуштен на ниже организационе нивое и исказан преко циљних вредности финансијских перформанси које се постижу кроз међусобно повезане оперативне процесе и активности. Побољшање финансијских перформанси је у тесној вези са креирањем вредности за купце, као стратегијским циљем који је уткан у мисију готово свих предузећа. Сходно томе, раст прихода од продаје (финансијска перспектива) може се остварити поновним или повећаним куповинама од стране постојећих потрошача па је праћење лојалности купаца (перспектива потрошача) преко балансне карте од великог значаја. Да би купци постали и остали лојални, предузеће им мора пружити производ високог квалитета, краће време испоруке, услужан кориснички сервис и сл., а то се може остварити кроз повећање квалитета интерних процеса и скраћење обављања оперативних процеса (перспектива интерних процеса). Кључну улогу у побољшању квалитета и скраћења времена интерних процеса имају запослени, њихово знање, вештине, искуство, иновативност и сл. (перспектива учења и развоја). Овај пример јасно показује на који начин се успоставља повезаност између перспектива балансне карте и расветљава узрочно – последичне односе и везе, као и доприносе остваривању стратегије предузећа. Наиме, балансна карта пружа приказ како предузеће конвертује своје опипљиве и неопипљиве ресурсе и иницијативе у жељене резултате. У Табели број 10 приказане су најчешће мере перформанси за сваку перспективу балансне карте.

³⁹⁹ Новићевић Б., Антић, Љ., Стевановић, Т., (2006), опт.цит., стр. 79-80

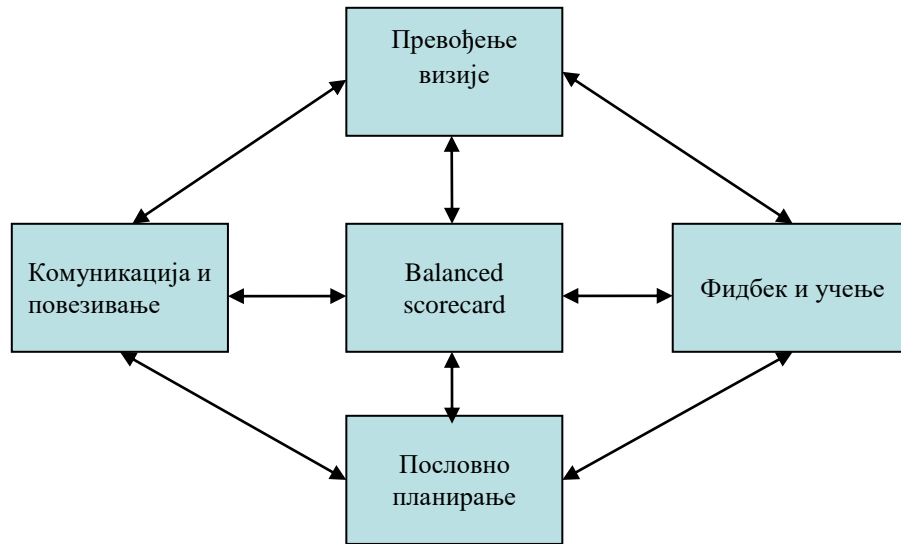
Табела 10. Одређене мере перформанси по сферама Балансне карте

Финансијске мере (3-4)	Мере потрошача (5-8)	Мере интерних процеса (5-10)	Мере учења и раста (3-6)
<ul style="list-style-type: none"> • рентабилност, • економичност, • укупна актива, • укупна актива по запосленом, • нето добитак, • нето добитак по запосленом, • тржишна вредност акција, • принос на инвестиције • EVA-додата економска вредност • дугови, • укупни трошкови, • профитна маржа, • стопа приноса на пословна средства, • EVA по запосленом • cash flow • нето пословни приход • раст прихода • принос на ангажовани капитал • готовински принос на инвестиције и др. 	<ul style="list-style-type: none"> • број потрошача, • тржишно учешће, • сатисфакција потрошача, • продаја по потрошачу, • лојалност потрошача, • трошкови по потрошачу, • обим продаје, • број рекламација, • број посета потрошачима, • број потрошача по запосленом, • број нових потрошача, • број посета потрошача, • профитабилност потрошача, • изгубљени потрошачи (број или %), • просечно време утрошено на односе са потрошачима, • просечно време контактирања потрошача до продаје и др. 	<ul style="list-style-type: none"> • коришћење простора, • искоришћеност капацитета, • стопа дефеката, • број патената, • испорука на време (%), • број новоуведених производа, • време од поручбине до испоруке, • време циклуса производње, • обрт залиха • учесталост притужби купаца • флексибилност опреме • административни трошкови по запосленом • утицај процеса производње/употребе производа на окружење и др. 	<ul style="list-style-type: none"> • сатисфакција запослених, • учешће висококвал. радника, • трошкови едукације по запосленом, • продуктивност запослених, • квалитет радне средине, • квалитет интерног комуницирања, • број менаџера у укупном броју запослених, • просечан радни стаж у предузећу, • укупан број часова едукације по запосленом, • сугестије за унапређења по запосленом, • одсуствовање с посла и др.

На основу балансне карте могуће је увођење четири управљачка процеса који одвојено и у комбинацији доприносе повезивању дугорочних стратегијских циљева са оперативним акцијама и то су: превођење визије, комуницирање и повезивање, пословно планирање и фидбек и учење.⁴⁰⁰ Наведена четири процеса приказана су на Слици број 20.

⁴⁰⁰ Гајић, П., (2006), Систем уравнотежених показатеља остварења у функцији ефикасног управљања, Зборник радова са 10. конгреса CPPPC, Бања Врућица, стр. 472

Слика 20. Управљање стратегијом: четири процеса



Извор: Гајић, П., (2006), Систем уравнотежених показатеља остварења у функцији ефикасног управљања, Зборник радова са 10. конгреса СРРРС, Бања Врућица, стр. 472

Први процес односи се на превођење визије и помаже менаџерима у стварању консензуса у погледу визије и стратегије предузећа. Да би запослени могли да разумеју визију и стратегију предузећа, потребно је да оне буду преведене на оперативни ниво. На тај начин обезбеђује се њихово приближавање запосленима тако да они могу да разумеју упутства за обављање конкретних подржавајућих активности. Стога, визију и стратегију треба изразити преко интегрисаног сета циљева и мерила перформанси који ће квантитативно и квалитативно описати дугорочне факторе пословног успеха.⁴⁰¹ Други процес јесте комуницирање и повезивање и он помаже да се по свим хоризонталним и вертикалним везама унутар предузећа повежу циљеви и стратегија предузећа са циљевима и стратегијом појединих организационих делова и појединаца. Стога, треба изградити систем интерног информисања који ће свим запосленима и менаџерима у предузећу обезбедити разумевање стратегијских циљева. Такође, потребно је и све циљеве декомпоновати. Сваки запослени треба да схвати своју улогу и допринос који ће његов рад имати у остваривању циљева предузећа. Сем тога, нужно је да се циљеви

⁴⁰¹ Крстић, Б., (2000), Елементи и основе концепта балансне карте резултата, Монографија Ефикасност трансформације предузећа, Економски факултет Ниш, стр. 185

организационих делова и појединаца ставе у функцију остваривања дугорочних циљева и стратегије предузећа.

Трећи процес је пословно планирање и њиме се интегришу пословање и финансијски планови организационих јединица. Балансна карта помаже менаџерима да алоцирају све потребне ресурсе и да поставе приоритете. На тај начин, они се могу посветити само оним иницијативама које воде ка остваривању дугорочних стратегијских циљева предузећа. Четврти процес јесте фидбек и учење и он даје предузећу способност да стратегијски промишља и учи. Усмеравајући пажњу менаџера на управљање перформансама, балансна карта омогућава праћење краткорочних резултата из четири перспективе и евалуацију остварења стратегије. Такође, обезбеђује основу за модификацију стратегије у складу са актуелним условима пословања.⁴⁰²

У досадашњој пракси балансна карта се показала као врло ефикасан алат који корпоративним менаџерима може значајно да олакша усклађивање активности и ресурса предузећа. Балансна карта помаже корпоративним менаџерима у усклађивању стратегија на различитим нивоима предузећа, у идентификовању и искоришћавању стратегијских спрега, као и у преношењу знања и компетенција корпоративног врха на пословне јединице у саставу предузећа. Она обезбеђује јасан визуелни оквир за идентификовање стратегијских спрега између различитих пословних и функционалних јединица, као и између корпоративног врха и нижих нивоа организације. Поред тога, уз помоћ стратегијске мапе пружа јасну и прегледну форму за дезагрегирање стратегије од најопштијих циљева на корпоративном нивоу све до специфичних циљева најнижих оперативних нивоа у предузећу.⁴⁰³ Једном развијена балансна карта за стратегијску пословну јединицу, постаје основа за балансне карте за департмане и функционалне јединице. Менаџери у департманима и функционалним јединицама могу, дакле, развити своје балансне карте које ће бити конзистентне и од помоћи у реализовању мисије и стратегије стратегијске пословне јединице.⁴⁰⁴

⁴⁰² Крстић, Б., (2000), опт.цит., стр. 185

⁴⁰³ Росић, М., (2014), Значај и улога стратегијског алата усклађене листе у управљању диверсификованим предузећима, Мегатренд ревија, Vol. 11, No. 1, стр. 205-221

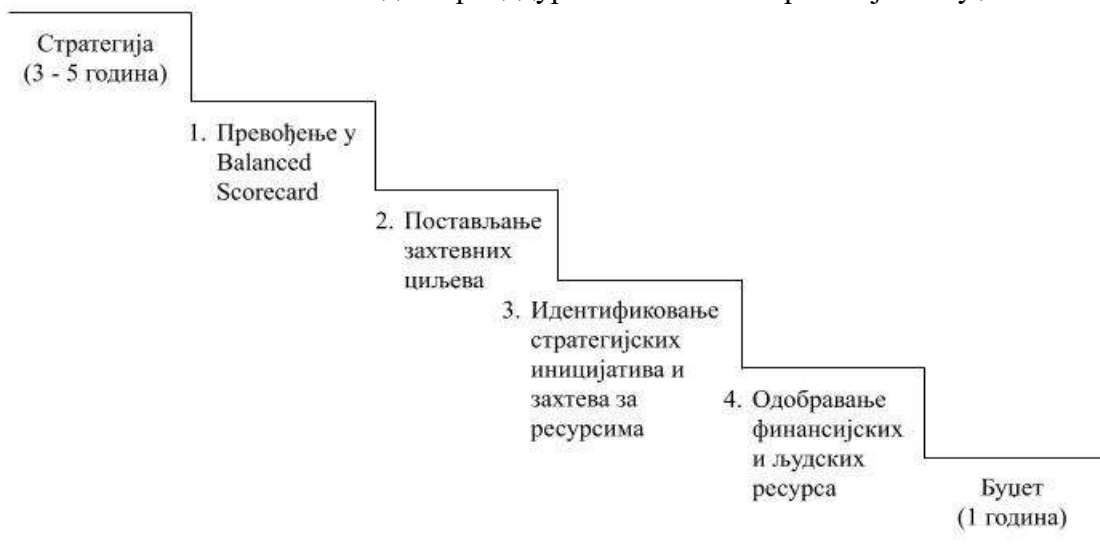
⁴⁰⁴ Крстић, Б., (2000), опт.цит., стр. 184

Балансна карта полази од дугорочних циљева и преводи их у низ текућих акција које треба извршити како би се оствариле жељене перформансе. Она интегрише процес стратегијског планирања и буџетирања и обезбеђује да буџети подржавају стратегију предузећа. Предузећа би требало да следе следеће кораке како би повезала дугорочне, стратегијске циљеве и буџете (углавном једногодишње):⁴⁰⁵

1. Превођење стратегије у балансну карту детерминисањем стратегијских циљева и мера.
2. Постављање циљева за одређене будуће периоде за сваку меру и идентификовање планираних одступања како би се мотивисала и наградила креативност.
3. Идентификовање стратегијских иницијатива и потребних ресурса да би се обезбедило постизање постављених циљева.
4. Утврђивање финансијских и људских ресурса за реализацију стратегијских иницијатива и уграђивање ових захтева у годишњи буџет.

На Слици број 21 приказани су поменути кораци и каскадна процедура повезивања стратегије са буџетима.

Слика 21. Каскадна процедура повезивања стратегије са буџетима



Извор: Kaplan, R., Norton, D., (2001), *The Strategy–Focused Organization*, Boston: Harvard Business School Press, стр.281

⁴⁰⁵ Kaplan, R., Norton, D., (2001), *опт.цит.*, стр. 281

Можемо закључити да, иако је концепт балансне карте првобитно дизајниран као дијагностички и контролни систем мерења који укључује и финансијске и нефинансијске индикаторе, временом се развио у средство за операционализацију и имплементацију стратегија. Балансна карта омогућава предузећима да разјасне визију и стратегију и преведу их у акције односно да разумеју везу између стратегије, критичних фактора успеха и акција. Овај систем мерила омогућава операционализацију стратегије, детерминисање критичних фактора успеха и њихово превођење у мерљиве циљеве, као и континуирано преиспитивање и праћење прогреса у имплементацији стратегије. Сем тога, олакшава идентификовање стратешких иницијатива, постављање приоритета и обезбеђује ефикасну алокацију ресурса на стратегијске иницијативе.

3.2.6. „Hoshin Kanri“ концепт буџетирања предузећа заснован на перформансама

На данашњем високо конкурентном и променљивом тржишту, на коме се очекивања потрошача морају, не само задовољити, него и превазићи, да би предузеће било успешно, није потребно само да има јасан правац где жели да стигне, већ да буде и иновативно. Стога, не изненађује све веће интересовање за Hoshin Kanri концепт буџетирања. Hoshin Kanri (НК) представља менаџмент инструмент који омогућава предузећу да спроведе акције и иновације које су усклађене са његовим стратешким намерама. „Ако је стратешко размишљање формулација идеалне будућности, онда је стратешко (Hoshin) планирање оптимални систем за креирање те будућности“.⁴⁰⁶ НК представља веома користан инструмент Lean концепта пословања који је заснован на следећим идејама: обезбеђивање вредности захтеване од стране потрошача, обављање само оних активности које додају вредност, елиминисање свих облика губитака ресурса и континуирано унапређење.⁴⁰⁷ Ради се о веома ефикасном решењу којим се стално побољшавају перформансе, чак и у условима веома изражене конкуренције. Временом НК постаје нова пословна филозофија која се данас сматра једним од најпоузданијих и

⁴⁰⁶ <http://www.mcts.com/Hoshin-Origins.htm>, (приступљено 02.07.2016.)

⁴⁰⁷ Доступно на: <https://kanbanize.com/lean-management/hoshin-kanri/what-is-hoshin-kanri-x-matrix/>, (приступљено 20.12.2019.)

најрелевантнијих менаџмент инструмената уз помоћ кога је савремено предузеће у могућности да сустигне и претекне конкуренцију.

3.2.6.1. Историјски развој Hoshin Kanri концепта буџетирања

Да би се што боље разумела природа и суштина концепта, треба поћи од значења самог израза Hoshin Kanri. Јапански израз „Hoshin“ састоји се из две речи чији је дослован превод: Но – метод, облик, форма и Shin – сјајна игла која показује правац, компас. Дакле, реч „Hoshin“ значи метод за постављање правца, циља или, говорећи економским речником, методологија за постављање стратешког правца. Израз „Kanri“ такође се може поделити на два дела чији је превод: Kan – контрола, каналисање, усмеравање и Ri – разлог, логика. Узете заједно, најчешће се преводе као управљање, менаџмент. Стога се израз Hoshin Kanri дословно може превести као управљање методологијом одређивања стратешког правца. Међутим, у покушају да се погоди прави смисао, јапански израз Hoshin Kanri преводио се на различите начине. Најчешће коришћени преводи су управљање политиком, Hoshin планирање, развој политике, стратешки развој, управљање за резултате и сл. Ипак, ниједан од ових превода не одговара тачном и потпуном смислу јапанског термина и методологије која га прати. Међутим, може се приметити да сви ови потенцијални преводи указују на „управљање циљевима“.

НК се први пут јавља током 1960–их година у Јапану. Bridgestone Tire Corporation је 1965. године објавио извештај којим се анализирају технике планирања које се примењују у компанијама које су освојиле Deming–ову награду. Описане технике добиле су назив Hoshin Kanri и до 1975. године биле су широко прихваћене у Јапану. Yoji Aka⁴⁰⁸ и Shigeru Mizuno су 1976. године били укључени у имплементацију НК концепта у Yokagawa Hewlett–Packard (YHP). До 1982. године YHP је захваљујући примени НК од најмање профитабилне Hewlett–Packard дивизије постао најпрофитабилнија тако да се НК методологија до 1985. године проширила и на остале делове компаније. Услед све интензивније примене у пракси, концепт је привукао велику пажњу целокупног пословног света. Први симпозијум о НК концепту одржан је у Јапану 1981. године, а 1988. године

⁴⁰⁸ Yoji Aka је јапански експерт за планирање који је на основу акумулираног искуства објавио први ауторитативни рад везан за НК под називом Hoshin планирање па се сматра творцем овог концепта.

Јапанска асоцијација за стандарде (енгл. *Japanese Association of Standards*) објавила је серију радова о примени концепта у пракси.

Почетком 1980-их година НК модел почиње да се примењује у САД и то најпре у компанијама чије су дивизије или филијале у Јапану биле добитници Deming-ове награде (Xerox, Texas Instrument's Oita plant и сл.). Концепт се временом шири и на друге компаније (Procter & Gamble, Intel, Florida Power & Light и сл.) и привлачи велику пажњу пошто је већина компанија пионира у примени НК у САД оценило овај концепт кључним за стицање конкурентске предности. Даље, преко мултинационалних компанија концепт се шири и на друге државе. Томе значајно доприноси и чињеница да све више расте притисак да сви добављачи у ланцу снабдевања усвоје НК. Стога, у данашње време све већи број компанија широм света жели да у своју пословну праксу уведе НК концепт и интензивно ради на његовом увођењу.

Пошто је НК, као и многе друге менаџмент праксе и филозофије, под утицајем окружења, не изненађује што су се разне варијације концепта развиле у пракси и користиле у различитим земљама. Велики број европских и америчких предузећа покушао је да креира сопствене верзије НК концепта, при чему је код већине њих акценат стављен на системске послове, док се много мање пажње посвећује људској компоненти овог концепта. Другим речима, западне компаније, стављају акценат на повећање ефикасности процеса који се одвијају у оквиру предузећа, док, у великој мери, а често и у потпуности, игноришу људску страну концепта. Показало се да многе компаније, и поред жеље да уведу НК концепт, ипак још увек нису спремне за њега. Сем тога, усвајање овог концепта од стране америчких, и уопштено западних, компанија јесте изузетно спор процес, пошто велики број компанија уопште није имало менаџмент, као ни пратећу инфраструктуру која би могла да подржи усвајање Hoshin пословне филозофије. Проблем је у неразумевању јапанских пословних и културних фактора који помажу јапанским компанијама да развију и примене НК успешно. На пример, посвећеност и преданост послу јапанских радника један је од фактора супериорне перформансе јапанске економије.

Јапански произвођач аутомобила Toyota представља једну од великих мултинационалних компанија која већ неколико деценија ефикасно примењује НК

концепт у свом пословању. Средином прошлог века Toyota је значајно заостајала за водећим конкурентима, али је применом овог и бројних других управљачких концепата компанија успела да остварује све боље позиције на тржишту. Врхунац свог развоја Toyota је доживела током 2007. године када је постала највећи светски произвођач аутомобила, скинувши са трона до тада неприкосновени General Motors.⁴⁰⁹ Компаније Ford и General Motors годинама су безуспешно улагале напоре у смеру спречавања даље тржишне експанзије Тоуоте. Ове компаније никада нису успеле да у потпуности проникну у суштину НК концепта и јапанске верзије Управљања укупним квалитетом и да их успешно интегришу у своје управљачке и пословне системе.

3.2.6.2. Кључне идеје и карактеристике Hoshin Kanri концепта буџетирања

НК представља један од најмоћнијих инструмената из Lean арсенала за ефикасан стратегијски менаџмент.⁴¹⁰ Основна идеја НК концепта јесте да треба ускладити циљеве компаније (стратегија) са плановима средњег менаџмента (тактика) и послом обављеним од стране непосредних извршилаца (операције) како би се осигурало да сви истовремено вуку у истом смеру.⁴¹¹ Овај процес илустрован је на Слици број 22 која указује да НК ствара органски проток информација кроз целу компанију – слично као људски нервни систем који пролази кроз цело тело. Циљеви и кључни индикатори перформанси (KPI) путују од топ менаџмента до непосредних извршилаца (top-down приступ), а резултати се враћају одоздо нагоре (bottom-up приступ).

⁴⁰⁹ Kesterson, R., (2014), The Basic of Hoshin Kanri, CRC Press - Taylor & Francis Group, Boca Raton, стр. 49

⁴¹⁰ Доступно на: <https://kanbanize.com/lean-management/hoshin-kanri/what-is-hoshin-kanri-x-matrix/>, (приступљено 20.12.2019.)

⁴¹¹ Доступно на: <http://www.leanproduction.com/hoshin-kanri.html>, (приступљено 08.07.2016.)

Слика 22. Основна идеја Hoshin Kanri концепта



Извор: <http://www.leanproduction.com/hoshin-kanri.html>

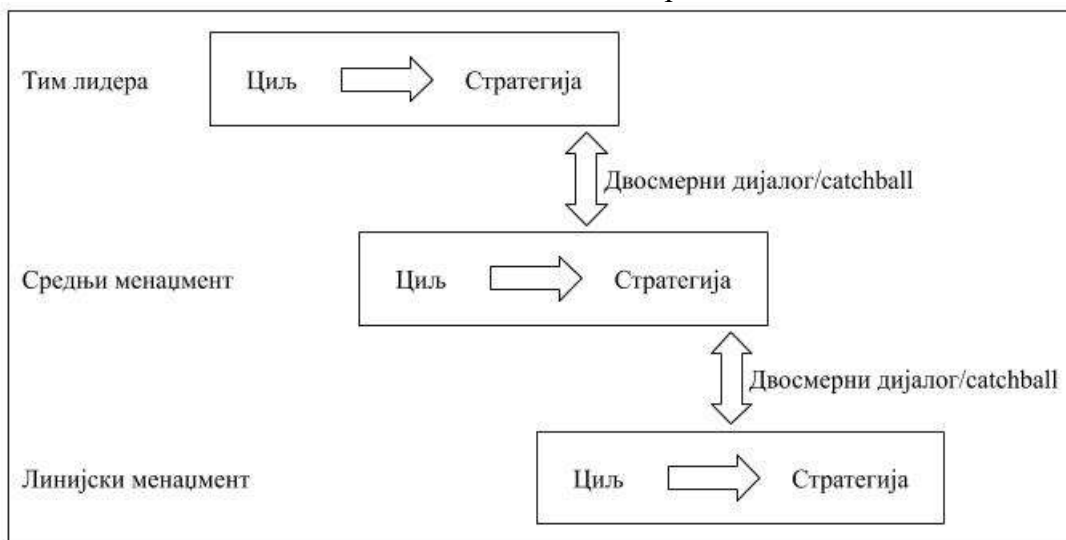
НК концепт помаже предузећима да се суоче са великим изазовом – како ускладити свој стратешки правац са свакодневним активностима и операцијама тако да сви раде заједно на постизању жељеног стања. Ради се о изазову који се односи на повезивање стратегије са операцијама. Ово усклађивање мора да обухвати све елементе предузећа односно стратегије, тактике, организациону структуру и културу, рачуноводствени систем, систем награђивања, систем за мерење перформанси и сл. како би се постигао ефекат синергије. Уколико би се пажљиво анализирано свако предузеће, вероватно би се у сваком идентификовао неки аспект пословања који није усклађен са визијом и вредностима предузећа и кочи напредак. Често се ови „неодговарајући“ аспекти или елементи дуго задрже у предузећу и преносе се и у наредне планске периоде. Стога, постизање усклађивања није само процес додавања нових ствари; то је бескрајан процес идентификације и упорне корекције неусклађених елемената који гурају компанију далеко од њене основне идеологије или ометају напредак.⁴¹²

За успешну примену НК неопходна је посебна техника комуницирања позната под називом Catchball. Термин Catchball (хватање лопте, добацавање) изведен је по називу дечије игре лоптом, али се уместо лопте, идеје „бацају“ од човека до човека. Catchball омогућава снажније повезивање између корпоративне стратегије и годишњег планског

⁴¹² Collins, J., Porras, J., (1994), Built to Last: Successful Habits of Visionary Companies, Harper Business, New York, стр. 186

циклуса. Ова комуникациона техника захтева континуирану комуникацију како би се обезбедио развој одговарајућих циљева и инструмената, као и њихово распоређивање на свим организационим нивоима. Ради се о процесу који се користи за постизање консензуса о циљевима и мерама у тимском окружењу познатом као „међуфункционални менаџмент“.⁴¹³ На Слици број 23, приказан је catchball процес и двосмерни ток информација о томе шта је све потребно да се уради, како би се постигао конкретни циљ. Catchball је истовремено и top-down и bottom-up приступ који учесницима омогућава да сарађују на најбољи могући начин како би постигли одређен циљ. Укључењем свих запослених, они стичу утисак да су учествовали у развоју и осећају да су, не само део, већ и власници процеса. Овакав приступ значајно доприноси расту поверења и колективном размишљању у смеру побољшања перформанси.

Слика 23. „Catchball“ процес



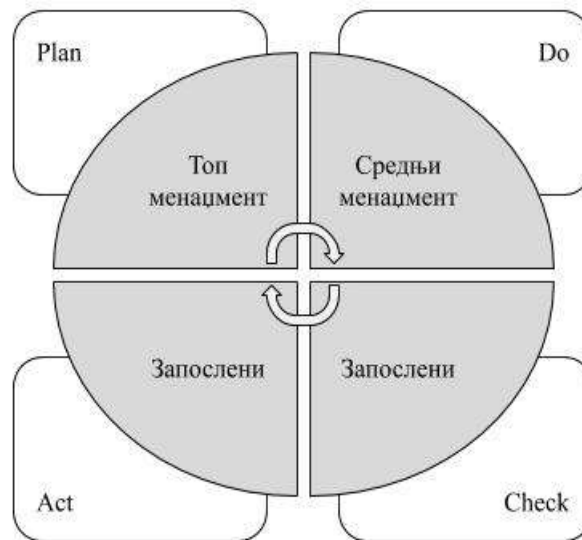
Извор: <https://www.lean-news.com/hoshin-planning-seven-step-process/>

НК се може посматрати и као примена Deming-овог Plan-Do-Check-Act (PDCA) циклуса на процес управљања. PDCA циклус представља приступ континуираном побољшању активности, процеса и перформанси предузећа. Уствари, TQM укључује Hoshin планирање као инструмент за имплементацију крупних иновација у предузећу. У кораку „PLAN“ (планирање) развијен је план акције у вези са проблемима у предузећу.

⁴¹³ Tennant, C., Roberts, P., (2001), Hoshin Kanri: Implementing the Catchball Process, Long Range Planning, 34(3), стр. 291

Потребно је поставити циљеве, предвидети процесе неопходне за постизање жељених резултата и формирати контролне тачке и параметре. У кораку „DO“ (реализација) план је имплементиран. У кораку „CHECK“ (провера) информације се прикупљају на контролним тачкама и актуелни резултати се пореде са очекиваним резултатима. У кораку „ACT“ (акција) резултати се анализирају. Разлози појаве одступања између актуелних и планираних резултата идентификују се и разматрају.⁴¹⁴ Када је завршен корак „ACT“, то је уједно и крај једног PDCA циклуса. Како се ради о циклусу који се стално понавља у циљу унапређења перформанси предузећа, у кораку PLAN следећег циклуса у циљу отклањања утврђених одступања утврђују се корективне акције које се затим и спроводе. PDCA циклус и његови кораци представљени су на Слици број 24.

Слика 24. PDCA циклус



Извор: Правдић, П., (2013), Hoshin Kanri метода као процес менаџмента, Фестивал квалитета 2013., 40. Национална конференција о квалитету, Машински факултет Крагујевац, стр. 162

НК концепт обухвата четири кључна елемента управљања пословањем: визију, развој политике, реализацију политике и контролу политике.⁴¹⁵ Ипак, овај концепт директно је повезан и са петим елементом, а то је Управљање тоталним квалитетом (TQM), којим се дефинишу начини достизања циљева постављених у оквиру НК процеса.

⁴¹⁴ Правдић, П., (2013), Hoshin Kanri метода као процес менаџмента, Фестивал квалитета 2013., 40. Национална конференција о квалитету, Машински факултет Крагујевац, стр. 161-162

⁴¹⁵ Hutchins, D., (2016), Hoshin Kanri: The Strategic Approach to Continuous Improvement, Routledge, New York, стр. 3

О снази ове везе најбоље говори податак да се у јапанским предузећима сматра да НК представља све оно што предузеће жели да оствари, док TQM дефинише начине за смањивање разлике између његових тренутних и жељених перформанси. На почетку НК процеса топ менаџмент поставља уопштenu визију и корпоративне годишње политике и циљеве. Крећући се наниже, менаџери и запослени учествују у дефинисању од визије и годишњих циљева до стратегије и детаљног плана за конкретне акције којим се постављени циљеви остварују. Они такође учествују у дефинисању мера и показатеља који ће показати да ли су успешно постигли своје циљеве. Притом, треба бити пажљив при избору КРI–ева пошто се њима може утицати на понашање запослених. Кључни индикатори перформанси и кључни фактори успеха идентификују се појединачно за све запослене. Циљеви се затим сукцесивно шаљу на следећи нижи ниво тако да се при њиховом постављању примењује каскадни приступ. Сваки ниво испод највишег руководства, сукцесивно, повезан је са нивоом изнад њега како би се обезбедила неопходна усклађеност. Сем тога, мора да постоји и одговарајући фидбек на основу кога се обезбеђује контрола реализације свих активности. На Слици број 25 приказани су описани елементи НК концепта.

Слика 25. Елементи „Hoshin Kanri“ концепта



Извор: Hutchins, D., (2016), Hoshin Kanri: The Strategic Approach to Continuous Improvement, Routledge, New York, стр. 3

Како се Hoshin планирање користи као инструмент за идентификовање и елиминисање одступања, треба имати у виду да немају сви *gap*-ови исти значај и да су неки *gap*-ови стратешки значајнији од осталих. Стога, веома је битно да менаџмент идентификује, прати и да се фокусира на неколико виталних приоритета на сваком организационом нивоу. Ови витални приоритети се, иначе, називају Hoshin-и и што су они јаснији, то ће и запосленима бити лакше да се фокусирају на оно што највише доприноси остваривању конкурентске предности предузећа. Стога, Hoshin планирање представља систематичан и дисциплинован процес усклађивања, комуницирања и извршавања пословне стратегије фокусирањем на неколико виталних циљева (пет или мање) који обезбеђују конкурентску предност. Треба нагласити да, иако се НК везује за револуционарне циљеве (крупне промене), циљеви могу бити и еволутивни (инкрементални циљеви који се обично постижу кроз континуирана побољшања). Обе врсте циљева су легитимни и важни облици унапређења перформанси.

НК концепт буџетирања у први план ставља запослене, њихову креативност, посвећеност послу и способност визионарског размишљања. Концепт се заснива на претпоставци да је сваки запослени експерт у свом послу, да жели да буде активно укључен у послове којима се предузеће бави и да је један од главних мотиватора понашања запослених препознавање доприноса које су они дали успеху предузећа. Стога, сви запослени морају имати јасну слику о визији, стратегији и циљевима предузећа, о својој улози у предузећу, као и јасан приказ доприноса сваке особе укупном успеху које је предузеће остварило. Уколико се сваки запослени осећа испуњеним услед уверења да је оно што ради неопходно и од виталног значаја, биће инспирисан да ствара производе и процесе који су бољи, паметнији, сигурнији, бржи, јефтинији.⁴¹⁶ Запослени неће бити инспирисани само да испуне очекивања, већ ће знати како и где да употребе и усмере те иновације, тако да се вредност додаје на сваком кораку. НК представља потпуно нову филозофију пословања у којој и непосредни извршиоци учествују у осмишљавању стратегије и уопште, функционисања предузећа. На тај начин, сви запослени добијају шансу да покажу своје квалитете. Топ менаџмент усваја стратегију тек након што добије повратне информације од нижих менаџера у хијерархији. Циљ је да се створи таква атмосфера колективног размишљања у оквиру које се знања свих појединаца акумулирају и интегришу у заједнички напор у правцу креирања таквог пословног модела захваљујући коме ће предузеће постати лидер како у очима потрошача, тако и свих других стејкхолдера који су заинтересовани за његово пословање.

3.2.6.3. Кораци имплементације Hoshin Kanri концепта буџетирања

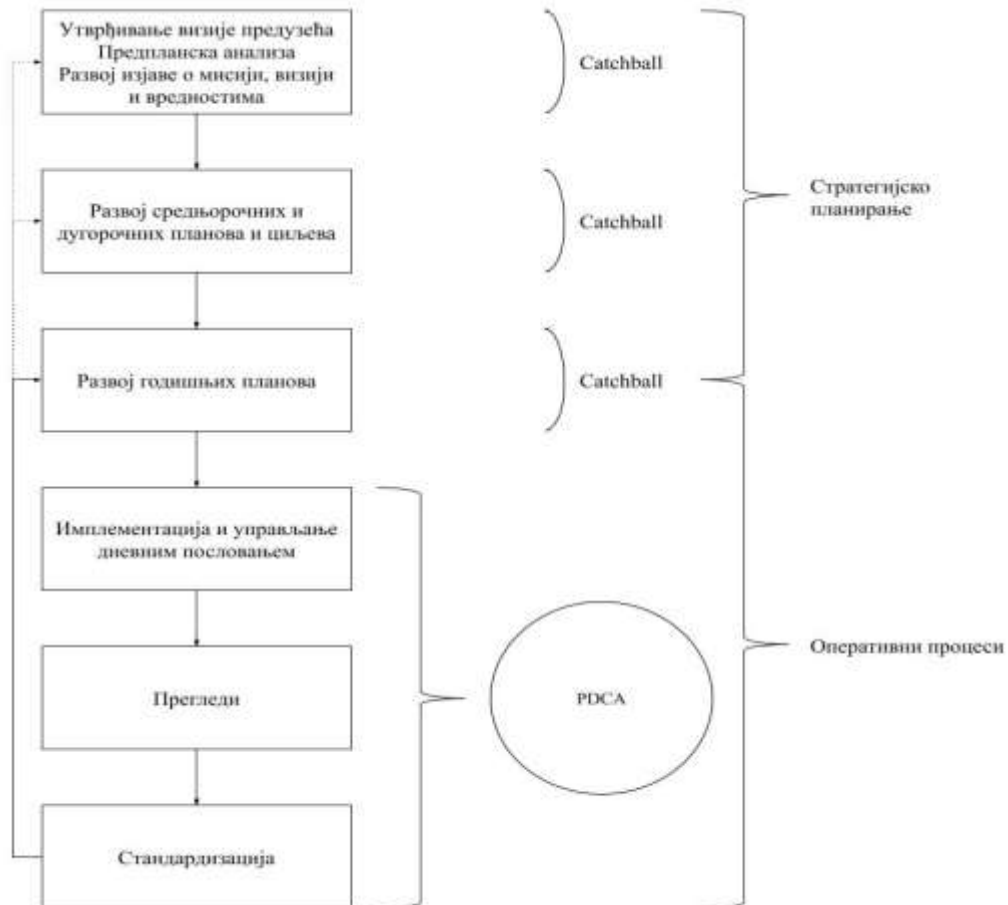
Процес имплементације НК концепта најлакше се може сагледати уз помоћ модела који истовремено представља и скуп инструкција за његову практичну примену у предузећу. Модел обезбеђује једноставан и лако разумљив преглед активности и корака које је неопходно спровести приликом имплементације НК концепта. На Слици број 26 приказана је имплементација НК концепта кроз шест секвенцијалних корака:

- утврђивање визије предузећа,
- развој средњорочних и дугорочних планова и циљева,

⁴¹⁶ Доступно на: <http://www.mcts.com/Hoshin-Kanri.html>, (приступљено 02.07.2016.)

- развој годишњих планова,
- имплементација и управљање свакодневним пословањем,
- прегледи, и
- стандардизација.⁴¹⁷

Слика 26. Модел имплементације Hoshin Kanri концепта



Извор: Alic, A., Ideskog, J., (2016), Hoshin Kanri – the Japanese way of piloting, Jönköping International Business School, стр. 15

Фаза 1 – Утврђивање визије предузећа. У овој фази потребно је утврдити тренутно стање предузећа у погледу визије, политика и процедура које се користе, тренутне организационе структуре и сл. Прва фаза процеса имплементације НК састоји се из четири

⁴¹⁷ Alic, A., Ideskog, J., (2016), Hoshin Kanri – the Japanese way of piloting, Jönköping International Business School, стр. 15

потфазе: предпланска анализа, развој изјаве о мисији, развој изјаве о вредностима и развој изјаве о визији.⁴¹⁸

Предпланска анализа. Пажљива процена тренутне позиције предузећа представља основни корак током реализације сваког процеса планирања. Први корак у имплементацији НК представља спровођење анализе окружења у оквиру ког предузеће послује и перформанси које оно остварује у поређењу са његовим најзначајнијим конкурентима. Током предпланске анализе мора се доћи до информација о сврси постојања предузећа, која мора бити дефинисана на основу потреба потрошача, а не на основу производа или услуга које оно нуди на тржишту. Такође, мора се дати и одговор на питање да ли ће предузеће утицати на будућност или ће само реаговати на догађаје из окружења.⁴¹⁹ Предмет ове анализе, поред екстерног, мора бити и интерно окружење предузећа. Треба напоменути да је у делу литературе која се бави НК концептом изостављена предпланска анализа. Међутим, без ове анализе не могу се креирати јасне и квалитетне изјаве о мисији, вредностима и визији. Предпланска анализа најчешће се обавља уз помоћ SWOT анализе којом се дефинишу снаге и слабости предузећа, као и шансе и претње из окружења којима је оно изложено.

Развој изјаве о мисији. Изјава о мисији предузећа описује и исказује чиме се предузеће бави, разлоге његовог постојања и вредности које оно креира.⁴²⁰ Значај мисије за имплементацију НК концепта огледа се у чињеници да он обухвата два нивоа и то: ниво стратегијског планирања и ниво оперативних процеса. Јасно дефинисана изјава о мисији представља основу на којој сви запослени у предузећу схватају свој значај за његово пословање, као и своје доприносе резултатима које оно остварује. Садржај изјаве о мисији углавном се односи на различите стејкхолдере предузећа, делатност и заједницу у којој послује, његову понуду производа и услуга и сл. Основни фокус изјаве о мисији морао би да буде стављен на потрошаче и тржиште, а не на производе и услуге предузећа. У ситуацијама када запослени не могу јасно да схвате мисију предузећа она неће имати утицаја на њихово понашање на радном месту, чиме се у потпуности губе њени ефекти, а

⁴¹⁸ Kesterson, R. (2014), *опт.цит.*, стр. 81

⁴¹⁹ Babich, P., (2007), *Hoshin Handbook*, Total Quality Engineering Inc, London

⁴²⁰ Kesterson, R. (2014), *опт.цит.*, стр. 81

сви напори уложени у њену израду постају бесмислени. Ефикасна изјава о мисији може се креирати пружањем одговора на питања: ко су потрошачи, које су њихове потребе, како ће предузеће мерити своје перформансе, које производе и/или услуге предузеће нуди и у којој мери производи и услуге предузећа задовољавају потребе потрошача.⁴²¹ Мисијом се не могу обухватити потребе свих потрошача, већ само оних најзначајнијих који у највећој мери доприносе тржишном успеху предузећа.

Развој изјаве о вредностима. Изјава о мисији представља опис сврхе постојања предузећа, док изјава о вредностима дефинише вредности за које се оно залаже и о којима води рачуна.⁴²² Изјава о вредностима представља скуп принципа на којима се заснива пословање предузећа, при чему је један од њених најзначајнијих задатака да информише све запослене и да их мотивише да се понашају у складу са њима. Ова изјава уједно представља и основу за доношење свих одлука у оквиру предузећа, при чему управо вредности представљају основне покретачке снаге свих запослених. Уколико предузеће жели да изјава о вредностима у максималној могућој мери даје позитиван допринос имплементацији НК концепта неопходно је да вредности за које се оно залаже буду јасно дефинисане и да буде прецизно приказан начин њиховог утицаја на акције и политике.⁴²³

Развој изјаве о визији. НК концепт се може посматрати као компас који указује на смер у ком би се предузеће требало кретати у свом будућем пословању.⁴²⁴ Изјава о визији представља опис жељене будућности предузећа и дефинише правце у ком се предузеће жели развијати. Приликом дефинисања визије у складу са НК концептом менаџмент предузећа мора да се придржава следећих смерница:⁴²⁵

- визија мора бити заснована на стању у ком се предузеће тренутно налази,
- треба да буде заснована на проблемима који представљају изазов за предузеће,
- треба да пружи стејкхолдерима реалну слику о њиховом положају и њиховим интересима у будућности,

⁴²¹ Alic, A., Ideskog, J., (2016), *опт.цит.*, стр. 17

⁴²² Jolayemi, J. K. (2008), Hoshin Kanri and Hoshin Process: A review and literature survey, *Total Quality Management*, 19(3), стр. 299

⁴²³ Cowley, M., Domb, E., (1997), *Beyond Strategic Vision - Effective Corporate Action with Hoshin Planning*, Butterworth-Heinemann, Burlington, стр. 43

⁴²⁴ Hutchins, D., (2016), *опт.цит.*, стр. 13

⁴²⁵ Cowley, M., Domb, E., (1997), *опт.цит.*, стр. 57

- визија треба да представља заједничку визију, односно резултат креативног размишљања, а не компилацију идеја појединаца, и
- визија би морала да буде мотивишућа и да покреће на креативност.

Фаза 2 – Развој средњорочних и дугорочних планова и циљева. Дугорочни и средњорочни планови представљају пројекцију онога што ће се догодити током следећих неколико година. Изјава о визији представља презентацију будућности која визију чини циљем, а дугорочни и средњорочни планови представљају путеве за достизање овог циља, чиме се указује на висок ниво повезаности између ове две фазе имплементације НК концепта.⁴²⁶ Разлика између средњорочних и дугорочних планова огледа се у два њихова елемента, јасноћи (конкретни или уопштени) и временском периоду на који се они односе, при чему не постоји стандардна вредност трајања ових планова. Све брже промене пословног окружења предузећа доносе са собом и све већи значај предпланских анализа, као и неопходност да се средњорочним и дугорочним плановима обухвате краћи временски периоди.⁴²⁷

Фаза 3 – Развој годишњих планова. Годишњи план представља листу циљева који се морају достићи током текуће године уколико предузеће жели да реализује своје средњорочне и дугорочне планове. Годишњи планови морају бити прецизно дефинисани и остварљиви и требало би да обухвате следеће елементе:⁴²⁸

- изјаву о жељеним исходима која садржи неколико најзначајнијих циљева који се желе достићи приликом реализације годишњих планова,
- мерила уз помоћ којих се процењује прогрес предузећа у правцу достизања циљева,
- циљне вредности које представљају циљеве исказане у мерилима која служе за процену прогреса,
- рокове достизања циљева и
- начине достизања циљева.

⁴²⁶ Jolayemi, J. K. (2008), *опт.цит.*, стр. 300

⁴²⁷ Alic, A., Ideskog, J., (2016), *опт.цит.*, стр. 19

⁴²⁸ Shiba, S., Purch, T., Stasey, R., (1995), Introduction to Hoshin Management: Achieving alignment Analog Devices and Teradyne, Center for Quality Management Journal, 4(3), стр. 26

Годишњи план би морао да буде заснован на средњорочним и дугорочним плановима, годишњим проценама процеса и перформанси предузећа, разликама између тренутног и жељеног стања и анализа резултата који су остварени током претходних година.⁴²⁹ Приликом креирања годишњих планова у разматрање се не узимају искључиво краткорочне активности, већ предузеће настоји да успостави политику за сваку годину узимајући у обзир све оно што би могло да се деси у будућности.

Фаза 4 – Имплементација и вођење свакодневних послова. Следећи корак имплементације НК концепта представља реализација усвојених изјава и постизање циљева који су дефинисани у претходним фазама процеса имплементације. Ова фаза представља покушаје успостављања баланса између достизања циљева и држања основних активности предузећа под контролом.⁴³⁰ Током ове фазе НК концепт се мора инкорпорирати у све оперативне активности које се одвијају у предузећу. Остваривање циљева предузећа могуће је искључиво у ситуацијама када су сви упознати са њиховом важношћу, а то се може спровести само у ситуацијама када су запослени укључени у осмишљавање пословања предузећа, односно у све оне активности које обављају у правцу остваривања унапред дефинисаних циљева предузећа.

Фаза 5 – Прегледи. Прегледи представљају врло важан део НК процеса. У фази прегледа прати се прогрес у реализацији планираних перформанси, утврђују евентуална одступања, разлози одступања, као и које корективне акције треба предузети да би се остварили постављени циљеви. Постоје четири врсте периодичних прегледа: дневни, недељни, месечни и годишњи.⁴³¹ Оперативни менаџмент задужен је за реализацију дневних прегледа, при чему се акценат ставља на основне пословне активности. Менаџмент средњег нивоа задужен је за недељне и месечне прегледе уз фокус на циљеве и основне пословне активности. У задатке топ менаџмента спада реализација годишњих прегледа, као и припрема података неопходних за израду планова за следећу годину. Код годишњих прегледа акценат се ставља на годишњу процену успешности постизања

⁴²⁹ Alic, A., Ideskog, J., (2016), *опт.цит.*, стр. 20

⁴³⁰ Alic, A., Ideskog, J., (2016), *опт.цит.*, стр. 20

⁴³¹ Lee, R., Dale, B., (1998), *Policy deployment: An examination of the theory*, *International Journal of Quality & Reliability Management*, 15(5), стр. 530

циљева, односно детаљним прегледом годишњих циљева и остварења показале се где је предузеће у односу на постављене циљне перформансе и шта све треба да се уради у следећем циклусу. Приказујући прогрес при достизању циљева, прегледи значајно доприносе унапређењу културе одговорности. Такође, омогућавају да сви запослени остану на правом путу и „веслају у истом смеру“. Уколико се прегледом установи неусаглашеност са плановима, утврђују се узроци одступања како би се на одговарајући начин одговорило на ову врсту ситуација „ван контроле“. У том смислу могу се предузети хитне мере како би се ублажио проблем, краткорочне корективне акције како би се спречило поновно јављање одређеног проблема, дугорочно превентивно деловање у циљу елиминисања узрока појаве проблема и постављања трајног решења којим би се процес учинио отпорним на грешке и поновну појаву проблема.⁴³²

Фаза 6 – Стандардизација. Иако је у тесној вези са фазом прегледа, због свог великог значаја, стандардизација се посматра као посебна фаза у имплементацији НК концепта. Стандардизација процедура омогућава предузећу да задржи све оне позитивне ефекте који су остварени током претходних година.⁴³³ Вођењем прецизних евиденција у вези са свим циљевима и унапређењима које је предузеће остварило обезбеђује се максимално искоришћење свих позитивних ефеката остварених током пословања. Интегрисањем специфичних унапређења у стандардне оперативне процедуре обезбеђује се да нов начин на који се посао обавља постане свакодневна рутина запосленима.

3.2.6.4. Hoshin Kanri матрица (X матрица) и развијање годишњих циљева

Hoshin матрица (X матрица) представља свеобухватни приказ циљева предузећа, иницијатива и акција, одговорних особа и ресурса потребних за њихово остварење. Реч је о веома корисном инструменту којим се прецизира шта је неопходно да се постигне у току једне године како би се остварио напредак у циљевима за временски период између три и пет година. X матрица омогућава да се дугорочни циљеви разбију и претворе у годишње циљеве и иницијативе на нивоу одељења, тимова и појединаца. У складу са НК

⁴³² Watson, G., (2000), Strategy Realization through Collaborative Action, White paper, Business System Asia Pacific, July, стр. 15

⁴³³ Jolayemi, J. K., (2008), *опт.цит.*, стр. 302

филозофијом, препорука је да се Х матрица изради и у папирној форми и да се постави на месту где је сви запослени могу видети. Х матрица укључује 5 кључна аспекта:

- **Циљеви предузећа за период од 3 до 5 година.** Ради се о кључним, најприоритетнијим стратегијским циљевима који представљају жељено побољшање перформанси и ка чијем постизању треба усмерити свакодневне активности и напоре запослених. Овај део матрице одговара на питање шта.
 - **Годишњи циљеви.** Како су циљеви постављени за временски период од 3 до 5 година, постоји опасност да предузеће не крене одмах у акцију за њихово остварење. С обзиром на дугорочно постављене циљеве, веома је битно разбити циљеве на годишње нивое, за шта НК пружа решење. Овај део даје одговор на питање шта треба урадити на годишњем нивоу да би се постигли дугорочни кључни циљеви. Уколико је, на пример, један од дугорочних циљева смањење трошкова производње за 25 %, годишњи циљ може бити смањење за 10 %.
 - **Приоритети највишег нивоа за унапређење.** Ради се о приоритетима које треба остварити у наредних неколико месеци односно о листи приоритетних обавеза. Овај део одговара на питање како.
 - **Таргети односно критични показатељи које треба побољшати.** У тесној су вези са топ приоритетима и помажу у предузимању следећег корака ка ономе где предузеће жели да буде на крају године и коначно, на крају пет година.⁴³⁴ Када су циљеви развијени и утврђено је шта треба радити, треба утврдити и мере на основу којих би се пратио прогрес у остваривању циљева. Овај део даје одговор на питање колико и када.
 - **Ресурси за остварење циљева.** Треба утврдити улоге и одговорности појединаца и/или мултифункционалних тимова за постизање одређених циљева водећи, притом, рачуна да се ради о динамичној алокацији ресурса. Овај део даје одговор на питање ко.
- Х матрица и њени кључни аспекти приказани су на Слици број 27.

⁴³⁴ Lucco, J., (2016), Hoshin Kanri Matrix Template, Доступно на: <https://www.clearpointstrategy.com/hoshin-kanri-matrix-template/>, (приступљено 26.11.2016.)

Слика 27. Hoshin Kanri матрица – X Матрица

•	o				Развити менторски програм		o	o	o	o	o	o	o	o	•	o			
•	•				Упознати све запослене са Lean концептом	o	o	o	o	•					o	•			
	o	•			Улагати у ISO 9001 или други систем управљања				•							•			
		•	o		o	Аутоматизовати производне линије производа А	o			•									
		•			o	Имплементирати систем и културу континуираног унапређења		o		•	o	o	o	o	o	•			
			•	o		Иницирати процес испитивања купаца		o	•						•				
				•		Развити стратегије раста		•						•	o				
				•	•	Развити систем унапређења испоруке	•	•						•					
		•			•	Развити прихватљиве иницијативе	•						o	•	o	o			
Повећати ангажовање запослених на 40 %		Тренинзи запослених о методама континуираног унапређења		Смањити производне трошкове за 10 %		Повећати индекс задовољства купаца на 85 %		Повећати тржишни удео на 25%		Повећати профитну маржу за 5 %		<div style="text-align: center;"> <p>Приоритети за унапређење</p> <p>Годишњи циљеви</p> <p>Таргети за унапређење</p> <p>Дугорочни циљеви (3-5 година)</p> </div>							
Повећати профитну маржу до 15 %		Повећати тржишни удео на 25%		Повећати индекс задовољства купаца на 85 %		Остварити износ производних трошкова од 100.000 \$		Повећати ангажовање запослених на 75 %		Директор инжењеринга									
										Директор постола									
										Директор финансија									
										Директор ланца снабдевања									
																HR директор			
																Директор квалитета			
				o		o		•		Повећати профитну маржу за 20 %		•		o		o		Ресурси • Примарна одговорност o Секундарна одговорност	
		o		o		•				Остварити тржишни удео од 40%		•		o		o			
				•						Повећати индекс задовољства купаца на 95 %		o		•					
o		•								Смањити производне трошкове за 25 %				•		o			
•	•					Креирати континуирану културу унапређења				o			•						

Извор: Прилагођено према: Ferhan Bugay, Boost Your Company's Performance with Hoshin Kanri Method, доступно на: <https://www.linkedin.com/pulse/boost-your-companys-performance-hoshin-kanri-method-ferhan-bugay>

Приликом попуњавања X матрице почиње се са дугорочним циљевима. Након што су унети дугорочни циљеви, утврђују се најважнији краткорочни (годишњи) циљеви које је потребно постићи да би се остварили дугорочни циљеви. У матрици између дугорочних и годишњих циљева означава се односно повезује се сваки годишњи циљ са дугорочним

циљем који подржава. Затим се попуњавају приоритети односно најважније активности које треба обавити како би се постигли годишњи циљеви. Такође, у матрици између њих повезују се годишњи циљеви са одређеним приоритетним активностима које су потребне за њихово остварење. Након тога, утврђују се кључни индикатори перформанси (бројчано изражени таргети) како би се пратио успех у остваривању циљева и врши се повезивање који приоритет утиче на који таргет што се означава у пољу између њих. У скроз десном делу X матрице уносе се имена особа које су одговорне за сваки од приоритета. Као што се види на конкретном примеру НК матрице, сви аспекти и делови матрице надовезују се једни на друге и међусобно усклађују. Кроз стратегијско и оперативно усклађивање обезбеђује се да сви запослени раде на побољшању перформанси што представља и кључну разлику у односу на друге концепте буџетирања.

3.2.6.5. Евалуација Hoshin Kanri концепта

НК концепт пружа предузећима бројне користи. На то можда најбоље указује чињеница да су предузећа која су успешно имплементирала НК по правилу у веома кратком року (не дужем од три до пет година) успела да остваре водеће позиције на тржиштима на којима послују. Притом, концепт није тежак за разумевање и практичну имплементацију што додатно олакшава и то што већина предузећа често већ има имплементиране неке елементе овог концепта у свом пословању. Функционисањем на два нивоа, нивоу стратегијског планирања и дневног менаџмента, НК обезбеђује прилике за континуирано унапређење перформанси користећи и ширећи визију, циљеве и планове између свих нивоа менаџмента и ка свим запосленима тако да запослени на свим нивоима могу континуирано да раде на извршавању планова. Његовом применом постиже се:⁴³⁵

- Да сви запослени буду свесни визије, стратегија и циљева,
- Да се одељења не такмиче једна против других,
- Да се пројекти извршавају до краја,
- Да се пословање посматра као сет координираних процеса.

⁴³⁵ Доступно на: <http://www.mcts.com/hoshin-kanri.htm>, (приступљено 02.07.2016.)

НК омогућава да се визија и мисија предузећа не забораве и не игноришу чим се планиране активности спроведу. Такође, након што се документи везани за планирање израде, уместо да се архивирају и забораве, применом овог концепта они остају „живи“ и користе се при текућим активностима. Захваљујући НК концепту не губи се време и енергија на непланиране састанке и расправе о стратегији. Сем тога, постоји стална провера да ли је оно што се ради на дневном нивоу у складу са визијом и постављеним циљевима предузећа. Предности и недостаци, перспективе за унапређење и потенцијалне опасности НК можемо сагледати преко SWOT анализе. У Табели број 11 приказане су снаге, слабости, могућности и опасности НК концепта. Она омогућава да се истраже све могућности максимизације стратегијских планова у акционим плановима.⁴³⁶

Табела 11. SWOT анализа Hoshin концепта

СНАГЕ	СЛАБОСТИ
<ul style="list-style-type: none"> • Редифинисање планирања • Побољшавање система управљања квалитетом • Комплетно скенирање пословања • Учешће сваког елемента организације • Циљеви појединаца повезани са циљевима менаџмента • Одговарајуће обуке и тренинзи • Јасна визија • Фокус је на циљевима • Скенирање конкурентног окружења • Стратегија за превазилажење конкуренције • Постизање конкурентне предности • Подстицање колективног размишљања и знања о послу 	<ul style="list-style-type: none"> • Људима се чини да тешко могу све одмах да схвате • Код запослених постоји отпор према променама • Многе организације посматрају НК као пуки механизам • Постоје проблеми у имплементацији • Недостатак појашњења
МОГУЋНОСТИ	ОПАСНОСТИ
<ul style="list-style-type: none"> • Снага колективног размишљања се препознаје као допринос успеху • Познавање посла • Идентификовање и анализирање одступања у циљу побољшања • Идентификовани КРИ • Идентификовани кључни фактори успеха 	<ul style="list-style-type: none"> • Циљни бенчмаркинг • Стил полицајца (на Западу) • Прецизно планирање може да постане досадно • Недостатак људског аспекта (на Западу) • Сукоб и ривалство у оквиру одељења

Извор: Прилагођено према: Bhalakrishnan H., Natarajan S., (2012), Hoshin Planning – The Flyover to Strategic Planning, International Journal of Research in Management & Technology Vol. 2, No. 5, Coimbatore, стр. 507

⁴³⁶ Bhalakrishnan H., Natarajan S., (2012), Hoshin Planning - The Flyover to Strategic Planning, International Journal of Research in Management & Technology Vol. 2, No. 5, Coimbatore, стр. 507

Након идентификовања предности, слабости, могућности и претњи, може се формирати и TOWS матрица која је приказана у Табели број 12. У делу матрице који је означен са енгл. S – O, спајају се снаге и могућности и идентификују се стратегије за унапређење односно стратегије које користе снаге за максимизирање могућности. Део матрице означен са енгл. W – O помаже да се искоришћавањем могућности превазиђу и минимизирају слабости. У делу матрице под називом S – T идентификују се стратегије које користе снаге предузећа како би се избегле претње. Део матрице под називом W – T омогућава да се минимизују слабости и превазиђу претње.

Табела 12. TOWS матрица Hoshin Kanri-a

<p style="text-align: center;">СНАГЕ И МОГУЋНОСТИ S – O</p> <p style="text-align: center;">Идентификовање стратегија за унапређење</p> <ul style="list-style-type: none"> • Идентификована је јасна визија • Идентификоване су стратегије како би се „попунио“ <i>gap</i> који постоји код MBO и PDCA • Скенира се пословно окружење и постиже се нагли напредак („пробој“) • Колективно размишљање води ка конкурентској предности • Оперативни циљеви су усклађени са циљевима организације 	<p style="text-align: center;">СЛАБОСТИ И МОГУЋНОСТИ W – O</p> <p style="text-align: center;">Превазилажење слабости</p> <ul style="list-style-type: none"> • Запослени и менаџери на средњем нивоу су едуковани о Hoshin планирању и систему свакодневног управљања • КРИ су повећани и пројектовани у складу са циљним резултатима • Одговарајуће обуке и кампање се спроводе ради остварења циљева • Поставити јасне циљеве како би се превазишло ривалство и сукоби унутар одељења
<p style="text-align: center;">СНАГЕ И ПРЕТЊЕ S – T</p> <p style="text-align: center;">Избегавање претњи</p> <ul style="list-style-type: none"> • Тренд и линеарни графикони могу се верификовати у редовним интервалима како би омогућили разумевање одступања и њихову елиминацију • Дневно управљање треба да се реализује партиципативним стилем, а не стилем полицајца • Преглед перформанси мора да се разматра у односу на циљни бенчмаркинг • Присуство људског аспекта у планирању мора се проверавати стално и на свим нивоима 	<p style="text-align: center;">СЛАБОСТИ И ПРЕТЊЕ W – T</p> <p style="text-align: center;">Избегавање слабости и превазилажење претњи</p> <ul style="list-style-type: none"> • При имплементацији стратегија мора се водити рачуна о људском аспекту • Мишљење запослених мора да се узме у обзир • Треба подстицати колективна и партиципативна размишљања и идеје • Циљеви и праћење реализације не би требало да представљају терет, већ морају бити пријатељски • Прецизна планирања треба да буду једноставна

Извор: Прилагођено према: Bhalakrishnan H., Natarajan S., (2012), Hoshin Planning - The Flyover to Strategic Planning, International Journal of Research in Management & Technology Vol. 2, No. 5, Coimbatore, стр. 508

На овај начин, Hoshin планирање може да постане доста разумљивије и једноставније. SWOT и TOWS омогућава топ менаџменту да идентификује ком квадранту припада стратегија. Уколико предузеће пажљиво предузме кораке како би превазишло слабости и претње, самим тим ће и НК концепт бити успешан. Најчешће идентификован

фактор који НК чини досадним и напорним процесом јесте полицијски стил који се јавља у западним земљама.⁴³⁷ Овом концепту се замера и неопходност ригидне имплементације и да је у неким земљама и њиховим карактеристичним пословним културама компликован за примену. Сем тога, захтева дугорочну посвећеност, пажљиву и сталну подршку и енергију средњег менаџмента. Релативно је и статичан с обзиром да циљеви, поготово они који се односе на револуционарни напредак, треба да буду стабилни у периоду бар од пет година.

⁴³⁷ Bhalakrishnan H., Natarajan S., (2012), *опт.цит.*, стр. 507

IV ПОТРЕБЕ И МОГУЋНОСТИ ПРИМЕНЕ НОВОГ СИСТЕМА БУЏЕТИРАЊА ПРЕДУЗЕЋА У СРБИЈИ

У овом делу дисертације најпре се указује на нужност промене начина управљања с обзиром на стање у привреди Србије. Разматра се примена новог начина управљања, као и поступци развијања конкурентских предности предузећа у Србији. Емпиријским истраживањем настојаће се да се утврде трендови и присутност буџетирања предузећа, као инструмента управљања и остваривања конкурентских предности предузећа у Србији, актуелни приступи пословном буџетирању, и уопште, пракса предузећа у том погледу. Истражују се могућност и изазови примене РВВ концепта који би, између осталог, могао да допринесе подизању нивоа конкурентске предности предузећа и, последично, опоравку и напретку привреде Србије.

1. Нужност промене начина управљања и развијања конкурентских предности предузећа у Србији

Промена начина управљања и развијања конкурентских предности представља услов за опоравак, развој и укључивање предузећа у Србији у глобалне пословне токове. Без промена у менаџмент приступу, пословној пракси, начину размишљања и рада тешко да се могу унапредити перформансе предузећа и привреде РС. Треба имати у виду да се и неповољно пословно окружење несумњиво одразило на слабе перформансе привреде јер нестабилан макроекономски амбијент и институционална несређеност изазивају бројне проблеме у нормалном функционисању и развоју предузећа. Стога, проналажење најефикаснијих решења и стратегија за опоравак привреде Србије немогуће је без разматрања и процене постојећег стања привредног амбијента у коме предузећа послују.

1.1. Карактеристике пословног окружења предузећа у Србији

Србија се на крају прошлог века суочила са бројним проблемима – распад заједничке државе, ратови, бомбардовање и сл. Последично, и привреда је претрпела огромне губитке услед хиперинфлације, растућег јавног дуга, трговинских и економских санкција и сл. Србија је скоро целу једну деценију била искључена из међународне заједнице, економских токова и савременог технолошког развоја што је за последицу

имало губитак конкурентности на дужи рок. Ослабљена привреда убрзо је опет суочена са новим негативним догађањима јер светска економска криза из 2008. године није заобишла ни нашу земљу. Још пре економске кризе, економија Србије осећала је јаке последице тзв. стратешке кризе (смањење конкурентности, техничка и технолошка застарелост, недостатак висококвалитетних производа, недостатак тржишта, итд.), кризе профитабилности (пад приноса, оптерећење губицима, смањење капитала, недостатак интерних извора финансирања, итд.) и кризе ликвидности (немогућност сервисирања обавеза, тешкоће у задуживању, итд.).⁴³⁸ Неколико кључних развојних проблема привреде Србије су: демографска регресија и депопулација, структурне промене и одрживост привредног раста, реформска брзина, образовни ризик и регионалне економске, социјалне, образовне, инфраструктурне неравномерности.⁴³⁹ У Табели број 13 приказани су релевантни показатељи макроекономских кретања у Србији.

Табела 13. Макроекономски показатељи у Србији

	2001	2008	2009	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016
БДП, млрд. ЕУР	13,8	33,7	30,7	29,8	33,4	31,7	34,30	33,3	33,5	34,1
БДП, реалан раст у %	5,0	5,4	-3,1	0,6	1,4	-1,0	2,6	-1,8	0,8	2,8
Инфлација, крај периода	40,7	8,6	6,6	10,3	7,0	12,2	2,2	1,7	1,5	1,6
Курс РСД/ЕУР просек периода	59,78	81,44	93,95	103,04	101,95	113,13	113,14	117,31	120,73	123,12
Дефицит текућег рачуна, % БДП	2,2	-21,1	-6,6	-6,8	-10,9	-11,6	-6,1	-6,0	-4,7	-4,0
Стране директне инвестиције, % БДП	1,4	7,4	6,7	3,8	9,9	2,4	3,8	3,7	5,4	5,5
Резерве НБС, млрд.ЕУР	1,3	8,2	10,6	10,0	11,1	10,9	11,2	9,9	10,4	10,2
Фискални дефицит, % БДП	0,0	-2,6	-4,4	-4,6	-4,8	-6,8	-5,5	-6,6	-3,7	-1,3
Јавни дуг, % БДП	97,7	28,3	32,8	41,8	45,4	56,2	59,6	70,4	74,7	72,9
Спољњи дуг, % БДП	85,5	62,3	72,7	79,0	72,2	80,9	74,8	77,1	78,5	77,9

Извор: http://privreda.gov.rs/wp-content/uploads/2017/09/APK_7-8_2017_sajt.pdf

⁴³⁸ Малинић, Д., Милићевић, В., (2012), Overcoming Financial Structural Disorders as a Prerequisite for Strengthening the Competitiveness of Serbian Economy, Економика предузећа, 60 (7-8), стр. 320

⁴³⁹ www.privreda.gov.rs, Извештај о привредном развоју Србије у 2014., (приступљено 19.01.2017.)

Као што се види на основу података из табеле, огроман проблем Србије јесте стање у јавним финансијама. У циљу смањења буџетског дефицита уведене су разне мере штедње. Иако је последњих година удео јавног дуга у БДП–у смањен (53,8 % крајем 2018. године), ипак, остварене уштеде засад нису довољне да би обезбедиле одрживост јавних финансија на дуги рок. Један од већих проблема је и раст спољног дуга. Србија је у погледу задуживања ушла у зачарани круг. Са једне стране, ослабљена привреда не би могла да функционише без задуживања, док, са друге стране, превелико задуживање успорава привредни раст и оставља терет будућим генерацијама. Актуелни кредитни рејтинг Србије за дугорочно задуживање указује да „постоји способност извршења финансијских обавеза, али је присутан ризик промене пословне климе и економских услова, као и знатан кредитни ризик“.⁴⁴⁰ Оваква оцена указује да постоји још простора за побољшање квалитета институционалног пословног амбијента уз уверење да ће се у наредном периоду кредитни рејтинг побољшати (агенција Standard and Poor’s) или бар остати на истом нивоу (агенција Fitch Ratings). Макроекономски подаци показују да Србија и даље спада у неразвијене земље Југоисточне Европе и припада групи најмање развијених земаља које нису достигле ни 50 % просека Европске уније према економској снази.⁴⁴¹ Оно што забрињава је што је развојна позиција Србије у Европи већ дужи период непромењена. БДП је низак, како по становнику, тако и у односу на број запослених, што указује на ниску продуктивност привреде односно предузећа.

Што се тиче монетарне политике, добри резултати остварени су у погледу стопе инфлације чија је висина на нивоу развијених земаља. Почев од краја 2013. године, НБС одржава инфлацију на ниском и стабилном нивоу, у складу са постављеним циљним границама, чак се најављује и смањење циљног нивоа и инфлаторних очекивања. Међутим, проблем су валутна (не)стабилност, потреба за интервенцијама на девизном тржишту, депресијација динара и политички утицај на рад НБС. Велики проблем економије Србије представља процес приватизације који је почео 1990. године, а дефинитиван крај се још увек не назире. До очекиваних резултата од приватизације у погледу привредног опоравка не само да није дошло, већ је, на известан начин,

⁴⁴⁰ Доступно на: https://www.nbs.rs/internet/latinica/18/18_3/18_3_2/rejting_srbija.html, (приступљено 20.12.2018.)

⁴⁴¹ www.privreda.gov.rs, Извештај о привредном развоју Србије у 2014., (приступљено 19.01.2017.)

приватизација постала и кочница привредног развоја. Велики број спорних и сумњивих приватизација, чести случајеви корупције, обезвређивање имовине услед нереалне процене вредности имовине и капитала, лош и политизован менаџмент, масовна отпуштања и сл. само су неке од честих карактеристика и пратећих проблема приватизације у Србији.

Србија се не може похвалити ни ефикасним тржиштем добара и услуга услед споре либерализације и дерегулације, компликованих царинских процедура и захтева, злоупотреба при јавним набавкама, монополистичког положаја појединих тржишних учесника и сл. Стање у реалном сектору негативно се одражава и на финансијски сектор. Финансијско тржиште у Србији карактерише доминација банкарског сектора и спор развој небанкарских финансијских институција.⁴⁴² Проблеми у финансијском сектору односе се на висок ниво ненаплативих кредита у портфолиу банака, пад активности финансијских институција, недовољно развијено тржиште капитала и осигурања, низак промет на берзи, још увек присутно неповерење у целокупни финансијски сектор, као и ниска финансијска писменост и информисаност о могућностима за улагање слободних новчаних средстава.

Лоше стање привреде и споре реформе добрим делом су последица неефикасне јавне власти. Србија се не може похвалити ни подстицајним пореским системом са рационалном и ефикасном пореском администрацијом и разумним нивоом пореског оптерећења. Главна ограничења пореског система у Србији огледају се у учесталим и честим ненајављеним променама пореског оптерећења, недовољној транспарентности, неефикасном раду пореске администрације, високом износу ненаплативих пореских прихода, учесталој пракси пореских амнестија и репрограма пореских дуговања, утаји пореза, сивој економији и сл. Једна од кључних препрека која оптерећује привреду и обесхрабрује домаће и стране инвеститоре односи се на компликоване и непотребне административне процедуре. Привредници се у свакодневном пословању сусрећу са бројним неефикасним процедурама, процедурама које се не могу обавити електронским путем, проблемом неумрежености релевантних институција, установа и управа и сл.

⁴⁴² Федајев, А., (2015), Унапређење пословног окружења у функцији динамизирања привредног развоја земаља у транзицији, докторска дисертација, Економски факултет, Универзитет у Крагујевцу, стр. 351

Досадашњи транзициони пут Србије није био лак. Требало је укинути институције на којима се заснивао социјалистички начин привређивања и изградити нове које би подржавале тржишно привређивање. Успостављање таквих институција текло је веома споро. Србија засад није успела да изгради ефикасно институционално окружење које би представљало основу функционисања и развоја тржишне привреде.

1.2. Нужност промене управљачких приступа у предузећима у Србији

Да би предузећа у Србији опстала, расла и развијала се у условима константних промена и не баш повољног макроекономског и институционалног окружења, морају се променити начини управљања и развијања конкурентских предности, односно мора се променити менаџмент приступ у скоро свим предузећима. Ове промене постале су услов опоравка и развоја привреде Србије. Промена старог начина управљања и пословне праксе подразумева промене на свим организационим нивоима, од непосредних извршилаца до топ менаџмента. Ове промене, сем што представљају велики управљачки изазов, често су и сложене за спровођење, а у кризним периодима су и тешке и болне. Променама се мора ефикасно управљати јер ће, у супротном, жељени ефекат увођења новитета изостати. У том погледу, посебно осетљива област представља управљање људским ресурсима. Како би припремили запослене за будуће промене, веома је битно да менаџмент објасни запосленима који је циљ и суштина промена, зашто би их требало извршити и како ће се то одразити на њихов посао. Запослени преферирају сигурност и стабилност па често на промене, које са собом носе и неизвесност, реагују отпором. Суочени са променама, поједини запослени осећају страх, стрес, притисак што се негативно одражава на међуљудске односе у предузећу, а коначно и на перформансе предузећа. Ово посебно долази до изражаја када предузеће западне у финансијске тешкоће и бори за опстанак, а што је случај са великим бројем предузећа у Србији. У околностима када менаџмент „спашава оно што се спасти да“, тешко да се може очекивати да власници и менаџери претерано брину о запосленима.⁴⁴³ Стога и не чуди напуштање предузећа од стране стручних и квалитетних лица која би могла значајно да допринесу успешном спровођењу промена. Власници предузећа и менаџмент морају променити начин на који посматрају

⁴⁴³ http://trzistesrbije.com/menadzment/?p_m=praksa, (приступљено 10.11.2016.)

запослене. Уместо да на запослене гледају само као на трошак, потребно је да више уважавају њихова мишљења и сугестије и да их укључе у одлучивање.

Поред неповољног пословног амбијента, лоше перформансе привреде последица су и неадекватног коришћења или потпуног некоришћења савремених управљачких метода, концепата и техника. Актуелна привредна дешавања и резултати указују на неопходност промена менаџмент приступа и праксе у предузећима у Србији. Велики проблем представља непознавање односно недовољно познавање модерних менаџмент алата. Стране инвестиције, поред значаја за привредни раст и смањење незапослености, доприносе и променама у начину управљања предузећима. Долазак страних компанија у Србију истовремено значи и пренос управљачких знања и искустава, правила и процедура односно пословне праксе из матичних компанија. Стога, не изненађује што се са применом савремених управљачких приступа у Србији углавном кренуло тек са доласком страних компанија у нашу земљу. Ипак, и поред тежње да се преузме и усвоји велики број позитивних пословних идеја иностраних компанија, то није ни лак ни брз процес.

Нема дилеме око тога да се начини управљања предузећима у Србији морају променити, али треба имати у виду да не постоји неки универзални начин промене и да се често ради о дугом, спором и нимало лакоm процесу. Предузећа имају већ изграђену корпоративну културу и развијене начине функционисања који се углавном веома тешко мењају. Да би се икакве промене успешно реализовале, треба имати образоване кадрове који су спремни да уче и стичу нова знања. Како би се решили проблеми који су последица лошег управљања и непостојања стратегијског приступа, потребно је повећати компетентност и извршити професионализацију менаџмента и у приватном и у јавном сектору. Држава би кроз разне програме и пројекте могла системски да подржи професионализацију менаџера и едукацију привредника.

Низак ниво перформанси већине предузећа у Србији указује на неадекватан управљачки приступ савременом пословању. Најпре, многа предузећа морају да промене свој став према купцима јер је евидентно да већина менаџера не разуме ново пословно окружење на коме је купац „краљ“ па не изненађује неуспех њихових предузећа у борби са конкуренцијом. Многи менаџери нису у довољној мери упознати ни са мисијом,

визијом и стратегијама предузећа. Не схватају значај иновативности, флексибилности и реактивности, значај примене савремене технике и технологије и сталног повећања компетентности и вештина запослених. Са таквим приступом и начином размишљања менаџера, предузећа тешко успевају да опстану на тржишту и често имају погрешне начине стицања конкурентских предности. Дакле, потребни су нови приступи пословању који ће обезбедити опоравак и раст предузећа, унапређење пословања и конкурентност. Стога, постоји велика потреба да се проучи суштина нових менаџмент приступа, метода и концепата управљања, а користи од њихове примене биле би несумњиво веома значајне.

2. Поступци примене новог начина управљања предузећима у Србији

Управљање предузећем у савременим условима подразумева управљање читавом мрежом активности, процеса, информација и података, како у самом предузећу тако и изван њега. Слично глобалном пословном окружењу, савремени пословни амбијент предузећа у Србији карактерише висок степен турбулентности и неизвесности, а у таквом пословном окружењу није нимало једноставно управљати предузећем. Проблем није само специфично пословно окружење у Србији, већ и непостојање адекватног менаџмент приступа у већини предузећа. У том смислу, неопходна су унапређења како у погледу корпоративног управљања, тако и промене пословне праксе, корпоративне културе, приступа и начина управљања предузећима у Србији.

2.1. Унапређење корпоративног управљања у предузећима у Србији

Свака држава има своју особену историју, културу, правни и регулаторни оквир односно другачије социјално, етичко, политичко и економско окружење тако да предузећа послују у различитим условима и различито поступају у пословању што се одражава и на оквир и моделе корпоративног управљања.⁴⁴⁴ Док је корпоративно управљање у развијеним земљама настало еволутивним путем и као резултат вишевековног привредног

⁴⁴⁴ Корпоративно управљање - приручник, стр. 21, доступно на: <https://www.ifc.org/wps/wcm/connect/d687c17f-73c6-4d21-80da-0545184dd46e/CG+Manual+Serbian+-+SRB.pdf?MOD=AJPERES&CVID=kikjIr0>, (приступљено 11.6.2017.)

и друштвеног развоја, у нашој земљи је новијег датума и са још увек slabим упориштем у пракси. Механизми и модели корпоративног управљања који се већ дуго примењују у развијеним тржишним привредама не могу лако и брзо заживети у транзиционим економијама, међу којима је и наша земља.

Чињеница је да у односу на развијене земље Србија заостаје у квалитету корпоративног управљања. Према Индексу глобалне конкурентности Светског економског форума 2015 – 2016 (World Economic Forum Global Competitiveness Index 2015 – 2016), Србија према ефикасности корпоративних одбора заузима веома ниско 111 место, према етичком понашању компанија такође ниско 115 место, у погледу снаге стандарда ревизије и извештавања веома ниско 107 место, док у домену поузданости професионалног менаџмента заузима 131 место. У домену заштите интереса мањинских акционара Србија заузима изузетно ниско 138 место, док у области заштите инвеститора заузима 32 место.⁴⁴⁵ Неки од узрока таквог стања су: законска регулатива, друштвено, културно, историјско наслеђе (дуг период комунистичког режима и концепта самоуправљања), однос власника и менаџера, тешкоће да се тих навика ослободе и сл.⁴⁴⁶ Више спроведених истраживања показало је да су највећи проблеми у корпоративном управљању у предузећима која су у домаћем власништву, док је у предузећима у већинском страном власништву или која су део међународних корпоративних групација корпоративно управљање на сасвим солидном нивоу.

У циљу побољшања стања у погледу корпоративног управљања, Србија настоји да усвоји законска решења која су у складу са међународном регулативом. Према Закону о привредним друштвима, управљање друштвом може бити једнодомно или дводомно што се утврђује оснивачким актом.⁴⁴⁷ Једнодомни модел управљања углавном је карактеристичан за мања предузећа. Предузећа са овим моделом управљања имају скупштину и једног или више директора које именује и разрешава скупштина, која такође надзире рад и усваја извештаје предузећа. Двodomни модел управљања карактеристичан је

⁴⁴⁵<http://reports.weforum.org/global-competitiveness-report-2015-2016/economies/#indexId=GCI&economy=SRB>, (приступљено 05.11.2016.)

⁴⁴⁶ Јеличић, Г., Ковинић, М., (2017), Промене корпоративног управљања под утицајем процеса глобализације међународне привреде - са освртом на Србију, Култура полиса, Нови Сад, стр.443

⁴⁴⁷ http://paragraf.rs/propisi/zakon_o_privrednim_drustvima.html, (приступљено 05.11.2016.)

за већа предузећа, а органе друштва чине: један или више директора, скупштина и надзорни одбор. Надзорни одбор представља независни орган друштва који посредује између акционара и управе и има задатак да контролише и надгледа управу, као и целокупно пословање предузећа. Практична примена законских решења показала је да не постоји савршен модел корпоративног управљања, па је похвално решење законодавца да се избор препусти самом друштву.⁴⁴⁸

Предузећа у Србији су протеклих деценија прошла кроз разне форме власништва, од приватног преко државног и друштвеног па све до повратка на приватно власништво. У том смислу, последње две деценије са приватизацијом друштвених предузећа долази и до извесних промена на пољу корпоративног управљања у Србији. Данашња предузећа у Србији карактерише концентрисано власништво. Ради се о концентрацији власништва у рукама мањег броја акционара односно већинском учешћу у капиталу друштва једног или малог броја акционара. Како већину предузећа контролише један акционар с контролним пакетом акција или мала група акционара, честе су злоупотребе права мањинских акционара. Уместо уобичајеног проблема у односима власник – менаџмент, у Србији је већи проблем однос између већинског и мањинских акционара.⁴⁴⁹ Сем тога, предузећа у Србији карактерише повезаност власништва и контроле. Већински акционари су истовремено и на челу предузећа и/или су чланови одбора па, самим тим, сами контролишу свој рад и имају могућност за бројне злоупотребе. Додатни проблем чијем се решавању у наредном периоду мора посветити велика пажња представља недовољно професионализма, знања и искуства у области корпоративног управљања као и у погледу проблема који се у овој области могу појавити.

Као ефикасно средство за унапређење система корпоративног управљања у друштвима капитала у Србији, Привредна комора Србије усвојила је Кодекс корпоративног управљања. У Кодексу се истиче да корпоративно управљање омогућава привредном друштву привлачење људског и финансијског капитала, ефикасно вођење пословања и обезбеђење дугорочног и одрживог развоја, узимајући у обзир како интересе

⁴⁴⁸ <http://ipf.rs/razlozi-za-odabir-jednodomnog-ili-dvodomnog-sistema-upravljanja-po-zakonu-o-privrednim-druштвима/>, (приступљено 05.11.2016.)

⁴⁴⁹ Јеличић, Г., Ковинић, М., (2017), *опт.цит.*, стр. 442

власника, тако и интересе других страна које имају легитимне интересе у пословању друштва. Као директне користи од квалитетног корпоративног управљања наводе се: бољи учинак, рационализација свих пословних процеса, јаснија подела надлежности и одговорност, квалитетније одлучивање, боља усклађеност са прописима, ефикасан надзор, лакши приступ тржиштима капитала, повољнији услови за прикупљање новог капитала, боља репутација, веће поверење јавности, јачи goodwill, лакше решавање корпоративних сукоба и сл.⁴⁵⁰ Кодекс корпоративног управљања промовише добру пословну праксу и обичаје, објашњава принципе и даје препоруке и смернице за њихову адекватну примену у привредним друштвима. Међутим, слично као са Приручником за корпоративно управљање Међународне финансијске корпорације (IFC), Кодекс није доживео ширу примену у пракси пошто га велики број стручњака сматра преобимним и сложеним за употребу.

Иако је Србија остварила велике помаке у погледу усвајања добрих регулаторних решења у области корпоративног управљања, проблем представља њихова имплементација. Не сме се дозволити да усвојене норме пословања остану само мртво слово на папиру, већ треба тежити њиховој потпуној и ефикасној имплементацији. Држава мора пружити активну подршку унапређењу корпоративног управљања што ће најбоље остварити кроз стабилне и јаке институције система. Значајни допринос могу дати и финансијске и образовне институције кроз саветодавну и едукативну подршку у пословању и управљању. Ефикасан процес корпоративног управљања подразумева да се у предузеће уграде стратешки елементи као што су узорна управа, конструктивна и отворена корпоративна култура, ефикасна структура управе и стандарди успешности менаџмента оријентисани ка стејкхолдерима.⁴⁵¹ У том смислу, унутар предузећа треба тежити успостављању квалитетног система интерне контроле и ревизије. Додатна могућност за унапређење огледа се и у увођењу ревизијских комитета. Тиме би се повећало поверење стејкхолдера у истинитост и објективност финансијских извештаја предузећа. Такође, посебну пажњу треба посветити побољшањима у погледу процеса и

⁴⁵⁰ <http://bep.rs/documents/c1/kodeks-korporativnog-upravljanja-objavljen-u-sl-glasniku.pdf>, (приступљено 05.11.2016.)

⁴⁵¹ Средић, Д., Сердар Т., (2012), Модел савременог корпоративног управљања са аспекта финансијског управљања, Financing, бр.3, стр. 35

канала комуникације са циљем постизања ефикасног и ефикасног комуникационог система и боље информисаности уз уважавање принципа благовремености, потпуности, тачности и доступности. Унапређење корпоративног управљања би у великој мери олакшало финансирање предузећа и донело побољшања на том пољу. Уместо на финансирање преко кредита који су скупи и уз то и претежно индексирани у инострану валуту, предузећа би требало да се фокусирају на финансирање кроз тржиште капитала. Предузећа са високим нивоом корпоративног управљања много су привлачнија инвеститорима и кредиторима што им олакшава приступ капиталу и омогућава да сниже трошкове задуживања. Другим речима, таква предузећа лакше и јефтиније долазе до средстава за финансирање пословања.

Можемо закључити да Србију на путу развоја модела и механизма корпоративног управљања чека још доста изазова и посла. До промена и побољшања мора доћи на свим нивоима, од институционалног и макро нивоа, преко промена на нивоу предузећа, па све до индивидуалних промена менаџера, власника па и самих запослених. Решавањем уочених проблема и спровођењем мера на даљем побољшању корпоративног управљања несумњиво ће резултирати у повећању конкурентности и унапређењу перформанси предузећа, али и целокупне привреде.

2.2. Унапређење квалитета управљања у предузећима у Србији

Отежавајућу околност у погледу управљања предузећима у Србији не представља само специфично пословно окружење, већ и то што у многим предузећима не постоји озбиљнији управљачки приступ. Заостајање и стагнирање домаће привреде и већине предузећа последица је и непримењивања, погрешног примењивања или недовољног примењивања савремених управљачких методологија и алата.⁴⁵² Савремени пословни трендови захтевају од менаџмента предузећа да, пре свега, разумеју ново пословно окружење и актуелне тржишне трендове, али и да управљању приступе на нов начин. То подразумева напуштање застарелих, унапређење постојећих успешних и примену нових начина, концепата и инструмената управљања предузећем који више одговарају

⁴⁵² Цветковић, М., (2016), опт.цит., стр. 273

новонасталим условима. У циљу унапређења свог пословања предузећа у Србији морају променити досадашњи традиционални начин рада, организацију и изграђену културу пословања. Ова промена представља највећу препреку за усвајање нових пословних и управљачких концепата и неопходну трансформацију предузећа у складу са њима.

Почетни корак било које промене у управљању у предузећима у Србији представља разумевање карактеристика савременог пословног амбијента од стране менаџмента предузећа. Менаџери морају разумети своје екстерно и интерно окружење и специфичности свог пословања како би реално сагледали зашто је неопходна одређена промена у пословању и управљању предузећем и да ли њихово предузеће конкретну промену може успешно и да спроведе. Предузећима у Србији су потребни менаџери који знају шта и како треба урадити и променити како би се њихово предузеће успешно укључило у глобалне економске токове. Менаџмент модерних предузећа мора користити, добрим делом и поседовати, мултифункционална и мултидисциплинарна знања, како би остварио и одржао одређену конкурентну предност, и/или постао произвођач производа светске класе, односно мора поседовати знања и вештине за решавање како стратешких, тако и оперативних пословних проблема, који су међусобно више спојени него раздвојени.⁴⁵³ Дакле, менаџери треба да поседују потребна знања, да имају професионални интегритет и проактивни став, да буду флексибилни, спремни на промене и да брзо реагују, уче и одлучују. Данашњи менаџери морају бити визионари и стратежи који ће моћи да препознају кључне факторе успеха и дефинишу стратегије које ће омогућити њиховим предузећима да реализују постављење циљеве и остваре конкурентску предност.

Имајући у виду полазну позицију, пред менаџерима је огроман изазов како да створе флексибилно предузеће засновано на знању које је способно да максимизира вредност за потрошача и успешно се суочи са глобалним конкурентима. Многа предузећа из Србије градила су своју конкурентску предност преко нижих трошкова традиционалних фактора производње, као што је случај са радом. Уколико наша предузећа желе да буду конкурентна на глобалном тржишту, потребно је развијати нове компетенције. Менаџери морају схватити значај знања, иновативности и креативности за

⁴⁵³ Новићевић, Б., (2012), *опт.цит.*, стр. 72

стварање вредности и да, сходно томе, подстакну и повећају улагање у истраживање и развој, знање, технологију и другу неопипљиву активу предузећа. Другим речима, менаџери предузећа у Србији морају постати свесни значаја који је људски капитал добио у односу на остале ресурсе и да је постао окосница развоја предузећа. У складу са тим, мора се променити управљачки став да су запослени само извршиоци посла који за предузеће представљају трошак. Запослене треба укључити у одлучивање како о текућим пословима, тако и о стратешким питањима и будућем развоју предузећа.

Побољшање квалитета управљања нужно подразумева подизање квалитета знања и континуирано стручно усавршавање менаџера. Менаџмент мора бити упознат са новим приступима управљању и спреман и отворен да имплементира у пракси читав низ расположивих стратешких и оперативних управљачких концепата и инструмената.⁴⁵⁴ Менаџмент треба да препозна потребу и створи услове за имплементацију одговарајућих управљачких концепата у свом предузећу. Једна од главних сметњи у погледу примене нових управљачких поступака и пословних концепата у предузећима у Србији јесте недовољно знање о основним претпоставкама и принципима на којима се они заснивају. С обзиром да успешна примена нових приступа захтева промене у пословној пракси, корпоративној култури и начину размишљања свих запослених, веома је битно да особе које су носиоци промене и које су одговорне за њихову имплементацију стекну што више теоријских и практичних знања о новом управљачком приступу како би били у могућности да ефикасно усмеравају активности осталих запослених у процесу неопходне пословне трансформације.

У погледу примене савремених управљачких алата, знатно је боља ситуација у предузећима у чијој је власничкој структури већинско учешће страног капитала. Почетак примене савремених управљачких алата у Србији углавном се везује за долазак страних компанија у нашу земљу. Ове компаније преносе своја управљачка знања, вештине и искуства у погледу примене конкретних пословних и управљачких модела и техника из матичних компанија. Самим тим, домаћи менаџери имају прилику да уче и усвајају праксу корпоративног управљања неких од најуспешнијих мултинационалних компанија.

⁴⁵⁴ Малинић, Д., Милићевић, В., (2012), опт.цит., стр. 324

Менаџери се са савременим управљачким инструментима могу упознати и проучавањем стране и домаће стручне литературе, студија случајева, примера успешне и неуспешне имплементације, практичних искустава и сл. Сем тога, могу учествовати на семинарима, похађати обуке и тренинге, евентуално посетити предузећа која већ примењују неки менаџмент алат. На основу тако стечених знања, менаџери треба да креирају сопствене управљачке приступе које ће применити за унапређење пословања конкретног предузеће.

Чињеница је да постоји реална потреба за променом и побољшањем начина управљања у предузећима у Србији. С обзиром да је имплементација савремених управљачких концепата неизбежан пут ка стварању трошковне конкурентности, унапређење квалитета управљања представља релевантну детерминанту профитабилности предузећа.⁴⁵⁵ Не постоји неки универзални начин примене нових управљачких поступака и трансформације предузећа у складу са њима, већ свако предузеће иде својим јединственим путем. Треба имати у виду да је трансформација предузећа у складу са новим управљачким и пословним концептима спор и дуг процес. Слободно се може рећи да се ради о процесу који нема краја пошто савремени управљачки концепти подразумевају континуирана побољшања перформанси и тежњу ка савршенству.

3. Поступци развијања конкурентских предности предузећа у Србији

У савременим тржишним условима, под притиском глобалне конкуренције и економске кризе, развијање конкурентских предности представља један од најтежих изазова са којима се суочава менаџмент предузећа у Србији. Конкурентска предност представља способност предузећа да буде успешније од конкурента, односно способност да створи више вредности за купца у односу на конкуренте. Фактори на којима се заснива конкурентска предност мењају се током времена па се данас конкурентска предност заснива на способности пружања више вредности за потрошача, на иновативности и менаџменту знања и постиже се понудом правих производа и услуга.⁴⁵⁶ Дакле, у

⁴⁵⁵ Малинић, Д., Милићевић, В., (2012), оп.цит., стр. 324

⁴⁵⁶ Илић, Д., Марковић, Б., (2014), Организационе иновације као фактор јачања конкурентске предности предузећа у Републици Србији, Пословна економија, година VIII, број 1, стр.198

данаšnjим турбулентним условима пословања предузеће стиче конкурентску предност на тржишту „не зато што има нешто што друга предузећа немају, већ зато што уме и може нешто боље од других“.⁴⁵⁷ Менаџери предузећа у Србији морају знати да стварање и одржавање конкурентске предности није лак и брз процес. Пред њима је задатак да пронађу оне елементе и аспекте пословања који би конкретно предузеће могли да издвоје од конкурената, као и да активно и континуирано раде на развоју компетенција које ће омогућити ефикасније коришћење расположивих ресурса и јачање тржишне позиције.

Како конкурентност предузећа једне земље директно одређује и конкурентност њене привреде, то се и конкурентност предузећа у Србији може сагледати кроз анализу конкурентности привреде РС. Према подацима из „Извештаја о глобалној конкурентности 2016–2017“ Светског економског форума за 2016. годину Србија је остварила Индекс глобалне конкурентности (енгл. *Global Competitiveness Index – GCI*) од 3,97 (на скали од 1 до 7) и заузела 90. позицију на ранг листи која укључује 138 земаља.⁴⁵⁸ Као што Извештај показује, Србија спада у групу земаља које своју конкурентност базирају на повећању ефикасности производних процеса и повећању квалитета производа. Дакле, Србија се више не налази у развојној фази у којој се конкурентност заснива на расположивим факторима, природним ресурсима, ниским ценама и продуктивности, али је и још далеко од земаља које конкурентност и привредни раст заснивају на иновацијама.

Узроке ниске конкурентности привреде Србије можемо наћи у бројним факторима, економске и некономске природе, као што су: неповољна структура тржишта, одсуство владавине права и правне државе, непостојање бројних тржишних елемената и институција, постојање сивог тржишта и корупције, али и ратови, санкције, распад државе и губитак тржишта, неинвестирање у технологију и знање, недовољан извоз са неповољном структуром и сл.⁴⁵⁹ Тренутно стање привреде Србије у погледу

⁴⁵⁷ Новићевећ, Б., Антић, Љ., Секулић, В., (2006), опт.цит., стр. 50

⁴⁵⁸ The Global Competitiveness Report 2016–2017 доступно на: <https://www.weforum.org/reports>, детаљније о индексу и рангу земаља из региона према GCI (2007–2016), као и вредности GCI и рангу по стубовима конкурентности за Србију (2015-2016) видети: Танасковић, С., Ристић, Б., (2017), Конкурентска позиција Србије у 2016. години према Извештају Светског економског форума, Фондација за развој економске науке, Београд, доступно на: www.fren.org.rs, (приступљено 20.01.2017.)

⁴⁵⁹ Лазаревић, М., (2006), Улога менаџмента у креирању конкурентске предности на светском тржишту, стр.3., доступно на: www.ien.bg.ac.rs, (приступљено 18.01.2017.)

конкурентности указује на потребу да се промени начин развијања конкурентне предности. Имајући у виду да је данас кључни генератор конкурентности постала неопипљива имовина, предузећа своју конкурентску предност треба да развију нудећи висококвалитетне производе уз свеобухватни концепт услуга, водећи притом рачуна о брзој респонзивности, а то се једино може остварити стално растућим знањем, способностима и вештинама запослених и тржишно валоризованим иновацијама. Потрошачи на висококонкурентном глобалном тржишту захтевају производе/услуге са што супериорнијим неценовним елементима. Услед неулагања у технологију, опрему и знање, предузећа такве производе тешко да могу да понуде па своју конкурентност на иностраном тржишту базирају углавном на ценовним елементима. Стога, не изненађује и неповољна структура извоза у чијој структури извоза доминирају сировински и репродукциони производи који не захтевају софистицирану технологију, док је учешће производа високе технологије ниско.

Једини трајнији извор конкурентских предности предузећа налази се у његовој способности учења и континуираном трагању за новим идејама.⁴⁶⁰ Другим речима, кључ је у супериорнијем људском капиталу. Висококвалификована лица, стручњаци и експерти нису само извор одрживе конкурентске предности, већ и најзначајнији потенцијални развојни ресурс. Стуб конкурентности који се односи на високо образовање и обуке представља генератор развоја осталих стубова. И поред оствареног напретка, чињеница да је Србија заузела 69. позицију када се ради о стубу високо образовање и обуке и 108. место на ранг листи када се ради о иновацијама као стубу конкурентности⁴⁶¹, показује да се ради о конкурентској слабости и јасно осликава озбиљност проблема.

Можда највећи проблем са којим се Србија суочава у погледу знања и иновација, а самим тим и будућег развоја, представља масовни одлазак стручњака, научника и талената у земље које им пружају вишеструко боље услове за професионални рад, усавршавање, испољавање стваралаштва и иновативности, али и веће плате и остале пратеће бенефиције. Стога, Србија мора најпре постати свесна величине проблема и поставити себи као

⁴⁶⁰ Новићевић, Б., Антић, Љ., Секулић, В., (2006), опт.цит., стр. 49-50

⁴⁶¹ The Global Competitiveness Report 2016–2017 доступно на: <https://www.weforum.org/reports>, (приступљено 20.01.2017.)

примарни циљ да смањи даљи одлив стручњака. Затим, морају се пронаћи „одговарајући моделски приступи и институционалне подршке, који ће обезбедити, пре свега, повољну климу у земљи и инструменте за остваривање фундаменталног циља „смањења одлива стручњака“ и омогућити знатнији „прилив знања“ ради изградње конкурентске предности привредних субјеката у земљи“.⁴⁶² С обзиром да је ситуација у погледу одлива стручњака таква каква јесте, Србија би требало да пронађе најбоље начине и системске приступе како би ојачала сваки вид повезивања, умрежавања и сарадње са научном и стручном дијаспором.

4. Систем буџетирања предузећа у функцији управљања и развијања конкурентских предности предузећа у Србији

Предузећа у Србији деценијама су пословала у специфичном политичком и економском окружењу што се одразило и на систем буџетирања предузећа. „У нашој земљи дуго година уназад буџети и буџетирање су као категорије били практично изопштени из праксе пословног управљања. Они су примарно били инструменти за планирање прихода и расхода државе, република и ужих територијалних заједница.“⁴⁶³ Са променом привредног система и све већим бројем предузећа у приватном власништву, долази до промене у начину управљања предузећима, између осталог и у буџетирању. Временом буџетирање постаје све значајнији управљачки инструмент који је у могућности да менаџменту олакша управљање предузећем.

Незадовољавајући ниво перформанси привреде Србије и бројних предузећа резултат је и непримењивања или неадекватног примењивања савремених концепата буџетирања. Постоји реална потреба за променом и унапређењем процеса и система буџетирања у предузећима у Србији. Потребни су нови приступи буџетирању који ће обезбедити опоравак и раст предузећа, ефикасније управљање и развој конкурентске предности. Кључну улогу у процесу унапређења и успостављања новог система буџетирања имају управљачке рачуновође. Да би успешно спровели било коју промену

⁴⁶² Митровић, В., Митровић, И. (2015), Улога људског капитала у повећању конкурентности привреде Србије, Synthesis 2015, International Scientific Conference of IT and Business-Related Research, стр. 702

⁴⁶³ Стевановић Н., Малинић Д., Милићевић В. (2012), оп.цит., стр. 396

управљачке рачуновође морају да разумеју екстерно и интерно окружење и специфичности пословања свог предузећа. Затим, неопходно је да буду упознате са мисијом, визијом и стратегијама предузећа. Од њих се очекује да поседују потребна рачуноводствена и финансијска знања и да познају аналитичке технике за израду буџета, као и технике имплементације конкретног концепта буџетирања. Сем професионалних знања и компетенције, управљачке рачуновође треба да буду и проактивне, отворене за промене и оптимистичне у погледу успешног спровођења одређене промене.

Једна од главних сметњи у погледу примене нових концепата буџетирања у предузећима у Србији јесте недовољно знање о основним претпоставкама и принципима на којима се они заснивају. Побољшање квалитета буџетирања подразумева подизање квалитета знања и континуирано стручно усавршавање управљачких рачуновођа. Управљачке рачуновође морају бити упознате са новим концептима буџетирања и спремне да их имплементирају у пракси. Треба да препознају потребу, иницирају промену и активно са менаџментом раде на стварању услова за имплементацију одговарајућих концепата буџетирања у свом предузећу. Да би се икаква промена у систему буџетирања у предузећу и успешно реализовала, неопходна је добра сарадња управљачких рачуновођа и топ менаџмента. Заједно треба да размотре зашто је неопходна одређена промена у систему буџетирања, да проанализирају позитивне и негативне ефекте промене и да реално сагледају да ли њихово предузеће конкретну промену може успешно да спроведе.

Са применом савремених приступа буџетирању у Србији углавном се кренуло тек са почетком пословања страних компанија у нашој земљи пошто ове компаније преносе своја знања и искуства у погледу примене конкретних модела и техника буџетирања из матичних компанија. Управљачке рачуновође запослене у тим компанијама имају шансу да уче и упознају се са праксом буџетирања која се примењује у неким од најуспешнијих светских компанија. Сем ове могућности, управљачким рачуновођама је, захваљујући интернету, на располагању страна и домаћа стручна литература у којој могу да сазнају о практичним искуствима и проблемима у имплементацији, о студијама случајева и сл. Такође, могу учествовати на семинарима, похаћати тренинге и обуке како би се упознали са савременим концептима буџетирања. На основу нових сазнања, управљачке рачуновође треба да процене да ли одређени концепт одговара њиховом предузећу и да ли уопште

постоји могућност примене. Треба имати у виду да, и поред заинтересованости да се преузме нека од успешних буџетских пракси и техника, то неће тећи лако и брзо.

У систем буџетирања који треба да буде у функцији ефикасног управљања и развијања конкурентских предности предузећа мора се уградити став према купцима, који је у складу са модерним пословним окружењем на коме је купац „краљ“, као и став према људском капиталу као окосници развоја предузећа. Такав систем буџетирања треба да одражава значај који знање, иновативност и креативност имају за стварање језгра компетенција и креирање конкурентске предности кроз повећање улагања у истраживање и развој, знање и компетентност запослених, технологију и осталу неопипљиву имовину предузећа. У складу са тим, мора се променити став по коме су запослени само извршиоци па се планирањем у већини предузећа у Србији бави искључиво менаџмент без укључивања и консултовања са непосредним извршиоцима. Тиме се занемарује чињеница да непосредни извршиоци најбоље познају радне операције за које су задужени. Стога, требало би их укључити у процес буџетирања, тражити и пажљиво размотрити њихово мишљење. Менаџмент предузећа у Србији треба да постане свестан чињенице да укључивање свих чланова тима у процес буџетирања доприноси реалнијем планирању и да повећава мотивацију и посвећеност запослених у остваривању заједнички постављених циљева што у крајњем води до вишег нивоа перформанси предузећа. Кључну подржавајућу улогу у процесу усвајања и имплементације новитета у буџетирању има рачуноводствено информациони систем који треба да обезбеди информациону основу која ће одговарати конкретном концепту. Стога, неопходно је и да овај систем претрпи извесне промене и унапређења како би се добили што тачнији и поуздани подаци о остварењима и пословању и створила основа за квалитетно одлучивање.

Како не постоји неки универзални начин примене нових концепата буџетирања и трансформације предузећа у складу са њима, свако предузеће трасира свој сопствени пут. Трансформација предузећа у складу са новим концептима буџетирања није брз и лак процес, већ се ради о континуираном процесу с обзиром да савремени концепти буџетирања подразумевају стална унапређења перформанси и тежњу ка пословној изврсности. У циљу сагледавања тренутног стања и релевантних ставова у погледу буџетирања у предузећима у нашој земљи спроведено је емпиријско истраживање.

4.1. Емпиријско истраживање о буџетирању у предузећима у Србији

Садржај овог дела докторске дисертације односи се на емпиријско истраживање о буџетирању у предузећима у Србији. Спроведеним истраживањем сагледана је пракса предузећа у Србији у погледу примене одређених концепата буџетирања и истражене су потребе и могућности примене буџетирања заснованог на перформансама у циљу унапређења пословања и стицања и одржавања конкурентских предности предузећа на тржишту. У првој целини представљен је дизајн и примењена методологија истраживања. У другој целини приказани су добијени резултати и дат је одговарајући коментар. Добијени резултати истраживања пружили су основу за конципирање одговарајућих закључака, као и препорука за унапређивање праксе буџетирања предузећа.

4.1.1. Дизајн и методологија емпиријског истраживања

Емпиријско истраживање реализовано је применом метода анкетирања и статистичком обрадом података. Прикупљање података обављено је у периоду од априла до јула 2018. године и подразумевало је слање упитника на званичне електронске адресе предузећа, односно конкретних служби или лица (менаџера, финансијских директора, руководиоца службе рачуноводства, контролинга и сл.). Применом истраживачког инструмента – упитника прикупљени су оригинални подаци који се користе у сврхе овог истраживања. Анкетирање је спроведено применом Google упитника чиме је у потпуности гарантована анонимност података.

С обзиром да је предмет истраживања докторске дисертације систем буџетирања предузећа у новом пословном окружењу, емпиријским истраживањем настоји се да се сазна како предузећа из узорка процењују своје пословно окружење у смислу комплексности и динамичности, као и по питању јачине конкуренције. Истражује се став испитаника у погледу улоге и значаја буџетирања као инструмента управљања. Такође, испитује се које концепте буџетирања примењују анкетирани предузећа и које концепте сматрају одговарајућим с обзиром на специфичности свог окружења и пословања. Спроведеним истраживањем сагледана је могућност примене традиционалног изворног и унапређених и нових концепата буџетирања предузећа у новом пословном окружењу у циљу унапређења пословања и стицања и одржавања конкурентских предности на

тржишту. Имајући у виду да су пословне перформансе постале основ имплементације стратегија у новом пословном окружењу, посебна пажња посвећена је концепту буџетирања заснованом на перформансама. Истражује се став испитаника у погледу најзначајнијих доприноса концепта и главних препрека и ограничења за његово увођење у њиховим предузећима.

У складу са дефинисаним предметом истраживања оквир узорковања чине привредна друштва регистрована код Агенције за привредне регистре. Дакле, оквир узорка чини база привредних друштава Агенције за привредне регистре. Циљну популацију чине привредна друштва из приватног сектора, како нефинансијског, тако и финансијског. Додатну базу за избор предузећа представља листа Топ 500 привредних друштава у Србији. Коришћени су и подаци из Регистра финансијских извештаја Агенције за привредне регистре, као и информације са званичних веб сајтова предузећа. Анкета се састоји од 21 питања. Како би се олакшала анализа података и како би се добили што тачнији и статистички кориснији подаци, питања у упитнику су затвореног типа.

4.1.2. Резултати емпиријског истраживања

Спроведеним емпиријским истраживањем сагледани су улога и допринос буџетирања ефикасном управљању и остваривању конкурентских предности предузећа у Србији, актуелни приступи, и уопште, тренутна пракса предузећа у погледу примене одређених концепата буџетирања. Истражене су могућности и изазови примене буџетирања заснованог на перформансама које би, између осталог, могло да допринесе подизању нивоа конкурентске предности предузећа и, последично, опоравку и напретку привреде Србије.

4.1.2.1. Карактеристике предузећа у истраживачком узорку

Прва група питања из анкетног упитника је општег карактера и односи се на основне карактеристике предузећа из узорка, као што је секторска припадност, величина предузећа, порекло капитала и дужина пословања. У Табели број 14 приказани су подаци о секторској припадности предузећа из узорка.

Табела 14. Секторска припадност предузећа из узорка

Секторска припадност	Учесталост	Релативно учешће (%)
Пољопривреда, лов, шумарство и рибарство	6	6.2
Прерађивачка индустрија, металска индустрија, фармацевтско - хемијска индустрија	20	20.6
Рударство и нафтна индустрија, производња и снабдевање ел. енергијом, гасом, водом и паром	1	1.0
Грађевинарство и пословање с некретнинама	7	7.2
Трговина на велико и мало и поправка моторних возила, предмета за домаћинство и личну употребу	15	15.5
Саобраћај и складиштење, услуге смештаја и исхране	5	5.2
Информисање и комуникације	3	3.1
Информационе технологије, рачунарско програмирање и сродне активности	11	11.3
Финансијске делатности и делатност осигурања	9	9.3
Административне и помоћне услужне делатности, образовање, стручне, научне, иновационе и техничке делатности	6	6.2
Здравствена и социјална заштита, уметност, забава и рекреација	5	5.2
Остале услужне делатности	9	9.3
Укупно	97	100.0

На основу података из табеле може се уочити да је у узорку највећи број предузећа (20,6%) из прерађивачке индустрије, металске индустрије и фармацевтско – хемијске индустрије, затим следе предузећа из сектора трговине на велико и мало и поправке моторних возила, предмета за домаћинство и личну употребу 15 (15,5%), потом информациона технологија, рачунарског програмирања и сродне активности 11 (11,3%), док по 9 анкетираних предузећа (9,3%) долази из финансијске делатности и делатности осигурања и осталих услужних делатности. Осталих 34 % предузећа из узорка припадају осталим секторима.

Подаци о карактеристикама предузећа из узорка у погледу величине, порекла капитала и дужине пословања приказани су у Табели број 15.

Табела 15. Карактеристике предузећа у истраживачком узорку

Величина предузећа		Мало	Средње	Велико	Укупно	
Учесталост		36	31	30	97	
Релативно учешће (%)		37.1	32.0	30.9	100.0	
Порекло капитала	Домаћи капитал	Страни капитал	Мешовити, већинско страни	Мешовити, већинско домаћи	Укупно	
Учесталост	61	27	5	4	97	
(%)	62.9	27.8	5.2	4.1	100.0	
Дужина Пословања		Више од 20 година	Између 10 и 20 година	Између 5 и 10 година	До 5 година	Укупно
Учесталост		36	41	13	7	97
(%)		37.1	42.3	13.4	7.2	100.0

На основу података из табеле може се видети да према величини предузећа у узорку има 36 малих предузећа (37,1%), затим 31 предузеће средње величине (32,0%) и 30 великих предузећа (30,9%), што чини укупно 97 предузећа у узорку. Према пореклу капитала, у узорку доминирају предузећа са домаћим пореклом капитала, њих 61 (62,9%), затим 27 (27,8%) предузећа са страним пореклом капитала, 5 предузећа (5,2%) са мешовитим, већинско страним пореклом капитала и 4 предузећа (4,1%) са мешовитим, већинско домаћим капиталом. Што се тиче дужине пословања предузећа, у узорку има 36 предузећа (37,1%) која послују више од 20 година, 41 предузеће (42,3%) послује између 10 и 20 година, 13 предузећа (13,4%) послује између 5 и 10 година и 7 предузећа (7,2%) која послују до 5 година.

4.1.2.2. Анализа и дискусија резултата истраживања

Наредна питања из упитника односе се на комплексност интерног и екстерног окружења у коме послују предузећа, као и на јачину њихове конкуренције. У оквиру ових питања испитаници треба да оцене комплексност екстерног и интерног окружења и јачину конкуренције. Одговори на ова питања треба да покажу у каквом интерном и екстерном окружењу послују предузећа из узорка и са колико оштром конкуренцијом се суочавају на тржишту. Ови одговори су значајни за сагледавање односа између степена комплексности окружења и јачине конкуренције, са једне, и примене одређеног концепта буџетирања у

предузећу, са друге стране. У Табели број 16 приказани су одговори предузећа из узорка на питања о комплексности екстерног и интерног окружења.

Табела 16. Комплексности екстерног и интерног окружења предузећа из узорка

Комплексност окружења предузећа	Екстерно		Интерно	
	Ф	%	Ф	%
Веома стабилно	1	1.0	4	4.1
Стабилно	0	0.0	28	28.9
Нити стабилно, нити нестабилно	10	10.3	36	37.1
Комплексно и динамично	63	64.9	24	24.7
Екстремно комплексно и динамично	23	23.7	5	5.2
Укупно	97	100.0	97	100.0

На основу спроведене анализе ових карактеристика, видимо да већа група испитаника (64,9%) сматра да је екстерно окружење њиховог предузећа комплексно и динамично, а 23,7% сматра да је екстерно окружење екстремно комплексно. С друге стране, 24,7% анкетираних тврди да је интерно окружење комплексно и динамично, док 5,2% испитаника наводи да је оно екстремно комплексно и динамично. Дакле, анкетирана предузећа оцењују екстерно окружење доста комплекснијим и динамичнијим у односу на интерно. Овакви ставови не изненађују с обзиром да се на интерно окружење може значајно утицати и могу се променити компоненте окружења које предузеће процени као проблематичне. Ово се посебно односи на мала предузећа и 52,8% малих предузећа из узорка су оценила своје интерно окружење као стабилно или веома стабилно. Са друге стране, на дешавања у екстерном окружењу скоро је и немогуће утицати, већ им се предузећа морају прилагодити и адекватно на њих реаговати.

Питањем о јачини конкуренције настоји да се сазна како предузећа из узорка процењују снагу своје конкуренције, а њихови одговори приказани су у Табели број 17.

Табела 17. Јачина конкуренције предузећа

Јачина конкуренције	Учесталост	Релативно учешће (%)
Веома слаба	0	0.0
Слаба	5	5.2
Нити слаба, нити оштра	12	12.4
Оштра	48	49.5
Екстремно оштра	32	33.0
Укупно	97	100.0

На основу података из табеле, 49,5% испитаника тврди да је њихова конкуренција оштра, док чак 33% испитаних предузећа наводи да је њихова конкуренција екстремно оштра, што кумулативно чини 82,5% предузећа из узорка која се суочавају са оштром или екстремно оштром конкуренцијом. Ниједно предузеће није оценило своју конкуренцију као веома слабу, док је 5,2% анкетираних предузећа оценило конкуренцију као слабу.

Питањима број 8 и 9 желело се сазнати више о пракси анкетираних предузећа у погледу нивоа у коме су запослени упознати са стратегијом предузећа и укључени у процесе стратегијског планирања и буџетирања. На скали од 1 до 5 требало је оценити у којој су мери запослени у предузећу упознати са стратегијом предузећа и у којој мери учествују у процесу буџетирања и стратегијског планирања. Одговори испитаника на ова питања приказани су у Табели број 18.

Табела 18. Ниво упознатости запослених са стратегијом и укључености у буџетирање

	Ниво упознатости запослених са стратегијом предузећа		Ниво укључености у процес пословног буџетирања и стратегијског планирања	
	Ф	%	Ф	%
Само топ менаџмент и виши нивои менаџмента (оцена 1)	19	19.6	23	23.7
Оцена 2	28	28.9	39	40.2
Оцена 3	25	25.8	15	15.5
Оцена 4	11	11.3	12	12.4
Сви запослени (оцена 5)	14	14.4	8	8.2
Укупно	97	100.0	97	100.0

Приказани подаци у табели показују да од укупног броја анкетираних предузећа 14,4% тврди да су сви њихови запослени упознати са стратегијом предузећа. Притом, међу

предузећима у којима су сви запослени упознати са стратегијом доминирају мала предузећа (78,6 %). Слично је и по питању укључености запослених у процес пословног буџетирања и стратегијског планирања. Тек у 8,2% анкетираних предузећа (претежно мала предузећа) сви запослени су укључени у ове процесе. У већој групи анкетираних предузећа (кумулятивно 63,9%) буџетирањем и стратегијским планирањем баве се само високо позиционирани запослени, док је у ове процесе укључен и средњи ниво менаџмента у 15,5 % предузећа из узорка. Одговори на ова питања јасно показују да предузећа немају праксу да упознају све запослене са својом стратегијом, а ни да их укључују у процесе буџетирања и стратегијског планирања. У предузећима, дакле, постоје запослени који нису упознати са стратегијским правцем и циљевима, који не знају где предузеће жели да стигне и шта жели да постигне својим пословањем. Самим тим, они не знају шта, у крајњем, треба да остваре својим радом и чему тачно он треба да води.

Одговори на питања број 10. и 11. треба да нам укажу на то да ли предузећа у узорку састављају извештај о оствареним перформансама и, уколико га састављају, у којој мери је тај извештај транспарентан. Одговори испитаника на питање о састављању извештаја о оствареним перформансама приказани су у Табели број 19.

Табела 19. Састављање извештаја о оствареним перформансама

Да ли се у Вашем предузећу саставља извештај о оствареним перформансама?	Учесталост	Релативно учешће (%)
Да	96	99,0
Не	1	1,0
Укупно	97	100,0

Као што подаци из табеле показују, готово апсолутна већина предузећа (99%) одговорила је да се у њиховим предузећима саставља извештај о оствареним перформансама. Само једно предузеће је дало негативан одговор. Једино предузеће у коме се не саставља овај извештај јесте средње предузеће из сектора грађевинарства које послује више од 20 година, са домаћим пореклом капитала, у коме је само топ менаџмент упознат са стратегијом предузећа и укључен у процесе буџетирања и стратегијског планирања. Овакав % позитивних одговора јасно указује да предузећа желе да знају какве су резултате остварила својим пословањем, да ли су постигнути планирани циљеви, да ли и где постоје одступања остварених и планираних величина. Извештај о оствареним

перформансама представља први корак ка унапређењу пословања и постизању бољих резултата у будућем периоду.

Предузећа из узорка која су одговорила да састављају извештај о оствареним перформансама упитана су да процене транспарентност овог извештаја. Њихови одговори приказани су у Табели број 20.

Табела 20. Транспарентност извештаја о оствареним перформансама

Транспарентност извештаја о оствареним перформансама на скали од 1 до 5		
Степен слагања	Учесталост	(%)
Доступан само топ менаџменту (оцена 1)	9	9,4
Оцена 2	33	34,4
Оцена 3	25	26,0
Оцена 4	14	14,6
Потпуно доступан свима (оцена 5)	15	15,6
Укупно	96	100,0

На основу података из табеле уочава се да је извештај о перформансама доступан топ менаџменту у 9,4% предузећа, док је свим запосленима доступан у 15,6% предузећа. Такође се уочава да је знатно више запослених у предузећима упознато са оствареним перформансама тј. да им је извештај о оствареним перформансама доступан, него што су упознати са стратегијом или укључени у процесе буџетирања. Одговори показују да менаџери на свим хијерархијским нивоима рађе са подређенима деле информације о оствареним перформансама него што их укључују у планирање будућих перформанси.

Одговори на 12. питање у упитнику „Да ли мислите да се имплементација стратегија у данашњем пословном окружењу заснива на перформансама“ треба да расветле став испитаника у погледу имплементације стратегије предузећа. Такође, статистичка провера треће хипотезе може се спровести на основу анализе одговора испитаника на ово питање, а који су приказани у Табели број 21.

Табела 21. Ставови о заснованости имплементације стратегија на перформансама

Да ли се имплементација стратегија у данашњем пословном окружењу заснива на перформансама?	Учесталост	Релативно учешће (%)
Да	94	96,9
Не	3	3,1
Укупно	97	100,0

Из основу приказаних података из табеле, види се да је чак 94 предузећа (96,9%) одговорило да се имплементација стратегија у новом пословном окружењу базира на перформансама. Тек 3 предузећа (3,1%) сматра да се примена стратегија у новом пословном окружењу не заснива на перформансама. На основу добијених одговора, може се испитати повезаност између две променљиве: одговора да се имплементације стратегија у данашњем пословном окружењу заснива се на перформансама и величине предузећа. У Табели број 22 приказано је унакрсно табелирање ове две променљиве.

Табела 22. Унакрсно табелирање одговора да се имплементације стратегија у данашњем пословном окружењу заснива на перформансама и величине предузећа

Имплементација стратегија у данашњем пословном окружењу заснива се на перформансама	Величина предузећа			Укупно
	Мала	Средња	Велика	
Да	33	31	30	94
Не	3	0	0	3
Укупно	36	31	30	97

На основу података из табеле може се видети да у 100% случају испитаници који долазе из средњих и великих предузећа сматрају да се имплементација стратегија у данашњем пословном окружењу заснива на перформансама, док свега 3 од 36 анкетираних лица која долазе из малих предузећа не сматра да се имплементација стратегије у данашњем пословном окружењу базира на перформансама. За одређивање значајности резултата користи се Пирсонов хи–квадрат тест који је приказан у Табели број 23.

Табела 23. Пирсонов хи-квадрат тест о заснованости имплементације стратегије на перформансама

Пирсонов хи-квадрат тест	Вредност
Вредност	5,25
Број степени слободе	2
Ниво значајности (p-вредност)	0,073

Да би резултат био значајан, величина значајности треба да је 0,05 или мања. Подаци из табеле показују да је у конкретном случају величина значајности већа од 0,05 што значи да не постоји веза између карактеристика варијабле: величина предузећа и ставова испитаника о тврдњи да се имплементација стратегија у данашњем пословном окружењу заснива на перформансама. Тест је показао да нема разлике код испитаника из малих, средњих и великих предузећа у погледу става према томе да ли се имплементација стратегије у данашњем пословном окружењу заснива на перформансама. Дакле, према мишљењу испитаника из анкетираних предузећа имплементација стратегије у новом пословном окружењу базира се на перформансама. На основу добијених резултата статистички се прихвата хипотеза.

Одговори на 13. питање треба да прикажу степен слагања испитаника са тврдњом да је пословно буџетирање основни инструмент имплементације стратегије предузећа. Ставови испитаника приказани су у Табели број 24.

Табела 24. Ставови испитаника о пословном буџетирању као основном инструменту имплементације стратегије предузећа

У којој мери се слажете да пословно буџетирање представља основни инструмент имплементације стратегије предузећа?		
Степен слагања	Учесталост	Релативно учешће (%)
Не слажем се уопште	0	0,0
Не слажем се	1	1,0
Донекле се слажем	15	15,5
Слажем се	43	44,3
У потпуности се слажем	38	39,2
Укупно	97	100,0

Подаци дати у табели показују да се највећи број предузећа у узорку (44,3%) слаже, донекле се слаже 15,5 % и 39,2% анкетираних предузећа се у потпуности слаже са тим да пословно буџетирање представља основни инструмент имплементације стратегије

предузећа. Нико од испитаника није одговорио да се у потпуности не слаже, док је само 1 предузеће имало став да се не слаже са овом тврдњом. На основу одговора, можемо закључити да предузећа из узорка сматрају пословно буџетирање значајним инструментом имплементације стратегије предузећа.

У 14. питању требало је да испитаници на скали од 1 (*Уопште није значајно*) до 5 (*Веома је значајно*) процене значај пословног буџетирања за различите области. Одговори на ово питање приказани су у Табели број 25 и указују на став испитаника према пословном буџетирању као управљачком инструменту, односно како испитаници процењују корисност пословног буџетирања.

Табела 25. Ставови испитаника о значају пословног буџетирања

Значај пословног буџетирања		Степен слагања					Укупно
		Уопште није значајно	Није значајно	Донекле значајно	Значајно	Веома значајно	
Алокација ресурса	Ф	0	1	8	20	68	97
	%	0,0	1,0	8,2	20,6	70,1	100,0
Координација	Ф	0	1	18	38	40	97
	%	0,0	1,0	18,6	39,2	41,2	100,0
Комуникација	Ф	1	21	54	16	5	97
	%	1,0	21,6	55,7	16,5	5,2	100,0
Мотивација	Ф	0	2	33	49	13	97
	%	0,0	2,1	34,0	50,5	13,4	100,0
Евалуација перформанси	Ф	0	0	7	43	47	97
	%	0,0	0,0	7,2	44,3	48,5	100,0
Контрола	Ф	0	1	5	29	62	97
	%	0,0	1,0	5,2	29,9	63,9	100,0
Повећање профитабилности	Ф	0	1	37	44	15	97
	%	0,0	1,0	38,1	45,4	15,5	100,0
Стицање конкурентске предности	Ф	0	13	57	19	8	97
	%	0,0	13,4	58,8	19,6	8,2	100,0
Смањење ризика	Ф	0	2	21	59	15	97
	%	0,0	2,1	21,6	60,8	15,5	100,0

На основу података из табеле види се да испитаници сматрају да најмањи значај пословно буџетирање има за комуникацију и стицање конкурентске предности. Једини одговор *Уопште није значајно* дат је за област комуникације. Одговори да *Није значајно* највише су дати комуникацији (21,6%) и стицању конкурентске предности (13,4%). Са друге стране, испитаници су у највећој мери неодлучни када се ради о ове две области.

Одговор *Донекле значајно* највише испитаника дало је стицању конкурентске предности (58,8 %), комуникацији (55,7%) и повећању профитабилности (38,1%). Овакви одговори су се донекле и могли очекивати с обзиром да се не може лако идентификовати веза и одредити корисност пословног буџетирања за, на пример, унапређење комуникације. Иако није лако одредити директне користи пословног буџетирања за поједине области, не значи да оно њима индиректно не доприноси. Ту пре свега мислимо на стицање конкурентске предности јер ће се унапређење у другим областима које се остварује ефикаснијим буџетирањем свакако одразити и на конкурентску предност предузећа.

Како би се јасније сагледао став испитаника у погледу највећег значаја и корисности пословног буџетирања као управљачког инструмента за поједине области, издвојени су ставови *Значајно* и *Веома значајно* и извршено је њихово рангирање што је приказано у Табели број 26.

Табела 26. Рангирање ставова о значају пословног буџетирања

Значај буџетирања		Значајно	Веома значајно	Укупно
Контрола	%	29,9	63,9	93,8
Евалуација перформанси	%	44,3	48,5	92,8
Алокација ресурса	%	20,6	70,1	90,7
Координација	%	39,2	41,2	80,4
Смањење ризика	%	60,8	15,5	76,3
Мотивација	%	50,5	13,4	63,9
Повећање профитабилности	%	45,4	15,5	60,9
Стицање конкурентске предности	%	19,6	8,2	27,8
Комуникација	%	16,5	5,2	21,7

Уколико посматрамо само одговоре *Веома значајно* можемо видети да испитаници сматрају да пословно буџетирање има највећи значај за алокацију ресурса (70,1%), контролу (63,9%), евалуацију перформанси (48,5%), координацију (41,2%), повећање профитабилности и смањење ризика (по 15,5%), мотивацију (13,4%), стицање конкурентске предности (8,2%) и комуникацију (5,2%). Уколико кумулативно посматрамо одговоре *Значајно* и *Веома значајно*, највећи значај пословно буџетирање има за контролу (93,8%), евалуацију перформанси (92,8%) и алокацију ресурса (90,7%).

Питање број 15 треба да расветли став испитаника у вези са недостацима буџета и проблемима са којима се предузећа суочавају у процесу буџетирања. На скали од 1

(Уопште се не слажем) до 5 (У потпуности се слажем) испитаници су давали одговоре у којој се мери слажу са датим тврдњама, а који су приказани у Табели број 27.

Табела 27. Ставови испитаника о недостацима буџета

Недостаци Буџета		Степен слагања					Укупно
		Уопште се не слажем	Не слажем се	Донекле се слажем	Слажем се	У потпуности се слажем	
Буџети се тешко припремају	Ф	2	36	33	22	5	97
	%	2,1	37,1	34,0	22,7	5,2	100,0
Процес буџетирања је превише бирократски	Ф	10	44	25	14	4	97
	%	10,3	45,4	25,8	14,4	4,1	100,0
Буџетирање стресно утиче на менаџере и запослене	Ф	8	12	34	38	5	97
	%	8,2	12,4	35,1	39,2	5,2	100,0
Буџети ограничавају флексибилност на промене у окружењу	Ф	10	38	26	14	9	97
	%	10,3	39,2	26,8	14,4	9,3	100,0
Буџети су превише засновани на прошлости	Ф	8	36	27	21	5	97
	%	8,2	37,1	27,8	21,6	5,2	100,0
Буџети су превише ригидни и тешко их је изменити	Ф	7	29	32	23	6	97
	%	7,2	29,9	33,0	23,7	6,2	100,0

Подаци дати у табели показују да се испитаници у највећој мери слажу (оцене 4 и 5) са тврдњом да буџетирање стресно утиче на менаџере и запослене, укупно 44,4%. Уколико посматрамо одговоре *У потпуности се не слажем* и *Не слажем се*, испитаници се у највећој мери не слажу са тврдњама да је процес буџетирања сувише бирократски (55,7%), да буџети ограничавају флексибилност на промене у окружењу (49,5%), да се буџети сувише заснивају на прошлости (45,3%), да се тешко припремају (39,2%) и да их је тешко изменити (37,1%). Као што се види у табели, велики број испитаника је одговорио да се донекле слаже и не слаже са датим тврдњама и, самим тим, отежало интерпретацију одговора. Дакле, велики број оваквих одговора указује да су испитаници свесни постојања неког од проблема, али да истовремено не сматрају да је тај проблем превише значајан да би се сложили са тврдњом, односно да је безначајан да би негирани његово постојање.

Одговори на питање број 16 треба да покажу какво мишљење имају испитаници о постојећем процесу/систему пословног буџетирања у њиховим предузећима, односно колико су њиме задовољни на скали од 1 до 5. У Табели број 28 могу се видети одговори анкетираних испитаника на ово питање.

Табела 28. Ставови о задовољству постојећим процесом/системом пословног буџетирања

На скали од 1 до 5, да ли сте задовољни постојећим процесом/системом пословног буџетирања у Вашем предузећу?		
Степен задовољства	Учесталост	Релативно учешће (%)
У потпуности сам незадовољан	4	4,1
Нисам задовољан	3	3,1
Донекле задовољан	30	30,9
Задовољан сам	54	55,7
У потпуности сам задовољан	6	6,2
Укупно	97	100,0

На основу података из табеле може се уочити да је највећи број испитаника (55,7%) задовољан постојећим системом буџетирања у својим предузећима, у потпуности је задовољно 6,2%, док је незадовољство кумулативно исказало тек 7,2% испитаника. Прилично велику групу анкетираних (30,9%) чине и они који су неодређени према постојећем процесу буџетирања, односно који су нити задовољни нити незадовољни постојећим процесом/системом буџетирања у свом предузећу. Имајући у виду одговоре на 15. питање, овакви одговори на 16. питање су и очекивани.

У 17. питању требало је да испитаници наведу који од понуђених концепата буџетирања се спроводи у њиховом предузећу. Анкетирани су могли да се одреде за највише три одговора од понуђених девет. Добијено је 182 одговора од могућих 291. У Табели број 29 приказани су одговори испитаника.

Табела 29. Примена концепата пословног буџетирања у предузећима

Концепти пословног буџетирања који се примењују у предузећима	Учесталост	Релативно учешће (%)	% случајева
Традиционално буџетирање – изворни концепт	41	22.5%	42.3%
Буџетирање засновано на активностима	51	28.0%	52.6%
Континуирано буџетирање	34	18.7%	35.0%
Буџетирање засновано на нултој основи	13	7.1%	13.4%
Програмско буџетирање	17	9.3%	17.5%
Буџетирање засновано на перформансама	15	8.2%	15.5%
Beyond budgeting	4	2,2%	4.1%
Hoshin Kanri	1	0.5%	1.0%
Остало	6	3,3%	6.2%
Укупно	182	100%	187,6%

Приказани подаци из табеле показују да највећи број испитаника, 51 (28,0%) наводи да је у њиховом предузећу присутно АВВ, затим следи традиционално буџетирање (41 испитаник и 22,5%) и континуирано буџетирање (34 одговора тј. 18,7%). Само 1 предузеће (1,8%) је навело да примењује Hoshin Kanri. Може се уочити да се у анкетираним предузећима доминантно користи „пакет“ концепата буџетирања, односно да се истовремено примењује више од једног концепта буџетирања. Такође, уочава се да је изворни концепт традиционалног буџетирања у многим предузећима и даље у употреби.

Како би се сагледао однос нивоа задовољства постојећим системом пословног буџетирања и наведених концепата пословног буџетирања који се примењују у предузећима, извршено је њихово унакрсно табелирање и приказано је у Табели број 30.

Табела 30. Унакрсно табелирање нивоа задовољства постојећим системом буџетирања и примењених концепата у предузећима

Постојећи систем буџетирања	Да ли сте задовољни постојећим процесом /системом пословног буџетирања у Вашем предузећу?					Укупно одговора
	Потпуно незадовољан	Нисам задовољан	Донекле задовољан	Задовољан	Потпуно задовољан	
Традиционално б.-изворни к.	3	1	19	18	0	41
Б. засновано на активностима	0	2	16	31	2	51
Континуирано б.	0	1	9	21	3	34
Б.засновано на нултој основи	0	0	1	10	2	13
Програмско б.	0	0	1	13	3	17
Б. засновано на перформансама	0	0	4	10	1	15
Beyond budgeting	0	0	0	4	0	4
Hoshin Kanri	0	0	0	1	0	1
Остало	1	1	2	2	0	6
Укупно-број предузећа	4	3	30	54	6	182/97

Уколико у табели посматрамо одговоре *Задовољан* и *Потпуно задовољан* можемо уочити да су испитаници најзадовољнији концептом АВВ и континуираним буџетирањем, док је највеће незадовољство изворним концептом традиционалног буџетирања. У сврху провере хипотезе да традиционални систем буџетирања предузећа није одржив у новом пословном окружењу, извршено је унакрсно табелирање нивоа задовољства постојећим системом буџетирања у предузећима која примењују изворно традиционално буџетирање што је приказано у Табели број 31.

Табела 31. Унакрсно табелирање нивоа задовољства постојећим системом буџетирања у предузећима која примењују изворно традиционално буџетирање

Да ли сте задовољни постојећим процесом /системом пословног буџетирања у Вашем предузећу?	Традиционално буџетирање		Укупно
	Не	Да	
У потпуности сам незадовољан	1	3	4
Нисам задовољан	2	1	3
Нити сам задовољан, нити сам незадовољан	11	19	30
Задовољан сам	36	18	54
У потпуности сам задовољан	6	0	6
Укупно	56	41	97

За проверу хипотезе релевантни су одговори оних испитаника који су показали незадовољство или потпуно незадовољство постојећим системом буџетирања. На основу података из табеле, може се видети да од укупно 7 испитаника, њих 4 наводи као постојећи систем изворни концепт традиционалног буџетирања. Ако у анализу укључимо и оне које нису ни задовољни ни незадовољни постојећим системом буџетирања у свом предузећу, од укупно 30 испитаника, њих 19 наводи као постојећи концепт традиционално буџетирање. Табела број 32 приказује Пирсонов хи-квадрат тест који је извршен ради утврђивања да ли постоји значајна разлика у степену задовољства постојећим системом буџетирања код испитаника у чијем предузећу се примењује традиционално буџетирање.

Табела 32. Пирсонов хи-квадрат тест о задовољству испитаника изворним традиционалним буџетирањем

Пирсонов хи-квадрат тест	Вредност
Вредност	13.47
Број степени слободе	4
Ниво значајности (p-вредност)	0.009

Подаци из табеле показују да је у конкретном случају величина сигнификантности мања од 0,05. Да би резултат био значајан, величина значајности треба да је 0,05 или мања. Можемо закључити да постоји веза између нивоа задовољства постојећим системом буџетирања и традиционалног буџетирања као заступљеног у предузећу. Хипотеза се прихвата.

У 18. питању требало је да испитаници наведу који би концепт пословног буџетирања највише одговарао њиховом предузећу. Испитаници су могли да изаберу максимално три одговора од понуђених девет, што нам показује Табела број 33.

Табела 33. Одговарајући концепт буџетирања у предузећу

Одговарајући концепт буџетирања у предузећу	Учесталост	Релативно учешће (%)	% случајева
Традиционално буџетирање – изворни концепт	7	3,3%	7,2%
Буџетирање засновано на активностима	47	22,0%	48,5%
Континуирано буџетирање	49	22,9%	50,5%
Буџетирање засновано на нултој основи	10	4,7%	10,3%
Програмско буџетирање	23	10,7%	23,7%
Буџетирање засновано на перформансама	60	28,0%	61,9%
Beyond budgeting	8	3,7%	8,2%
Hoshin Kanri	8	3,7%	8,2%
Остало	2	0,9%	2,1%
Укупно	214	100%	220,6%

На основу података из табеле види се да највећи број испитаника, њих 60 (процент случајева 61,9%), наводи да би њиховом предузећу одговарало РВВ, затим 49 испитаника наводи континуирано буџетирање (50,5%), па потом АВВ које је наведено 47 пута (48,5% случајева). У најмањем проценту случајева испитаници наводе Hoshin Kanri и Beyond budgeting (8,2%), традиционално буџетирање (7,2%) и остало (2,1%). Како су испитаници могли да бирају три одговора, за потребе истраживања релевантно је истаћи учесталост вишеструких одговора с посебним освртом на буџетирање засновано на перформансама што је приказано у Табели број 34.

Табела 34. Учесталост вишеструких одговора у вези одговарајућег концепта буџетирања

Одговарајући концепт буџетирања у предузећу	Учесталост
Буџетирање засновано на активностима, Континуирано буџетирање, Буџетирање засновано на перформансама	12
Континуирано буџетирање, Буџетирање засновано на перформансама	9
Буџетирање засновано на активностима, Буџетирање засновано на перформансама	7

На основу података из табеле види се да су испитаници који су одабрали максимално три одговора (укупно 41 предузеће) у највећем броју случајева бирали „комбинацију“ - АВВ, континуирано буџетирање и РВВ (12 пута). Од испитаника који су

изабрали два одговора (укупно 35 предузећа) у највећем броју случајева бирали су континуирано буџетирање и РВВ (9), затим АВВ и РВВ (7 случајева). Треба навести и да је од укупно 21 предузећа која су изабрала да им је само један концепт буџетирања одговарајући, 9 предузећа (42,9%) бирало РВВ, а 2 предузећа су навела да је то традиционално буџетирање. Дакле, може се закључити да већина испитаника сматра да би управо коришћење „пакета“ концепата буџетирања, односно истовремена примена више од једног концепта буџетирања могла значајно да допринесе квалитету управљања и стицању конкурентне предности. До таквог закључка дошло се и у сличном истраживању које се бави значајем корпоративног буџетирања за конкурентност предузећа у Србији.⁴⁶⁴

Даља статистичка провера пете хипотезе изводи се унакрсним табелирањем одговарајућег концепта буџетирања у предузећу и описних статистичких показатеља који се односе на карактеристике новог пословног окружења. Ради се о унакрсном табелирању одговора у вези одговарајућег концепта пословног буџетирања и оцена испитаника о комплексности екстерног и интерног окружења и јачине конкуренције њиховог предузећа. Посебан осврт је на оним групама испитаника који су навели као одлике свог пословног окружења: комплексно и естремно комплексно екстерно и интерно окружење и оштру и екстремно оштру конкуренцију.

Унакрсно табелирање одговора који се односе на одговарајући концепт пословног буџетирања у предузећу и комплексност екстерног окружења предузећа приказано је у Табели број 35.

⁴⁶⁴ Видети: Шљивић С., Војтески-Клијенак Д., Павловић М., (2013), Корпоративно буџетирање: важност за конкурентност српских предузећа. *International Review*, no. 3- 4, стр. 71-85

Табела 35. Унакрсно табелирање – одговарајући концепт буџетирања и комплексност екстерног окружења предузећа

Одговарајући концепт буџетирања у предузећу	Колико је комплексно екстерно окружење Вашег предузећа?					Укупно одговора
	веома стабилно	стабилно	донекле комплексно	комплексно и динамично	екстремно комплексно и динамично	
Традиционално б.	0	0	3	4	0	7
Б. засновано на активностима	0	0	5	30	12	47
Континуирано б.	1	0	5	30	13	49
Б. засновано на нултој основи	0	0	0	8	2	10
Програмско б.	0	0	1	17	5	23
Б. засновано на перформансама	1	0	2	41	16	60
Beyond budgeting	0	0	0	4	4	8
Hoshin Kanri	1	0	0	4	3	8
Остало	0	0	0	2	0	2
Укупно предузећа	1	0	10	63	23	214/97

На основу података из табеле може се видети да од 63 испитаника који сматрају да је комплексно и динамично екстерно окружење њиховог предузећа, највећи број њих (41 предузеће) наводи као одговарајући концепт буџетирања у свом предузећу ПВВ, док АВВ и континуирано буџетирање наводе по 30 испитаника. Од 23 испитаника који тврде да је њихово екстерно окружење екстремно комплексно и динамично, њих 16 наводи да је ПВВ одговарајући систем буџетирања за њихово предузеће, док 12 њих наводи АВВ, а 13 континуирано буџетирање. Кумулативно посматрано, од 86 предузећа (укупно 97 у испитаном узорку) која послују у турбулентнијим условима пословања, 57 предузећа (66,3%) сматра да је ПВВ одговарајуће за њихово предузеће.

Унакрсно табелирање одговора који се односе на одговарајући концепт пословног буџетирања у предузећу и комплексност интерног окружења предузећа приказано је у Табели број 36.

Табела 36. Унакрсно табелирање – одговарајући концепт буџетирања и комплексност интерног окружења предузећа

Одговарајући концепт буџетирања у предузећу	Колико је комплексно интерно окружење Вашег предузећа?					Укупно Одговора
	веома стабилно	стабилно	донекле комплексно	комплексно и динамично	екстремно комплексно и динамично	
Традиционално б.	1	0	5	1	0	7
Б. засновано на активностима	1	17	17	11	1	47
Континуирано б.	2	12	19	13	3	49
Б. засновано на нултој основи	1	3	2	4	0	10
Програмско б.	2	9	7	4	1	23
Б. засновано на перформансама	2	15	23	17	3	60
Beyond budgeting	0	1	2	3	2	8
Hoshin Kanri	1	1	5	1	0	8
Остало	0	1	1	0	0	2
Укупно предузећа	4	28	36	24	5	214/97

Подаци из табеле показују да већина предузећа која послује у донекле комплексном и динамичном окружењу (23 од 36 предузећа), у комплексном и динамичном окружењу (17 од 24) и у екстремном комплексном и динамичном окружењу (3 од 5) сматра да је за њих РВВ одговарајући концепт. Затим следи континуирано буџетирање и АВВ. Пошто је велики број испитаника одговорио да послује у донекле комплексном и динамичном интерном окружењу, узети су у разматрање и ови одговори.

Унакрсно табелирање одговора испитаника о одговарајућем концепту буџетирања и одговора о јачини њихове конкуренције приказано је у Табели број 37.

Табела 37. Унакрсно табелирање – одговарајући концепт буџетирања и јачина конкуренције

Одговарајући концепт буџетирања у предузећу	Како бисте проценили своју конкуренцију?					Укупно одговора
	веома слаба	слаба	донекле оштра	оштра	екстремно оштра	
Традиционално б.	0	1	2	1	3	7
Б. засновано на активностима	0	2	6	24	15	47
Континуирано б.	0	3	6	24	16	49
Б. засновано на нултој основи	0	0	2	4	4	10
Програмско б.	0	2	3	11	7	23
Б. засновано на перформансама	0	2	5	34	19	60
Beyond budgeting	0	0	0	3	5	8
Hoshin Kanri	0	1	1	3	3	8
Остало	0	0	0	1	1	2
Укупно предузећа	0	5	12	48	32	214/97

На основу података из табеле види се да од 48 испитаника који процењују конкуренцију свог предузећа као оштру 34 наводи као одговарајући концепт РВВ. Што се тиче испитаника који сматрају да је њихова конкуренција екстремно оштра, од укупно 32 испитаника, њих 19 је изабрало РВВ. По броју одговора затим следи континуирано буџетирање и АВВ. С обзиром на то да су одлике новог пословног окружења комплексно и динамично екстерно и интерно окружење и оштра конкуренција и да су се испитаници који послују у таквом окружењу већински изјаснили за РВВ као опцију која би највише одговарала њиховом предузећу, може се донети закључак да је потврђена хипотеза по којој систем буџетирања који се заснива на перформансама одговара захтевима новог пословног окружења.

У 19. питању требало је да испитаници оцене који би био највећи допринос РВВ концепта, уколико би се применило у њиховом предузећу. Испитаници су могли да изаберу максимално три одговора од понуђених девет. Одговори испитаника у погледу доприноса РВВ концепта приказани су у Табели број 38.

Табела 38. Допринос буџетирања заснованог на перформансама

Допринос буџетирања заснованог на перформансама	Учесталост	Релативно учешће (%)	% случајева
Већој прецизности и тачности буџета	27	9.3%	27.8%
Скраћењу процеса буџетирања	6	2.1%	6.2%
Већој флексибилности	14	4.8%	14.4%
Смањењу трошкова	21	7.2%	21.6%
Већој повезаности стратегије са операт. активностима	54	18.6%	55.7%
Бољем увиду у остварене перформансе	72	24.7%	74.2%
Лакшој идентификацији ризика	7	2.4%	7.2%
Ефикаснијем управљању	66	22.7%	68.0%
Остваривању конкурентских предности	24	8.2%	24.7%
Укупно	291	100%	300%

Подаци из табеле показују да је добијен 291 одговор. У највећем броју (72 одговора) испитаници су бирали опцију да се највећи допринос огледа у бољем увиду у остварене перформансе, затим да води до ефикаснијег управљања (66 одговора). Такође велики број испитаника, односно њих 54, сматра да РВВ доприноси већој повезаности стратегије са оперативним активностима. Након тога, 27 испитаника сматра да РВВ највише доприноси већој прецизности и тачности буџета, док 24 испитаних тврди да највећи допринос лежи у остваривању конкурентских предности. Уколико узмемо у обзир учесталост вишеструких одговора, највећи број анкетираних сматра да увођење РВВ највише води већој повезаности стратегије са оперативним активностима, бољем увиду у остварене перформансе и ефикаснијем управљању. Чак 27 од 97 испитаника је од свих могућих комбинација вишеструких одговора одабрало наведену.

На основу анализе одговора испитаника на 19. питање у упитнику може се спровести провера пете хипотезе односно да РВВ доприноси ефикаснијем управљању и остваривању конкурентске предности. Иако су ова два одговора посебно понуђена, несумњиво је и да друге опције (на пример, лакша идентификација ризика, већа флексибилност и сл.) доприносе ефикаснијем управљању и остваривању конкурентске предности. Закључује се да би требало да се прихвати хипотеза јер су испитаници у великом броју случајева сматрали да РВВ доприноси ефикаснијем управљању и остваривању конкурентске предности.

У оквиру 20. питања у упитнику, требало је да испитаници наведу шта сматрају главним препрекама и сметњама за увођење РВВ концепта. Од шест понуђених одговора учесници у анкетирању могли су да се одреде за максимално три одговора. Ставови испитаника у погледу главних сметњи за увођење РВВ концепта дати су у Табели број 39.

Табела 39. Главне сметње за увођење буџетирања заснованог на перформансама у предузећима

Главне сметње за увођење РВВ	Учесталост	Релативно учешће (%)	% Случајева
Веома је скупо	7	4.0%	7.2%
Веома је ризично	8	4.6%	8.2%
Нема довољно квалификованих кадрова за спровођење промена	53	30.6%	54.6%
Нема иницијативе да се нешто промени	57	32.9%	58.8%
Нема одговарајуће организационе структуре	17	9.8%	17.5%
Остало	31	17.9%	32.0%
Укупно	173	100.0%	178.4%

Подаци из табеле показују да је добијено укупно 173 одговора од могућих 291. Из приказаних података види се да испитаници сматрају да су главне сметње за увођење РВВ концепта то што нема иницијативе да се нешто промени (32,9%, проценат случајева 58,8%) и недостатак квалификованих кадрова за спровођење промена (30,6%, проценат случајева 54,6%). Када се узме у обзир учесталост вишеструких одговора, највећа група од 33 испитаника навела је истовремено као две главне сметње да нема довољно квалификованих кадрова за спровођење промена и да нема иницијативе да се нешто промени.

Додатна анализа је извршена како би се утврдило шта испитаници у чијим се предузећима већ примењује РВВ, сматрају главним сметњама за његово увођење. Циљ ове анализе је сазнати мишљење оних испитаника који имају практично искуство са увођењем РВВ концепта у својим предузећима и шта су биле главне препреке том процесу. Сходно томе, изведено је унакрсно табелирање одговора на 20. питање и одговора да ли се у предузећу примењује РВВ концепт што је приказано у Табели број 40.

Табела 40. Унакрсно табелирање – главне сметње за увођење РВВ у предузећима у којима се РВВ већ примењује

Главне сметње за увођење РВВ у предузећима	Примена РВВ у предузећу		Укупно
	Не	Да	
Веома је скупо	6	1	7
Веома је ризично	8	0	8
Нема довољно квалификованих кадрова за спровођење промена	46	7	53
Нема иницијативе да се нешто промени	53	4	57
Нема одговарајуће организационе структуре	11	6	17
Остало	26	5	31
Укупно	150	23	173

На основу података из табеле можемо видети да су испитаници, који наводе да је у њиховим предузећима заступљено РВВ, дали укупно 23 одговора и то у највећем броју као сметњу наводе недостатак довољно квалификованих кадрова (7), затим да нема одговарајуће организационе структуре (6) и остало (5 одговора), да нема иницијативе да се нешто промени (4) и да је веома скупо (1). Нико није изабрао одговор да је ризично. На основу ових одговора, предузећа која разматрају увођење РВВ могу усмерити напоре ка отклањању главних препрека и сметњи које су се најчешће јављале у пракси. Предузећа треба да се адекватно организационо припреме за промене и да пажљиво сагледају која знања и вештине запослени треба да имају како би се неопходне промене у вези са применом РВВ успешно спровеле. С тим у вези, од користи може бити организовање обука и тренинга, похађање семинара, ангажовање екстерних едукатора и сл.

У последњем питању у упитнику, требало је да испитаници процене перспективу РВВ концепта на основу понуђених одговора што је приказано у Табели број 41.

Табела 41. Процена перспективе буџетирања заснованог на перформансама

Перспектива буџетирања заснованог на перформансама	Учесталост	Релативно учешће (%)
Биће напуштено и замењено другим управљ. инструментом	4	4,1
Биће побољшано и унапређено	65	67,0
Остаће у тренутној форми	28	28,9
Укупно	97	100,0

На основу приказаних података у табели види се да највећа група испитаника (67,0%) тврди да ће овај систем буџетирања бити побољшан и унапређен, док 28,9%

анкетираних сматра да ће остати у тренутној форми. Најмањи број испитаних (4,1%) тврди да ће РВВ бити напуштено и замењено неким другим управљачким инструментом. Додатна анализа извршена је како би се сагледало шта о перспективи РВВ мисле у предузећима у којима се већ примењује овај концепт. Доминира мишљење да ће овај концепт бити побољшан и унапређен (71,4%). Да ће РВВ остати у тренутној форми сматра 28,6% испитаника, док нико није мишљења да ће бити напуштено. Дакле, предузећа која већ примењују овај концепт углавном сматрају да би концепт требало унапредити како би његова примена дала што боље резултате.

4.2. Потенцијални изазови имплементације буџетирања заснованог на перформансама у предузећима у Србији

Буџетирање засновано на перформансама је од стране већине анкетираних предузећа процењено као концепт који у савременим условима пословања може да допринесе ефикаснијем управљању и развијању конкурентских предности предузећа у Србији. Имплементација РВВ система, који у себи на ефикасан начин интегрише процес буџетирања и информације о перформансама, захтева доста времена, знања и посвећености. Постоји велики број изазова са којима се предузећа могу сусрести приликом примене РВВ система, при чему су ови изазови много израженији током првих година његове практичне имплементације. Као најчешћи изазови са којима се предузећа у Србији могу сусрести су: детерминисање узрочно–последичне везе између инпута, активности/процеса и крајњих резултата и исхода, мењање структуре процеса буџетирања, надоградња управљачко–рачуноводственог система, сусретање са отпором код запослених, превођење стратегије у оперативне акције и развој одговарајућег система за мерење перформанси.

За предузећа је велики изазов утврдити јасну и поуздану узрочно–последичну везу између одговарајућег инпута, активности или процеса и крајњих резултата и исхода. У ту сврху, треба извршити мапирање инпута, преко активности/процеса, непосредних и прелазних резултата до крајњих резултата и коначних исхода. Приликом израде буџета перформанси треба дефинисати жељене резултате у односу на инпуте и активности које су неопходне за остваривање тих резултата. Циљ је да се максимално разумеју односи између

результата, активности и ресурса који се морају употребити за достизање жељених резултата и да се на систематичан и рационалан начин објасни на шта се новац троши, односно да се, полазећи од утврђених приоритета, изврши алокација ресурса на трошковно–ефективан начин ради постизања жељених резултата и исхода.

Имплементација РВВ захтева промене у структури буџетирања предузећа које су усмерене у правцу обезбеђивања предуслова за његову имплементацију. Најважнији предуслови за реализацију овог концепта буџетирања су:⁴⁶⁵

- поседовање информација у вези са циљевима и резултатима који ће бити остварени, у форми кључних индикатора перформанси и једноставне форме евалуације програма, и
- процес израде буџета који је дизајниран тако да обезбеди ефикасну употребу информација приликом доношења одлука о алокацији ресурса, укључујући и једноставан процес анализе и евалуације употребе ресурса и одлука које се доносе у вези са трошењем ограничених ресурса.

Како су информације кључне у РВВ процесу, потребно је пажљиво приступити обезбеђењу потребних предуслова, како би се спречиле ситуације у којима се информације о перформансама губе или неадекватно обезбеђују. Неопходно је развити одговарајући систем за прикупљање и анализу података који ће омогућити евалуацију перформанси, стицање увида у остварења, утврђивање да ли се активности и процеси извршавају ефективно и ефикасно, као и идентификовање начина за унапређење перформанси. Мора се обезбедити систем за међусобно повезивање и несметан проток информација кроз процес буџетирања, процес реализације конкретних активности, па све до свеобухватног процеса управљања перформансама предузећа.

Успешна имплементација РВВ концепта захтева одговарајућа усклађивања рачуноводственог система, као и механизма за извештавање. Неопходно је, између осталог, извршити класификацију трошкова према циљевима (резултатима и исходима) и преформулисати линијски буџет у буџет перформанси који ће приказивати алокацију ресурса у циљу остваривања жељених перформанси. Савремени пословни софтвери омогућавају софистициране анализе и креирање извештаја са жељеним нивоом

⁴⁶⁵ Robinson, M., Last, D., (2009), *опт.цит.*, стр. 2

деталности чиме се обезбеђује одговарајућа информациона основа за процену учинка и управљање пословним процесима. Информациони и управљачко – рачуновоствени системи морају бити координисани и надограђени на адекватан начин како би се пружила подршка свеобухватном процесу управљања заснованом на перформансама у оквиру предузећа. Менаџерима се мора обезбедити континуиран ток благовремених, поузданих и корисних података о оствареним перформансама како би имали увид у реализацију циљева. Ради се о великој промени која захтева „додатну бирократију“ па постоји опасност да се потребно усклађивање и надоградња не спроведу на одговарајући начин и да РВВ систем постане неефективан и неефикасан. Стога, успех или неуспех буџета перформанси веома зависи од адекватно установљеног рачуноводственог система.

РВВ концепт подразумева свеобухватни увид у пословање сваког одељења и сектора, као и адекватно управљање у циљу остваривања жељених резултата, при чему у ове активности морају бити укључени и делови предузећа који нису директно задужени за буџет и стратегијско планирање. Сви ови фактори у себи носе потенцијалну опасност да се међу запосленима јави отпор и негодовање. РВВ се не фокусира на инпуте, већ на резултате трошења ресурса па је наглашена и одговорност за (не)реализацију циљних перформанси. Стога треба развити тачан и поуздан систем мерења перформанси који ће обезбедити што реалније утврђивање одговорности сваког појединца за остварене резултате. Такође, треба водити рачуна да се адекватно усклади организациона структура са програмима/пројектима како не би дошло до преплитања ефеката различитих програма/пројеката и погрешне евалуације остварених резултата. У циљу елиминисања опасности од отпора код запослених, неопходно је, пре свега, да сви запослени који раде на имплементацији РВВ буду у потпуности упознати са предностима коришћења овог концепта, док менаџери морају имати и потребна знања везана за управљачко рачуноводство, као и подршку од стране топ менаџмента. Битно је и да запослени јасно схвате визију и стратегију, да оне буду преведене на оперативни ниво и изражене преко интегрисаног сета циљева и мерила перформанси, односно да запослени разумеју везу између стратегије и својих свакодневних задатака и активности које би требало да изврше да би допринели остварењу циљева и жељеном резултату предузећа.

Велики, а најчешће и највећи, изазов са којим се суочава предузеће при имплементацији овог концепта односи се на успостављање система за мерење перформанси који би адекватно ускладио стратегијски и оперативни ниво управљања. Избор одговарајућих стратегијских циљева и стратегијских мера перформанси је од великог значаја за имплементацију ПББ и превођење стратегије у мерљиве резултате. За сваки стратегијски циљ (критични фактор успеха) треба одредити индикатор за процену степена остварења циља, односно сваки стратегијски циљ треба повезати са одговарајућим стратегијским мерама које ће показати у којој мери и колико брзо предузеће напредује ка жељеним резултатима, као и да ли постоји потреба за корективним акцијама. Треба детерминисати стратегијске иницијативе за остварење циљних резултата, као и план ресурса и активности који се претачу у мастер план предузећа. Како се стратегијски циљеви остварују кроз оперативне активности и процесе, полазећи од стратегијских циљева утврђују се циљеви и перформансе оперативног нивоа. Због значаја који оперативни процеси имају за пословање предузећа и управљање, постоји потреба да се измери велики број оперативних перформанси и да се прате бројне оперативне мере квантитативног и квалитативног карактера.

Веома је битно да предузећа адекватно повежу и ускладе стратегијске и оперативне мере перформанси чему значајно може да помогне примена балансне карта. Балансна карта подразумева добро познавање и идентификовање мреже узрочно – последичних веза и односа између појединих категорија перформанси и њихових мера. Пружајући јасну повезаност циљева и мера перформанси, балансна карта може значајно да помогне менаџменту у превођењу стратегијских циљева у текуће акције односно у операционализацији стратегије и обезбеђењу ефикасне алокације ресурса на стратегијске иницијативе уз поштовање постављених приоритета. Менаџмент мора бити свестан да добро креирана балансна карта и стратегијска мапа представљају веома користан алат и за унапређење корпоративног управљања и комуникације са власницима и кључним стејкхолдерима. Стратегијска мапа јасно приказује дезагрегацију уопштено постављених стратегијских циљева у сет разумљивих, прецизније дефинисаних циљева на оперативним нивоима, као и међузависност између перформанси на различитим нивоима организације

па корпоративни менаџмент путем стратегијске мапе једноставно може презентовати стратегију управном одбору.⁴⁶⁶ Уколико би се имплементирали неки од савремених софтвера за израду балансне карте и стратегијске мапе, предузећима би се знатно олакшало повезивање циљева и мерила перформанси, лоцирање уских грла у имплементацији стратегије, детектовање одступања у остварењима оперативних задатака и убрзало би се потребно корективно интервенисање.

Што се тиче детерминисања система за мерење перформанси, није нимало лако детерминисати и изабрати мерила перформанси који адекватно одражавају резултате планираних активности. Значајан проблем представља и мерење неопипљивих и нефинансијских перформанси. Како РВВ ставља акценат на дугорочну димензију, треба имати у виду да мерење дугорочних резултата није лако. Притом, време између алокације ресурса за постизање жељеног резултата и његове реализације и мерења може бити веома дуго. Мора се водити рачуна и о релевантности мера перформанси полазећи од постављених циљева и приоритета, као и конкретних околности. Такође, број расположивих индикатора треба да буде одговарајући тако да менаџери нису затрпани непотребним подацима који би их ометали и отежавали доношење одлука о алокацији ресурса. Не треба занемарити проблем везан за екстерне факторе и околности на чије се деловање не може утицати, а они свакако утичу на коначне перформансе. С тим у вези, поставља се питање како измерити утицај екстерних фактора и, у складу са тим, детерминисати одговорност за (не)остваривање буџетираних перформанси.

Предуслов успешне имплементације РВВ система је да менаџмент предузећа на прави начин схвати концепт, након чега треба да развије план увођења и отпочне са реализацијом процеса. РВВ треба имплементирати као део ширих промена у систему управљања којима се фокус предузећа преусмерава са интерних процеса на резултате пословања. Резултати који се остварују применом РВВ система требало би да буду бољи из године у годину с обзиром да ће његова примена обезбедити, поред других користи, и све прецизније и благовременије податке о перформансама које ће представљати основу за још успешније буџетирање и пословање у будућности.

⁴⁶⁶ Росић, М., (2014), опт.цит., стр.212

Закључак

Раније су за пословно окружење била карактеристична обележја као што су једноставност, предвидљивост и стабилност. Данашње пословно окружење одликују турбулентни услови привређивања, комплексност, динамичност, хетерогеност, неизвесност и дисконтинуитет промена. Како промене у окружењу представљају или шансу или претњу за предузеће, неопходно је да предузећа изграде способност проактивног деловања и обезбеде брзу реакцију на њих. Крајњи циљ је постизање виталности и агилности јер само предузећа са таквим карактеристикама имају шансу да постану пословно изврсна. Интернационализација, сегментација и глобализација бизниса, промене у ланцу снабдевања, развој партнерских односа између предузећа, скраћен животни циклус производа и примена високих технологија су неке од кључних карактеристика измењеног пословног амбијента коме савремена предузећа морају да се прилагоде. Измена услова пословања захтева промене и у начину управљања па се јављају нови модели, методи, технике и инструменти управљања предузећима.

Глобализација је феномен који представља главну одлику савременог друштва и може се посматрати као процес који доводи до унификације свих аспеката људске цивилизације. Компаније јасно уочавају да се могућности за опстанак, раст профита и напредак селе на глобално тржиште и постају свесне да пословање мора да има међународну, а не само локалну димензију. Многе компаније производ дизајнирају и развијају у једној земљи, производе у другој, а продају га широм света. Интернационализација бизниса ставила је пред менаџере изазов планирања пословања, као и интеграцију и координацију међународних пословних активности упркос постојању економских, политичких, правних, културних и других разлика између земаља у којима предузеће послује. У контексту међународног пословања планирање подразумева глобално промишљање, са једне стране, и прилагођавање стратегије и активности локалним приликама, са друге стране.

Савремена предузећа јасно уочавају да се могућности за унапређење конкурентности налазе, не само у унапређењу интерне ефикасности, већ и у развијању партнерских односа и умрежавању у динамичне односе међузависности и интеракције са

другим предузећима у виду савремених ланаца снабдевања. На тај начин обезбеђује се флексибилност и омогућава стварање супериорне вредности за потрошаче, уз бржи процес реализације и ниже трошкове и ризике. Технолошки прогрес, интензивна глобална конкуренција и све софистициранији захтеви потрошача условили су скраћење животног циклуса производа, а самим тим и неопходност праћења укупних трошкова производа. Концепт животног циклуса производа користи предузећима може значајно да допринесе оптимизацији алокације ресурса и олакшању доношења стратегијских одлука. Стога, не изненађује честа употреба криве животног циклуса у пословном планирању и управљању предузећем. Променљиво окружење захтева промене у организационом дизајну предузећа па је адаптабилност и агилност организационе структуре постала неминовна. Флексибилне организације имају могућности да користе свој организациони дизајн као конкурентску предност. Стога, један од кључних изазова данашњих предузећа јесте дизајнирање ефективне организације и постизање компромиса између организационе ефикасности и флексибилности.

Савремени услови пословања намећу промене и у начину производње, односно промену традиционалних система производње и примену флексибилних компјутеризованих производних система који у великој мери могу утицати на ефективност, ефикасност и конкурентност савремених предузећа. У данашњем информатичком друштву успешно пословање је незамисливо без високих производних, информационих и комуникационих технологија које представљају техничко–технолошку основу стицања и одржања трајније конкурентске предности. У том смислу, технолошко предвиђање и планирање има све већи значај пошто детерминише стратешке правце предузећа, умањује будућу неизвесност и омогућава да се благовремено искористе прилике и остваре бенефити од будућих технолошких промена.

Измењен пословни амбијент данашњих предузећа захтева нов начин управљања, који подразумева моделе, методе, технике и инструменте управљања предузећима прилагођене савременом окружењу. Њихова суштина огледа се у континуираној тежњи ка савршенству, уграђивању квалитета у све процесе и активности у предузећу, елиминисању или редуковању активности које не додају вредност производу, скраћивању времена пословних процеса, редуковању залиха и шкарта и сл. Савремени пословни амбијент захтева да се посебна пажња посвети управљању ресурсима предузећа и трагању за новим

изворима конкурентске предности с обзиром да ће се конкурентска борба у будућности водити снагама неопипљиве активе и људске компетентности. Императив за учеснике на данашњем тржишту купаца је поштовање „гласа са тржишта“ што је од пресудне важности за планирање будућих производа и пословних процеса и детерминисање будућих активности предузећа. Услови тржишне променљивости намећу и потребу за оптимизацијом процеса производње и система управљања залихама па су предузећа почела да уводе експертске технике и компјутерске системе за планирање и буџетирање ресурса, као што је ERP.

С обзиром на динамичност и сложеност савременог пословног окружења, неопходно је да предузећа изграде способност проактивног деловања и обезбеде брзу реакцију на промене у окружењу. Стратегијско планирање представља покушај менаџмента да припреми предузеће за будуће неизвесне догађаје како би могло да искористи нове могућности ради остваривања своје сврхе и циљева. Ради се о континуираном и проактивном процесу којим се подешава правац којим се предузеће креће и дају смернице за остваривање визије и циљева предузећа. Предузећа планирају своје пословање како би остварила циљеве, а резултат процеса планирања је буџет као финансијски план за одређени период којим се квантифицирају планиране активности. Буџетирање (рачуноводствено планирање), као средство за квантитативну формулацију планова, представља незаобилазан инструмент за реализацију стратегијских циљева и имплементацију стратегије пошто обезбеђује конкретизацију, детаљну разраду и операционализацију стратегијског плана. Сврха буџетирања је трансформисати стратегијске идеје у разумљиве оперативне акције и дати стратегијским циљевима и плановима финансијске вредности. Буџетирањем се пројектују финансијски резултати појединачних акција и детерминишу финансијска средства потребна за имплементацију прихваћене стратегије. Стога, оно омогућава евалуацију и тестирање финансијске одрживости и ефеката одабраних стратегија. Сем што обезбеђује праћење и контролу имплементације стратегије, буџетирање омогућава да се благовремено утврди постојање проблема и сигнализира менаџменту да ли треба извршити промену, или саме стратегије или начина њене имплементације.

Буџетирање, као управљачки инструмент, настао је из реалне потребе да се менаџменту олакша управљање предузећем. Оно је показало и доказало своју употребну вредност на бројним подручјима. Кључна улога буџетирања односи се на планирање, као на једну од основних менаџмент активности којом се постављају циљеви предузећа односно будуће перформансе које предузеће жели да постигне, као и смер будућих акција ради остварења тих циљева. Превођење циљева и изабраних стратегија у формално–квантитативне пројекције одвија се управо у форми буџета тако да се буџетом одређује шта предузеће и његови делови у буџетираном периоду треба да раде како би се постављени циљеви остварили. Буџетирањем се прецизно дефинише на који начин ће ресурси бити коришћени тако да оно значајно може да допринесе ефикаснијој алокацији ресурса која би водила остварењу постављених стратегијских циљева. Буџетирање располаже интеграционом снагом и омогућава ефикасно усклађивање активности на различитим организационим нивоима и њихово усмерење ка остварењу циљева предузећа као целине. Оно представља одличан инструмент за комуницирање и преношење информација у свим смеровима у предузећу, као и ка екстерним стејкхолдерима. Буџети поседују јак мотивациони потенцијал с обзиром да се њима постављају стандарди за учинке запослених и да се, као такви, могу користити као основа за евалуацију запослених и успостављање система награђивања. Буџет има кључну контролну улогу пошто омогућава поређење остварених са планираним перформансама, утврђивање евентуалних одступања, анализирање како и зашто је дошло до одступања, и, сходно томе, иницирање и предузимање потребних корективних акција како би се зауставила тренутна и спречила будућа нежељена одступања у правцу остварења циљева предузећа. Контрола заснована на буџетима представља значајан инструмент утврђивања одговорности пошто омогућава да се тачно утврди место где настаје проблем и везивање утврђених одступања за лица која су за то одговорна. Захваљујући наведеним користима, буџетирање је временом постало најраспрострањенији инструмент управљачког рачуноводства за планирање и контролу пословања предузећа.

Изворни концепт буџетирања предузећа развијен је током двадесетих година прошлог века, као инструмент контроле трошкова у великим предузећима. Изворни концепт буџетирања карактеришу статички буџети који покривају унапред одређени временски период, top–down приступ, примена конвенционалних система обрачуна

трошкова, контрола као најдоминантнија активност и непроменљивост пројекција током буџетског периода. За изворни концепт буџетирања везује се инкрементални приступ који за основу у изради буџета за наредну годину узима буџет из претходне године и потом га прилагођава стопи раста и инфлације. Инкрементално буџетирање полази од претпоставке да ће се наставити са истим активностима и начинима рада, односно оно не узима у обзир промене пословних околности услед којих буџетске пројекције могу постати застареле и неупотребљиве. Како се ради само о прерачунавању вредности претходних буџета, традиционални буџети рефлектују историјске податке уз преношење неефикасности и нетачности из претходних периода у наредне буџетске периоде. Инкрементално буџетирање је релативно једноставан метод и традиционални буџети се могу лако изградити па можемо рећи да изворни концепт буџетирања за своју велику популарност може да захвали чињеници да оно представља најједноставнији метод буџетирања.

Традиционални систем буџетирања заснован на изворном концепту функционише добро у условима стабилног пословног окружења и стабилног тржишта. Како су се током 1960–их и 1970–их година околности промениле, изворни концепт буџетирања није могао да држи корак са променама и захтевима тадашњег пословног света. Управо због некомпатибилности са актуелним променама у пословном окружењу и немогућности да у потпуности испуни потребе менаџмента, изворни концепт буџетирања изгубио је на својој релевантности и било је неопходно да се побољша и унапреди. Основна сврха унапређења је да се учини буџет флексибилнијим, да га фокусира ка купцима, побољша квалитет прогнозирања и да се јаче повеже стратегија са оперативним активностима. Како би се отклонили или смањили недостаци изворног концепта, врши се његова надоградња кроз примену нових приступа и техника, односно развијају се унапређени концепти традиционалног буџетирања.

Буџетирање предузећа засновано на активностима (АВВ) фокусира се на трошкове активности које су неопходне за производњу производа или пружање услуга. АВВ систем се креће у супротном правцу од АВС система и алоцира трошкове од производа до активности и онда од активности према ресурсима који су потребни да би се дате активности реализовале. Његова примена омогућава прецизније одређивање потребних ресурса, усклађивање потребних и тренутно расположивих ресурса и постизање

оперативне и финансијске равнотеже. У односу на изворни концепт, АВВ приступ пружа предузећима доста више могућности и подручја за деловање како би остварила оперативну и финансијску равнотежу. Како указује на изворе неравнотеже, неефикасности и уских грла, АВВ приступ може значајно допринети побољшању оперативне ефикасности. Примена АВВ система омогућава ефикасније управљање трошковима (посебно општим) и остварење уштеда, олакшава одлучивање о алокацији ресурса, доприноси успостављању транспарентнијег односа између трошкова и одговорности запослених и обезбеђује квалитетније одлучивање. АВВ приступ продукује прецизније и реалније буџете и олакшава комуникацију јер је, захваљујући коришћењу информација у оперативним, пре него финансијским терминима, лакши за разумевање непосредним извршиоцима и менаџерима на нижим нивоима. Поред бројних предности у односу на изворни традиционални концепт, имплементација АВВ концепта је доста сложенија и захтева више времена и трошкова (куповина софтвера, трошкови обуке запослених и сл.). Велика замерка која се приписује овом систему буџетирања односи се на занемаривање дугорочних аспеката и фокусираност на краткорочне аспекте пословања и активности које се тренутно обављају у предузећу.

Континуирани или ролинг буџети заснивају се на континуираном планирању и прогнозама и представљају буџете који покривају фиксни временски период који се стално ажурира. У данашњим динамичним условима пословања менаџмент настоји да превазиђе проблеме ригидног временског оквира који су везани за традиционалне, статичке буџете кроз припрему ролинг буџета и ажурирање буџетираних података оствареним резултатима из претходних периода. На тај начин континуирано буџетирање обезбеђује реалније, тачније и прецизније пројекције и омогућава боље повезивање стратегије са оперативним буџетима. Његове предности огледају се управо кроз континуираност и флексибилност јер предузећима пружају могућност да брзо одговоре на промене у окружењу. У односу на изворни концепт, овај концепт буџетирање захтева више времена и рада на припреми буџета. Такође, стално прилагођавање променама и ажурирање буџета може довести до већег притиска на запослене и демотивације.

Суштина буџетирања на нултој основи (ZBB) лежи у томе да се у процесу планирања полази од претпоставке да се са пословањем креће од „нуле“ па се све

активности и програми третирају као да се планирају по први пут. Овај концепт подразумева евалуацију тренутних и нових активности и програма са аспекта њихове корисности и оправданости да ли уопште у предузећу постоји потреба за њима. Стога, ZBB помаже у идентификацији неекономичних и недовољно ефикасних активности. Фокус је на проналажењу нових и бољих могућности извршења постављених задатака и постизања жељених циљева. Развијен ради унапређења контроле трошкова, ZBB пружа јаснији приказ како се троше ресурси предузећа и омогућава оптималну искоришћеност ограничених ресурса утврђивањем приоритетних активности. Захваљујући ZBB концепту, превазилази се слабост изворног концепта која се односи на инкрементални приступ буџетирању. За разлику од изворног концепта, ZBB уопште не разматра претходне буџете и не узима прошлост као основу за будуће планирање. Ради се о сложеном и скупом концепту који од менаџера захтева више времена, напора и административног рада и који често ствара велики отпор међу запосленима с обзиром да се зауставља континуирани ток дотадашњих активности и програма. Сем високих трошкова имплементације, велика замерка која се упућује ZBB концепту је његова краткорочна оријентација и фокус на краткорочна смањења трошкова уместо на дугорочне користи.

Програмско буџетирање подразумева да се алокација ресурса врши по програмима, односно потребни ресурси се алоцирају тако да се обезбеди реализација циљева који су предвиђени одређеним програмима заснованим на стратешким плановима предузећа. Полазећи од жељених исхода, детерминишу се програми за постизање постављених циљева, идентификују се трошкови и потребна средства за спровођење програма. Применом cost–benefit анализе врши се евалуација алтернатива и избор програма на основу којег ће се вршити алокација ресурса. За разлику од традиционалних (линијских) буџета, програмски буџет јасно приказује како су средства утрошена пошто се алокација ресурса врши према планираним резултатима. Овај концепт буџетирања, оријентисан на резултате, олакшава приоритизацију издатака и омогућава ефикаснију и рационалнију алокацију ресурса. Програмско буџетирање успоставља јасне узрочно–последичне односе између утрошених ресурса и остварених резултата па обезбеђује већу транспарентност и одговорност пружањем увида у то на шта се средства троше. За разлику од изворног концепта које карактерише инкрементални приступ, код програмског буџетирања сви програми се поново преиспитују у контексту будућих програмских потреба и захтева за

ресурсима чиме се обезбеђује идентификовање области где је могуће остварити уштеде или где је потребно више средстава. Главни недостаци овог концепта су његова сложеност и високи трошкови имплементације. Његова примена захтева значајне промене организационе структуре предузећа, огромну количину информација које треба обрадити, обуку менаџмента и осталих запослених и сл.

Упркос чињеници да је традиционално буџетирање доживело значајан напредак у односу на његов оригинални облик из двадесетих година прошлог века, новонастали тржишни услови довели су до појаве великог броја изазова који се постављају пред систем буџетирања. Системи буџетирања предузећа у новом пословном окружењу треба да поседује такве карактеристике којима се превазилазе слабости традиционалног буџетирања. Ради се о слабостима које су везане за пословни процес, конкуренску стратегију и организационе способности. Традиционалне буџете карактерише неефикасност с обзиром да њихова припрема представља дуготрајан и скуп процес. Буџети се углавном креирају једном годишње, при чему се они веома ретко ажурирају или мењају током тог периода без обзира на обим и значај промена које се дешавају у окружењу. Ово умањује флексибилност предузећа на промене у окружењу па буџети често представљају препреку иновацијама и континуираним побољшањима. Велики проблем традиционалних буџета огледа се у чињеници да они охрабрују буџетске игре и дисфункционална понашања. Приликом њихове израде нема довољно стратегијског фокуса и превелики акценат се ставља на остваривање краткорочних финансијских циљева и на интерне процесе у предузећу. Фокус традиционалних буџета је на смањењу трошкова па они често не пружају жељене резултате у погледу стварања вредности. Како процес буџетирања прати организациону структуру предузећа, буџети су често наметнути од стране највиших нивоа менаџмента. На тај начин, традиционални буџети јачају вертикалну хијерархију и контролу рада запослених уместо да их мотивишу и охрабре да иновативно размишљају. Такође, у великој мери ојачавају границе између делова предузећа, дестимулишу дељење знања у оквиру организације и чине да се запослени осећају потцењено. Традиционално буџетирање запослене у великом броју случајева третира искључиво као трошак који се мора минимизирати и занемарује чињеницу да се ради о интелектуалном капиталу у чији се развој мора улагати. Како традиционални

буџети нису у могућности да прате сталне и све брже измене услова пословања, то доводи до неопходности креирања нових концепата буџетирања предузећа.

Концепт Beyond budgeting (BB) заговара напуштање традиционалних буџета и подразумева значајну промену организационе културе и стила управљања. У предузећима која користе BB концепт организациона структура се заснива на мањим јединицама којима је дато право и широка овлашћења да саме управљају својим радом, али у оквиру вредности и стратегије које су постављене на вишим нивоима. BB је у свим аспектима управљања усмерен ка тржишту па се и интеракције у предузећу координирају динамично тако да јединице сарађују, деле знања и идеје и усклађују своје ресурсе у циљу задовољења потреба потрошача. Алокација ресурса врши се тако што се она стављају јединицама на располагање по потреби и то ка активностима које стварају вредност. Циљеви се постављају динамички у односу на конкуренте и тржишна дешавања, водећи рачуна да се не претворе у фиксне уговоре. Предузеће треба да оствари боље резултате, посматрано у односу на конкуренцију, а не у односу на унапред дефинисане фиксне циљеве постављене буџетом. Систем награђивања није заснован на буџету и остваривању фиксних циљева, већ на релативним перформансама па се дисфункционално понашање ређе јавља. У BB предузећима интелектуални капитал представља кључни стратешки ресурс, управљање се заснива на заједничким и јасним вредностима, а информације су потпуно транспарентне и доступне свима. Применом основних принципа BB ствара се агилнија организација, убрзава се процес одлучивања, остварује се већа усаглашеност стратегије и оперативних активности, већа флексибилност, смањење трошкова и сл. Упркос бројним предностима BB, предузећа се тешко одричу буџета. Главни разлог лежи у сувише уопштеним принципима BB. BB је више нова менаџмент филозофија, него конкретни инструмент управљачког рачуноводства. Због захтеваних темељних промена у свим сегментима пословања, иницијална имплементација BB је праћена високим трошковима, страхом од промена и отпором од стране запослених и менаџера. Сем тога, постоје и бројне практичне тешкоће и проблеми управљања без буџета.

Концепт буџетирања заснован на перформансама (PBB) повезује информације о перформансама са буџетом користећи их за успостављање рационалне и јасне везе између ресурса, активности и резултата који се њима остварују. Буџет перформанси дефинише

жељене резултате у односу на инпуте и активности који су неопходни за остваривање тих резултата. За разлику од традиционалних приступа буџетирању који су фокусирани на износ потрошеног новца, РВВ се фокусира на резултате трошења ресурса односно на шта је новац потрошен. РВВ пружа менаџменту виши ниво флексибилности у избору комбинације инпута и алокацији ресурса који ће бити коришћени за остварење постављених циљева. Такође, подразумева класификацију трошкова према циљевима (резултатима и исходима), а не само према економским и организационим категоријама.

Корисност РВВ посебно долази до изражаја у условима недовољно расположивих ресурса. Захваљујући рационалном приступу процесу буџетирања и систематичном приступу остварењу циљева, РВВ омогућава ефикасну и економичну алокацију ресурса на основу утврђених приоритета. РВВ унапређује функционисање механизма за додељивање приоритета трошковима и омогућава лакше утврђивање неефикасности што, у крајњем, доприноси редукцији трошкова. Већа прецизност, олакшана евалуација напретка, ефективнија комуникација са интерним и екстерним стејкхолдерима, ефикаснија контрола, квалитетније одлучивање, фокус на дуги рок, наглашена транспарентност, бољи увид у трошкове, ресурсе и перформансе, лакше разумевање одговорности за (не)реализацију циљних перформанси само су неке од предности овог концепта буџетирања који мотивише и води ка континуираном унапређењу перформанси. За успешну примену овог концепта неопходно је установити одговарајући систем мерења перформанси, као и инструменте повезивања стратегијских и оперативних мера перформанси. Највећи изазов везан за имплементацију РВВ односи се на утврђивање јасне и поуздане узрочно–последичну везе између одговарајућег инпута, активности или процеса и крајњих резултата и исхода с обзиром да за сваку активност у предузећу не постоји одговарајућа метрика. РВВ мора бити имплементирано као део ширих промена у систему управљања које су усмерене у правцу пребацивања фокуса предузећа са интерних процеса на резултате.

Јапански концепт Hoshin Kanri (НК) има за циљ да сви запослени истовремено „гурају“ ка континуираном унапређењу перформанси што се постиже повезивањем циљева предузећа (стратегије) са плановима средњег нивоа менаџмента (тактикама) и активностима свих запослених (операцијама). НК концепт помаже предузећима да

ускладе свој стратешки правац са свакодневним активностима и операцијама. Ово усклађивање мора да обухвати све елементе предузећа како би се постигао ефекат синергије. За НК процес карактеристична је посебна техника комуницирања са истовременим top-down и bottom-up приступом чиме се постиже концензус у предузећу о томе шта је све потребно да се уради како би се постигао конкретни циљ. НК представља потпуно нову филозофију пословања у којој и непосредни извршиоци учествују у осмишљавању стратегије и начина функционисања предузећа. НК у први план ставља запослене, њихову креативност, посвећеност послу и способност визионарског размишљања. Подразумева да сви запослени имају јасну слику о визији, стратегији и циљевима предузећа, о својој улози у предузећу, као и јасан приказ доприноса сваке особе успеху које је предузеће остварило. У ту сврху користи се Hoshin матрица као свеобухватни и прецизан приказ циљева предузећа, иницијатива и акција, одговорних особа и ресурса потребних за њихово остварење. Кроз стратегијско и оперативно усклађивање, НК обезбеђује да сви запослени раде на континуираном побољшању перформанси што представља и кључну разлику у односу на друге концепте буџетирања. Сем тога, постоји стална провера да ли је оно што се ради на дневном нивоу у складу са визијом и постављеним циљевима предузећа. НК није тежак за разумевање и практичну имплементацију поготово што већина предузећа често већ има имплементиране неке елементе овог концепта у свом пословању.

Иако не постоји неко универзално буџетирање за сва предузећа, могу се утврдити карактеристике и основни принципи концепта буџетирања које би могло да задовољи захтеве савременог пословања. Пре свега, буџетирање предузећа треба да буде екстерно и стратегијски фокусирано ка постизању и очувању конкурентске предности на тржишту. Циљеви треба да буду јасно и реално постављени, разумљиви, изведени из стратегије предузећа и тржишно оријентисани. Остварене перформансе треба посматрати у односу на конкуренте, а не само у односу на већ застарели буџет. Како фокус ка прошлим резултатима и ослањање на прошлим претпоставкама додаје малу вредност, напори менаџера треба да буду усмерени ка управљању будућим перформансама, а не на објашњавању прошлих перформанси. Веома је битно да циљеви и намера плана буду јасни и да сваки запослени зна шта планом жели да се оствари. Да би се избегло дисфункционално понашање и буџетске игре, систем награђивања треба само делимично

да се заснива на остварењу буџета, при чему резултате треба посматрати и у односу на претходне године, будуће перспективе, и, што је најважније, у односу на конкуренте.

Ефикасно буџетирање захтева да се изврши мапирање организације, ланца вредности и пословног модела. Процес и структура буџетирања треба да буду што једноставнији и да би се то постигло препорука је да се и процес буџетирања мапира. Процедуре, кораци, временски оквири и одговорност треба да буду јасни и транспарентни. У циљу поједностављења буџетирања треба смањити ниво детаљности где год за то постоји могућност. Фокус треба да буде на пословним процесима и сегментима пословања који су кључни за успех предузећа водећи притом рачуна да ли је повећање детаљности уопште од користи. Треба развити интегрисано буџетирање у оквиру кога је извршена хоризонтална и вертикална интеграција планова и успостављена јака веза између планирања, стратегије, извештавања, акција, мера, одлука, система награђивања, ИТ алата и сл. С тим у вези је настојање предузећа да уведу и адекватна софтверска решења која би омогућила интегрисање комплетног функционисања предузећа у јединствени информациони систем са јединственом базом података. Тиме би се омогућило брзо, свеобухватно и прецизно генерисање потребних извештаја различитих нивоа детаљности. Тежи се остварењу Just-in-time буџетирања и повећаној флексибилности процеса и структуре буџетирања кроз континуирано планирање, самоподешавање циљева, успостављање прагматичног система одобравања средстава и одређивање посебне буџетске ставке у виду резервних средстава за нове пројекте и изненадне шансе. Повећању флексибилности буџетирања води и примена шта-ако анализе, математичких и квантитативних модела прогнозирања, развијање могућих сценарија токова развоја догађаја, утврђивање догађаја који сигнализирају прелазак на алтернативни буџет и сл.

Осим нестабилног макроекономског амбијента и институционалне несређености које изазивају бројне проблеме у нормалном функционисању и развоју предузећа, слабе перформансе привреде Србије последица су и неадекватног управљачког приступа савременом пословању односно неадекватног коришћења или потпуног некоришћења савремених управљачких метода, концепата и техника. Да би предузећа у Србији опстала и развијала се у условима сталних промена и не баш повољног макроекономског и институционалног окружења, морају се променити начини управљања и развијања

конкурентских предности у скоро свим предузећима. Без промена у менаџмент приступу, пословној пракси, начину размишљања и рада тешко да се могу унапредити перформансе предузећа и привреде РС. Почетни корак било које промене у управљању у предузећима у Србији представља разумевање карактеристика савременог пословног амбијента и актуелних тржишних трендова од стране менаџмента предузећа. Уколико предузећа у Србији желе да буду конкурентна на глобалном тржишту, потребно је да, пре свега, менаџери постану свесни да је на данашњем тржишту купац „краљ“ и да схвате да је људски капитал постао окосница развоја предузећа. Менаџери морају постати свесни значаја знања, иновација и креативности за стварање језгра компетенција и креирање конкурентске предности и да, сходно томе, подстакну и повећају улагање у истраживање и развој, компетенције и вештине запослених, технологију и другу неопипљиву активу предузећа. С обзиром да су висококвалификована лица и експерти најзначајнији потенцијални развојни ресурс и извор одрживе конкурентске предности, Србија мора поставити себи као примарни циљ смањење даљег одлив стручњака.

Актуелни пословни трендови захтевају од менаџмента предузећа у Србији да управљању приступе на нов начин. То подразумева напуштање застарелих, унапређење постојећих успешних и примену нових начина, концепата и инструмената управљања предузећем који више одговарају савременом пословању. Једна од главних сметњи у погледу примене нових управљачких концепата јесте недовољно знање о основним претпоставкама и принципима на којима се они заснивају. Веома је битно да менаџери, као особе које су носиоци промене и које су одговорне за њихову имплементацију, стекну што више теоријских и практичних знања о новим управљачким приступима како би били у могућности да ефикасно усмеравају активности осталих запослених у процесу неопходне пословне трансформације. У погледу примене савремених управљачких алата, знатно је боља ситуација у страним компанијама које послују у Србији и које преносе своја управљачка знања и искуства у погледу примене конкретних пословних и управљачких модела и техника из матичних компанија. Треба имати у виду да не постоји неки универзални начин промене и примене нових управљачких поступака, већ свако предузеће иде својим јединственим путем. Како предузећа имају већ изграђену корпоративну културу и развијене начине функционисања, трансформација предузећа у складу са новим управљачким концептима је дуг и нимало лак процес.

Предузећа у Србији деценијама су пословала у специфичним привредним условима што се одразило и на буџетирање предузећа које је годинама било практично искључено из праксе пословног управљања. Са променом привредног система дошло је до промене у начину управљања предузећима, између осталог и у буџетирању које је временом постало све значајнији управљачки инструмент. Незадовољавајући ниво перформанси привреде Србије и бројних предузећа указује, између осталог, да постоји реална потреба за унапређењем процеса и система буџетирања у предузећима у Србији. Потребни су нови приступи буџетирању који ће обезбедити опоравак и раст предузећа, ефикасније управљање и развој конкурентске предности.

Кључну улогу у процесу унапређења и успостављања новог система буџетирања имају управљачке рачуновође. Побољшање квалитета буџетирања подразумева подизање квалитета знања и континуирано стручно усавршавање управљачких рачуновођа. Управљачке рачуновође морају да разумеју екстерно и интерно окружење и специфичности пословања свог предузећа, да буду упознате са мисијом, визијом и стратегијама предузећа, да поседују потребна рачуноводствена и пословна знања и да познају аналитичке технике за израду буџета, као и технике имплементације стратегије и конкретног концепта буџетирања. Такође, морају бити упознате са новим концептима буџетирања и спремне да их имплементирају у пракси. Управљачке рачуновође треба да препознају потребу, да иницирају промену и активно са менаџментом раде на стварању услова за имплементацију одговарајућих концепата буџетирања у свом предузећу.

Систем буџетирања који би био у функцији ефикасног управљања и развијања конкурентских предности предузећа треба да буде тржишно орјентисан и да одражава значај који интелектуални капитал данас има за стварање језгра компетенција. Кључну подржавајућу улогу у процесу усвајања и имплементације новитета у буџетирању има рачуноводствено–информациони систем који треба да обезбеди информациону основу која ће одговорати конкретном концепту. Стога, неопходно је и да се овај систем адекватно надогради и унапреди како би се добили што тачнији и поуздани подаци о остварењима и пословању и створила основа за квалитетно одлучивање. Како не постоји неки универзални начин примене нових концепата буџетирања и трансформације предузећа у складу са њима, свако предузеће трасира свој сопствени пут. Трансформација

предузећа у складу са новим концептима буџетирања није брз и лак процес, већ се ради о континуираном процесу с обзиром да савремени концепти буџетирања подразумевају стална унапређења перформанси и тежњу ка савршенству.

У циљу сагледавања тренутног стања и релевантних ставова у погледу буџетирања у предузећима у нашој земљи спроведено је емпиријско истраживање. Већина анкетираних предузећа сматра да послује у комплексном и динамичном окружењу, при чему су екстерно окружење оценили као комплексније и динамичније у односу на интерно. Што се тиче процене конкуренције, већина испитаника тврди да је она оштра. Предузећа из узорка углавном немају праксу да упознају све запослене са својом стратегијом, а још мање да их укључују у процесе буџетирања и стратегијског планирања. У предузећима, дакле, постоје запослени који нису упознати са стратегијским правцем и циљевима, који не знају где предузеће жели да стигне и шта жели да постигне својим пословањем. Планирањем се у већини предузећа бави искључиво менаџмент без укључивања и консултовања са непосредним извршиоцима. Ову праксу треба променити бар кроз тражење и пажљиво разматрање мишљења непосредних извршиоца.

Готово апсолутна већина анкетираних предузећа (99%) саставља извештај о оствареним перформансама што јасно указује да предузећа желе да знају какве су резултате остварила својим пословањем, да ли су постигли планиране циљеве, да ли и где постоје одступања остварених и планираних величина. Знатно више запослених у предузећима упознато је са оствареним перформансама, него што су упознати са стратегијом или укључени у процесе буџетирања. Одговори показују да менаџери на свим хијерархијским нивоима рађе са подређенима деле информације о оствареним перформансама него што их укључују у планирање будућих перформанси. Такође, скоро сва предузећа из узорка (96,9%) одговорила су да се имплементација стратегија у новом пословном окружењу базира на перформансама и, притом, нема разлике код испитаника из малих, средњих и великих предузећа у погледу овог става.

Предузећа из узорка сматрају и да је пословно буџетирање значајни инструмент имплементације стратегије предузећа и да, као управљачки инструмент, има највећи значај за контролу, евалуацију перформанси и алокацију ресурса, а најмањи за комуникацију. Када се ради о ставу испитаника о недостацима и проблемима који се

јављају у пракси пословног буџетирања, испитаници се у највећој мери слажу са тврдњом да буџетирање стресно утиче на менаџере и запослене (поготово у предузећима у коме се систем награђивања заснива на остварењу буџетираних циљева), док у највећој мери негирају тврдњу да је процес буџетирања сувише бирократски. Примећено је да у просеку око трећине испитаника има неодлучан став тј. свесни су постојања неког од наведених проблема, али не сматрају да је тај проблем превише значајан да би се сложили са тврдњом нити да је безначајан да би негирани његово постојање. Највећа група испитаника (55,7%) задовољна је постојећим системом буџетирања у својим предузећима, а у потпуности је задовољно 6,2%. Прилично велику групу анкетираних (30,9%) чине они који су неодређени према постојећем систему/процесу буџетирања, што се и очекивало имајући у виду ставове у погледу проблема и недостатака пословног буџетирања. Више од половине предузећа која су исказала незадовољство (делимично или потпуно) постојећим процесом/системом буџетирања примењује изворни концепт традиционалног буџетирања.

Најчешће примењивани концепти буџетирања у предузећима у узорку су АВВ, затим следи изворно традиционално буџетирање и континуирано буџетирање, док је само 1 предузеће навело да примењује НК концепт. Може се уочити да је изворни концепт традиционалног буџетирања у многим предузећима и даље у употреби и да се у анкетираним предузећима доминантно користи „пакет“ концепата буџетирања, односно да се истовремено примењује више од једног концепта буџетирања. Примећује се селективна примена концепата буџетирања за одређена одељења, пројекте, подручја одговорности у оквиру предузећа, па и у одређеном временском периоду (на пример, ZBB).

Када се ради о концепту буџетирања који би највише одговарао њиховом предузећу, испитаници су у највећем проценту бирали РВВ, затим континуирано буџетирање, па потом АВВ. Овакве одговоре дала је и већина испитаника који су се изјаснили да послују у комплексном и динамичном екстерном и интерном окружењу и да се боре са оштром конкуренцијом. Може се закључити да РВВ одговара захтевима новог пословног окружења чија је основна одлика динамичност и комплексност.

Посматрајући добијене одговоре, може се закључити да већина испитаника сматра да би управо коришћење „пакета“ концепата буџетирања било одговарајуће и да би могло значајно да допринесе квалитету управљања и стицању конкурентске предности њихових

предузећа. Уколико се сагледа учесталост вишеструких одговора, испитаници већински сматрају да РВВ мора бити део тог пакета. Најчешће су биране следеће комбинације: 1) РВВ, АВВ и континуирано буџетирање, 2) континуирано буџетирање и РВВ и 3) АВВ и РВВ. Само 2 испитаника су навела да би једино традиционално изворно буџетирање било одговарајуће за њихово предузеће што још једном потврђује да је традиционални систем буџетирања предузећа неадекватан за пословање у новом пословном окружењу.

Испитаници оцењују да би се највећи допринос РВВ концепта, уколико би се применио у њиховом предузећу огледао у бољем увиду у остварене перформансе, ефикаснијем управљању и већој повезаности стратегије са оперативним активностима. Анкетирана предузећа сматрају да су главне сметње за увођење РВВ то што нема иницијативе да се нешто промени и недостатак квалификованих кадрова за спровођење промена. Испитаници у чијим се предузећима већ примењује РВВ и који, стога, имају практично искуство са његовим увођењем сматрају да су главне препреке за увођење недостатак довољно квалификованих кадрова и непостојање одговарајуће организационе структуре. На основу ових одговора, предузећа која разматрају увођење овог концепта треба да усмере напоре да се адекватно организационо припреме за промене и да пажљиво сагледају која знања и вештине запослени треба да имају како би се неопходне промене у вези са применом РВВ концепта успешно спровеле.

Када се ради о процени перспективе РВВ, највећа група испитаника оцењује да ће овај систем буџетирања бити побољшан и унапређен, а знатно мања група сматра да ће остати у тренутној форми. Овакво мишљење доминира и међу испитаницима из предузећа у којима се већ примењује овај концепт, док међу њима нико није мишљења да ће бити напуштено. Дакле, предузећа која већ примењују овај концепт углавном сматрају да би концепт требало унапредити како би његова примена дала што боље резултате.

РВВ је од стране већине анкетираних предузећа процењено као концепт који у савременим условима пословања може да допринесе ефикаснијем управљању и развијању конкурентских предности предузећа у Србији. Предуслов успешне имплементације РВВ система је да менаџмент предузећа на прави начин схвати концепт, након чега треба да развије план увођења и отпочне са реализацијом процеса. Имплементација РВВ система буџетирања захтева доста времена, знања и посвећености. Постоји велики број изазова са

којима се предузећа могу сусрести приликом усвајања и примене РВВ система, при чему су ови изазови много израженији током првих година његове практичне имплементације. Као најчешћи изазови са којима се предузећа у Србији могу сусрести су: детерминисање узрочно–последичне везе између инпута, активности/процеса и крајњих резултата и исхода, мењање структуре процеса буџетирања, сусретање са отпором код запослених, надоградња управљачко–рачуноводственог система, превођење стратегије у оперативне акције и развој одговарајућег система за мерење перформанси. Резултати који се остварују применом РВВ требало би да буду бољи из године у годину с обзиром да ће његова примена обезбедити, поред других користи, и све прецизније и благовременије податке о перформансама које ће представљати основу за још успешније буџетирање и пословање у будућности.

ЛИТЕРАТУРА

1. Abdullah, N., (2008), Budget: planning, control and organizational performance among public-listed companies in Malaysia, Masters thesis, University of Malaya
2. Авлијаш, Р., (2010), Предузетништво, Универзитет Сингидунум, Београд
3. Адигес, И., (2004), Управљање животним циклусима предузећа, Асее, Нови Сад
4. Адигес, И., Вукић, Б., Тургуз, М., (2007), Управљање животним циклусима предузећа, Асее, Нови Сад
5. Adler, P.S., Goldftas, B., Levine, D.I., (1999), Flexibility Versus Efficiency? A Case of Study of Model Changeovers in the Toyota Production System, *Organization Science*, Vol. 10, No. 1: 43–68
6. Alberts, D., (2012), Rethinking Organizational Design for Complex Endeavors, *Journal of Organizational Design*, 1 (1): 14–17
7. Alic, A., Ideskog, J., (2016), Hoshin Kanri – the Japanese way of piloting, Jönköping International Business School
8. Allen, M., Myddelton D., (1987), *Essential Management Accounting*. 1st Edition. Prentice Hall Ltd, Hemel Hempstead, Hertfordshire
9. Антић, Љ., (2003), Обрачун трошкова по активностима у функцији управљања савременим предузећем, докторска дисертација, Економски факултет, Универзитет у Нишу
10. Антић, Љ., (2004), Компаративна анализа обрачуна трошкова по активностима и класичних метода обрачуна трошкова, *Економске теме*, 1/2: 14–22
11. Антић, Љ., Новићевић, Б., (2011), Буџетирање на нултој основи и буџетирање засновано на активностима као алтеративни системи рачуноводственг планирања, *Економске теме*, бр. 3: 379–396
12. Antić, LJ., Sekulić, V., (2005), Organizing as the Phase of Management Process and Management Accounting., *Facta Universitatis, Series "Economics and Organization"*, Vol.2, No 3: 237–245
13. Armstrong, M., (2000), *A handbook of management techniques*. London: Kogan Page
14. Babatunde, L., John, D., Taofeek, A., Dotun, O., (2017), Pre-Emptive Budgetary Process: An Antidote for Profitability, *Case Studies Journal*, Vol. 6 (12): 57–71
15. Бабин, М., (2014), Управљање моделима алокативних механизма финансирања преуниверзитетског образовања, докторска дисертација: Факултет политичких наука, Универзитет у Београду
16. Babich, P., (2007), *Hoshin Handbook*, Total Quality Engineering Inc, London
17. Багарић, И., (2010), Менаџмент информационих технологија, Београд: Универзитет Сингидунум
18. Ballou, R., (2004), *Business Logistics/ Supply Chain Management: planning, organizing, and controlling the supply chain*, Pearson–Prentice Hall, New Jersey
19. Banović, D., (2005), Evolution and critical evaluation of current budgeting practices, Master tesis, Ljubljana: Faculty of Economics
20. Барац, Н., Пешић–Анђелковић, М., Анђелковић, А., (2013), Анализа односа међу учесницима ланца снабдевања у југоисточној Србији, *Теме*, 37(1): 241–256
21. Bartlett, C. A., Ghosal, S., (2003), What is a Global Manager? *Best of HBR*: 101–108.

22. Бедековић, В., Голуб, Д., (2011), Сувремени менаџмент у увјетима глобалног пословања. Практични менаџмент, Vol. II, бр. 3: 57–63
23. Bellamy, S., Kluvers, R., (1995), Program budgeting in Australian local government: A study of implementation and outcomes, *Financial accountability & management*, 11(1): 39–56
24. Веу, Ј., (2012), доступно на: <http://www.steelrosecommunications.com/blog/investor-relations-essentials-on-a-tight-budget-part-1/>, (приступљено 06.12.2014.)
25. Bianca, A., What Are the Disadvantages & Advantages of a Performance Budget?, доступно на: http://www.ehow.com/info_8255103_disadvantages-advantages-performance-budget.html, (приступљено 25.09.2016.)
26. Божићевић Миликић, Б., (2013), Сложене интраорганизационе структуре, Економске идеје и пракса, бр. 11: 7–29
27. Бонић, Љ., (2008), Финансијска анализа у функцији максимизације вредности капитала власника, докторска дисертација, Економски факултет, Универзитет у Нишу
28. Вонома, Т.В., Clark, В.Н., (1988), *Marketing Performance Assessment*, Harvard Business School Press, Boston
29. Borjesson, S., (1997), A case study on activity-based budgeting, *Journal of Cost Management*, 10, (4): 7–18
30. Брњас, З., Стошић, И., Дедеић, П., (2013), Буџетска пракса у јединицама локалне самоуправе у Србији – стање и перспективе, у: Трећа интернационална конференција „Економија интеграције“ Знањем од рецесије ка просперитету, Зборник радова, Тузла: 341–357
31. Bryson, J., (2004), *Strategic Planning for Public and Nonprofit Organizations; A guide to strengthening and sustaining organizational achievements*, San Francisco, Third Edition, Jossey-Bass Publishers
32. Bunce, P., Fraser, R., Woodcock, L., (1995), Advanced budgeting: a journey to advanced management systems. *Management accounting research*, 6: 253–265
33. Burrows, G., Syme, B., (2000), *Zero-Base Budgeting: Origins and Pioneers*. Abacus, Sydney, 36(2): 226–241
34. Burch, J. G., (1994), *Cost and management accounting: A modern approach*, Saint Paul: West Publishing Company
35. Buul, V.M., (2010), *Successful Strategy Implementation – A job for the Internal Auditor?* Amsterdam Business School, University of Amsterdam: 1–40
36. Bhalakrishnan H., Natarajan S., (2012), Hoshin Planning – The Flyover to Strategic Planning, *International Journal of Research in Management & Technology* Vol. 2, No. 5, Coimbatore
37. Bhattacharya, A. K., (2006), *Principles and practice of cost accounting*. Prentice-Hall of India. New-Delhi
38. Van Mourik, G., (2006), Better Budgets, *Monash Business Review*, Vol 2, no 3:1-5
39. Vinzant, H., Vinzant, J., (1996), Strategy and organizational capacity: finding a fit, *Public Productivity & Management Review*, 20 (2): 139–157
40. Vouk, R., (2005), Важност стратешког планирања за успјешно пословање туристичких агенција, *Acta Turistica*, 17 (1): 79–105
41. Vrijhoef, R. , Koskela, L., (2000), The four roles of supply chain management in construction. *European Journal of Purchasing & Supply Management*, 6: 169–178

42. Вујовић, Д., (2012), Студија о делотворном коришћењу индикатора перформанси у процесу израде буџета и планова у јавном сектору, Креирање индикатора перформанси у циљу унапређења учинка програмских буџета у Србији, USAID Пројекат за боље услове пословања
43. Gavetti, G., Rivkin, J. W., (2008), Seek Strategy the Right Way at the Right Time, *Harvard Business Review*, 86 (1): 22–23
44. Gaille, V., 10 Performance Budgeting Pros and Cons, доступно на: <http://brandongaille.com/10-performance-budgeting-pros-and-cons/>, (приступљено 24.09.2016.)
45. Гајић, П., (2006), Систем уравнотежених показатеља остварења у функцији ефикасног управљања, Зборник радова са 10. конгреса СРППС, Бања Врућица: 455–478
46. Garrison, R., (1982), *Managerial Accounting, Concepts for planning, control, decision making*, Business Publications, Inc., Plano, Texas
47. Gimbert, X., Bisbe, J., Mendoza, X., (2010), The Role of Performance Measurement Systems in Strategy Formulation Processes, *Long Range Planning*, 43 (4): 477–497
48. Goode, M., Malik, A., (2011), Beyond Budgeting: The Way Forward? *Pakistan Journal of Social Sciences*, 13 (2): 207–214
49. Градишка–Теменугова, О., (2003), Глобализација – хаотичан или управан процес, *Економске теме*, бр. 2: 49 – 54
50. Grant, R., (2003), Strategic Planning in a Turbulent Environment: Evidence from the Oil Majors, *Strategic Management Journal*, Vol. 24, No. 6: 491–517
51. Daum, J.H., (2002), Beyond Budgeting: A Model for Performance Management and Controlling in the 21st Century? *Controlling & Finance*, July issue, доступно на: http://www.juergendaum.de/articles/beyond_budgeting.en.pdf, (приступљено 21.12.2014.)
52. Devenport, T.H., (1993), *Process Innovation: Reengineering Work Through Information Technology*, Harvard Business School Press, Boston
53. Dessler, G., (2004), *Management*, Upper Saddle River, New Jersey: Pearson Educational International
54. Dressler, S., (2004), *Strategy, Organization and Performance Management – From Basics to Best Practices*, Universal Publishers Boca Raton, Florida
55. Dropkin, M., Halpin, J. Touche, B. L., (2007), *The budget-building book for nonprofits: A step-by-step guide for managers and boards*, Jossey-Bass, San Francisco
56. Drtina, R., Hoeger, S., Schaub, J., (1996), Continuous budgeting at the HON Company, *Management Accounting*, Vol. 77, No. 7: 20–24
57. Drury, C. M., (2013), *Management and cost accounting*. London: Springer
58. Dugdale, D., Lyne, S., (2006), Are budgets still needed?, *Financial Management*, 7(11): 32–35
59. Ђокић, К., (2015), Програмско буџетирање у сектору безбедности, Београдски центар за безбедносну политику, Београд
60. Ђорђевић Г., (2012), Утицаји ИЦТ и информационог друштва на друштвено-економски развој, *Socioeconomica – The Scientific Journal for Theory and Practice of Socio-Economic Development*, Vol.1, No.2: 188-200

61. Ђукић, Т., (2005), Биланс токова готовине као инструмент управљања ликвидношћу предузећа, докторска дисертација, Економски факултет, Универзитет у Нишу
62. Ђуричин, Д., Јаношевић, С., (2006), Менаџмент и стратегија, Београд: Економски факултет
63. Ekholm, B-G., Wallin, J., (2000), Is the annual budget really dead? *European Accounting Review*, 9 (4): 519–539
64. Elanchezhian, C., Shanmuga Sundar, G., Sunder Selwyn, T., (2007), *Computer Aided Manufacturing*, New Delhi: Laxmi Publications Pvt. Ltd
65. Жупљанин, С., (2012), Сегментација и избор циљног тржишта као основи стицања конкурентске предности, *Сварог*, 1(4): 106-116
66. Закон о буџетском систему Републике Србије ("Сл. гласник РС", бр. 54/2009, 73/2010, 101/2010, 101/2011, 93/2012, 62/2013, 63/2013 – испр., 108/2013, 142/2014, 68/2015 – др. закон и 103/2015)
67. Zeid, I., (1991), *CAD/CAM theory and practice*, New York: McGraw–Hill Higher Education
68. Илић, Д., Марковић, Б., (2014), Организационе иновације као фактор јачања конкурентске предности предузећа у Републици Србији, *Пословна економија*, година VIII, број 1:195–216
69. Innes, J., (2004), „*Handbook of Management Accounting*“, 3rd Edition, CIMA Publishing, G. Britain
70. Јаношевић, С., (1999), *Менаџмент укупног квалитета*, Крагујевац: Економски факултет
71. Јашко, М., Чуданов, М., Јевтић, М., Кривокапић, Ј., (2013), *Основи организације и менаџмента*, Београд: Факултет организационих наука
72. Јеличић, Г., Ковинић, М., (2017), *Промене корпоративног управљања под утицајем процеса глобализације међународне привреде – са освртом на Србију*, *Култура полиса*, Нови Сад: 433–449
73. Jolayemi, J. K., (2008), Hoshin Kanri and Hoshin Process: A review and literature survey, *Total Quality Management*, 19(3): 295–320
74. Jones, G., (2008), *Organizational Theory, Design, and Change*, New Jersey: Prentice Hall
75. Jones, R., Fogleman, S.L., (2005), *Farm and Ranch Strategic Planning (Visioning and Goal Setting)*, *Miscellaneous*, 4, Kansas State University Agricultural Experiment Station and Cooperative Extension Service
76. Каплан, Р., (2007), *Финансијски менаџмент и контрола*, Званични приручник за професионалну квалификацију, АЦЦА
77. Kaplan R., Norton D., (2008), *The execution premium: Linking Strategy to Operations for Competitive Advantage*, Harward Business Press, Boston
78. Kaplan, R., Norton D., (2001), *The Strategy–Focused Organization: How Balanced Scorecard Companies Thrive in the New Competitive Environment*, HBS Press, Boston
79. Kaplan, R., Cooper, R., (1998), *Cost and effect*. Boston: HBS, Press Book
80. Karmakar, R., *Pzperformance Budget: History, Meaning, Steps and Stages*. доступно на: <http://www.yourarticlelibrary.com/>, (приступљено 09.09.2016.)
81. Кахровић, Е., (2012), *Управљање перформансама пословних процеса у функцији повећања ефикасности предузећа*, докторска дисертација, Економски факултет, Универзитет у Нишу

82. Kelety, I., (2006), Towards a conceptual framework for strategic cost management, Von der Fakultät für Wirtschaftswissenschaften der Technischen Universität Chemnitz, Chemnitz
83. Kesterson, R., (2014), The Basic of Hoshin Kanri, CRC Press – Taylor & Francis Group, Boca Raton
84. Kim, J. M., (2007), From Line-item to Program Budgeting: Global Lessons and the Korean Case, Korea Institute of Public Finance
85. King, R., Clarkson, P., Wallace S., (2010), Budgeting practices and performance in small healthcare businesses. *Management Accounting Research*, 21(1): 40–55
86. Klein, E., (2001), Using information technology to eliminate layers of bureaucracy. *National Public Accountant*, 46(4): 46–48
87. Klivers, R., (2001), An Analysis of Introducing Program Budgeting in Local Government, *Public Budgeting & Finance*, 21(2): 29–45
88. Кнежевић, Н., Бојовић, Н., Вешовић, В., (2008), Организациона структура процесно оријентисане организације, XXVI Симпозијум о новим технологијама у поштанском и телекомуникационом саобраћају – ПОСТЕЛ 2008, Београд, Зборник радова: 57–64
89. Корпоративно управљање – приручник, доступно на: <https://www.ifc.org/wps/wcm/connect/d687c17f-73c6-4d21-80da-0545184dd46e/CG+Manual+Serbian++SRB.pdf?MOD=AJPERES&CVID=kikjIr0>, (приступљено 11.6.2017.)
90. Костандиновић, Б., (2010), Импликације система балансираних мерила перформанси на успешност организација у ауто–индустрији, докторска дисертација, Универзитет Сингидунум Београд
91. Крстић, Б., (2000), Елементи и основе концепта балансне карте резултата, Монографија Ефикасност трансформације предузећа, Економски факултет Ниш, стр. 182-191
92. Крстић, Б., Секулић, В., (2007), Управљање перформансама предузећа, Ниш: Економски факултет
93. Крстић, С., (2012), Програмски буџет – наредни корак у развоју буџетског система Србије, *Макроекономске анализе и трендови* 215: 35–36
94. Khan, M. Y., Jain, P. K., (2007), *Financial management*, New Delhi: Tata McGraw–Hill
95. Laval, V., (2016), The trade-off between planning objectives and planning success, *Studies in Business and Economics*, 11(3)/2016: 190-203
96. Лазаревић, М., (2006), Улога менаџмента у креирању конкурентске предности на светском тржишту, преузето са сајта: www.iem.bg.ac.rs, (приступљено 18.01.2017.)
97. Langdon, D., (2000), *Aligning performance: Improving people, systems and organizations*, San Francisco: Calif: Jossey–Baas Pfeifer
98. Lee, R., Dale, B., (1998), Policy deployment: An examination of the theory, *International Journal of Quality & Reliability Management*, 15(5): 520–540
99. Леви–Јакшић, М., Маринковић, С., Петковић, Ј., (2011), Менаџмент иновација и технолошког развоја, Београд: Факултет организационих наука
100. Lorange, P., Vancil, R.F., (1976), How to design a strategic planning system, *Harvard Business Review*, 54 (5): 75–81
101. Lu, H., (1998), Performance budgeting resuscitated: why is it still inviable? *Journal of public budgeting, accounting & financial management*, 10(2): 151–172

102. Lucco, J., (2016), Hoshin Kanri Matrix Template, доступно на: <https://www.clearpointstrategy.com/hoshin-kanri-matrix-template/>, (приступљено 26.11.2016.)
103. Lynn, M. P., Madison, R. L., (2004), A Closer Look at Rolling Budgets, *Management Accounting Quarterly*, 6(1): 60–64
104. Љубојевић, Ч., (2000), Постављање, оцењивање и одабирање стратегије, *Стратегијски менаџмент*, 4(1): 25–31
105. Малинић, Д., (2011), Унапређење система буџетирања као извора стицања конкурентске предности. *Економске идеје и пракса*, бр. 2: 54–80
106. Малинић, Д., Милићевић, В., (2012), Overcoming Financial Structural Disorders as a Prerequisite for Strengthening the Competitiveness of Serbian Economy, *Економика предузећа*, 60 (7–8), 317–328
107. Manole, R., (2010), PPBES process overview – considerations regarding its implementation and use, National Defense University „Carol I” Publishing House, Bucharest
108. Марија Мешин, Евалуација и контрола стратегије, доступно на: <http://web.efzg.hr/dok/OIM/mmesin/2014-12-%20Evaluacija%20i%20kontrola%20strategije.pdf>, (приступљено 15.11.2014.)
109. Министарство финансија Републике Србије (2014), Упутство за израду програмског буџета, доступно на: www.mfin.gov.rs/UserFiles/File/budzetski_korisnici/2014/Uputstvo_za_izradu_programskog_budzeta.pdf, (приступљено 22.07.2016.)
110. Митровић, В., Митровић, И., (2015), Улога људског капитала у повећању конкурентности привреде Србије., *Synthesis 2015, International Scientific Conference of IT and Business-Related Research*: 699–705
111. Montgomery, P., (2002), Effective rolling forecasts, *Strategic Finance*, 83(8): 41–44
112. Muston, R. A., (1980), Resource allocation and program budgeting, *New Directions for Student Services*, 9:79–91
113. Мосуровић Ружичић, М., (2012), Организације и иновације, Београд: Институт Михајло Пупин
114. McDonald, M., Morris, P., (2000), *The marketing plan in colour: a pictorial guide for managers*, Butterworth-Heinemann
115. McGill, M., Slocum, J., (1994), *The Smarter Organization*, New York: John Wiley & Sons
116. McMillan, E.J., (2010), *Not-for-Profit Budgeting and Financial Management*, Fourth Edition, Hoboken, NJ: John Wiley & Sons
117. McConkey, D., (1988), Planning in a Changing Environment, *Business Horizons*, Vol. 31(5): 64–72
118. Myers, R., (2001), Budgets on a roll, *Journal of Accountancy*, 192(6): 41–46
119. Nadler, D., Tushman, M., (1999), The Organization of the Future: Strategic Imperatives and Core Competencies for the 21st Century, *Organizational Dynamics*, Vol. 28: 45–60
120. Neely, A., Bourne, M., Adams, C., (2003), Better Budgeting or beyond budgeting? *Measuring Business Excellence*, 7 (3): 22–28
121. Neely, A., Sutclif, M., Heyns, H., (2001), *Driving Value Through Strategic Planning and Budgeting*, A Research Report from Cranfield School of Management and Accenture, New York

122. Niven, P., (2002), *Balanced Scorecard –Step by Step: Maximizing Performance and Maintaining Results*, John Wiley & Sons, Inc., New York
123. Никодијевић, М., (2017), *Beyond budgeting – нови тренд у буџетирању*, Зборник радова – Трендови у пословању 2017, Крушевац: 393–402
124. Nickols, F., Bergholz, H., (2004), *The Goals Grid*, Consulting To Management, Vol. 15, No 4:35–37
125. Nickols, F., Ledgerwood, R., (2005), *The Goals Grid: A New Tool for Strategic Planning*, доступно на: http://www.nickols.us/strategic_planning_tool.pdf, (приступљено 18.04.2017.)
126. Novick, D., (1973), *Program budgeting: Program analysis and the federal budget*, Cambridge, Mass: Harvard U.P.
127. Новићевић, Б., (1993), *Рачуноводство трошкова засновано на активностима*, Књиговодство бр.1: 5–11
128. Новићевић, Б., (2005), *Управљачко рачуноводство – буџетска контрола*, Ниш: Економски факултет
129. Новићевић, Б., (2005), *Управљачко рачуноводство–обрачун трошкова*, Ниш: Економски факултет
130. Новићевић, Б., (2005), *Утицај глобализације на финансијско извештавање*. Златибор: XXXV Симпозијум СРРС: 7–19
131. Новићевић, Б., (2012), *Мапирање токова вредности пословних процеса као основа интегрисане процене стратешких и оперативних перформанси предузећа*, АСТА ECONOMICA, год. 10, бр. 16: 71–84
132. Новићевић, Б., (2012), *Мерење перформанси менаџмент процеса*, Рачуноводство 11–12: 13–21
133. Новићевић, Б., Антић, Љ., Секулић, В., (2006), *Трошкови као фактор стицања и одржавања конкурентских предности*, Ниш: Економски факултет
134. Новићевић, Б., Антић, Љ., Стевановић Т., (2006), *Управљање перформансама предузећа*, Ниш: Економски факултет
135. Новићевић, Б., Антић, Љ., Стевановић Т., (2013), *Концепти управљања трошковима у функцији реализације конкурентских стратегија*, Ниш: Економски факултет
136. Новићевић, Б., Ђорђевић, М., Ђорђевић, И., (2010), *Повезивање стратешког и оперативног менаџмента*. Рачуноводство 54 (7–8): 37–4
137. Overholt, M. H., (1997), *Flexible Organizations: Using Organizational Design as a Competitive Advantage*, Human Resource Planning, Vol. 20, No. 1:22–32.
138. Oladiran, J. O., Adenuga, A.O., (2007), *Exploring the Application of Programme Budgeting Management Technique in Selected Construction Companies in Nigeria*, доступно на: <https://ir.unilag.edu.ng/handle/123456789/7658>, (приступљено 09.07.2016.)
139. Ostroff, F., (1999), *The Horizontal Organization*, Oxford University Press
140. Otle, D.T., (1999), *Performance management: a framework for management control systems research*, Management Accounting Research, 10: 363–382
141. Paliaga, M., (2007), *Стратешко планирање и Outsourcing – Будућност хрватских комуналних предузећа*. Економска истраживања, 20 (1): 83–99
142. *Performance Based Budgeting*, (2010), доступно на: <http://www.economywatch.com/budget/types/performance-based.html>, (приступљено 16.12.2014.)

143. Performance-based Budgeting, CLEAR Training Materials, доступно на: http://www.clear-la.org/home/wp-content/uploads/2015/10/CLEAR_PB_Manual.pdf, (приступљено 15.09.2016.)
144. Петковић, Ј., (2013), Развој модела технолошког предвиђања у предузећу, докторска дисертација, Факултет организационих наука, Универзитет у Београду
145. Петковић, М., (1997), Организациона култура– изазови и ограничења за управљање система квалитета, Монографија Менаџмент и стратегије трансформације предузећа, Београд: Економски факултет
146. Петковић, М., (2011), Организационо понашање, Београд: Економски факултет, Универзитет у Београду
147. Петковић, М., Јанићијевић, Н., Богићевић Миликић, Б, (2010), Организација, Београд: Економски факултет
148. Пешаљ, Б., (2006), Мерење успешности предузећа – традиционални и савремени концепти, Центар за издавачку делатност Економског факултета у Београду
149. Pirker–Krassnig, T., James, P., Ribière, V., (2011), Applying Six Sigma to Business Strategy Implementation, BU Academic Review, 10(1): 346–355
150. Plowman, B., (2001), Activity based management: Improving processes and profitability, Aldershot, Hants, England: Gower
151. Porter, M. E., (2008), The Five Competitive Forces That Shape Strategy, Harvard Business Review, 86 (1): 78–93
152. Porter, M., (2007), Конкурентска предност, ASEE Books, Нови Сад
153. Правдић, П., (2013), Hoshin Kanri метода као процес менаџмента, Фестивал квалитета 2013., 40. Национална конференција о квалитету, Машински факултет Крагујевац: 158–170
154. Pyhrr, P. A., (1970), Zero-base budgeting, Harvard Business Review, Vol. 48, No 6: 111–121
155. Pyhrr, P., (1976), Zero-Base Budgeting: Where to Use it and How to Begin, SAM Advanced Management Journal, Vol.41, Issue 3: 4–14
156. Pyhrr, P., (1977), The Zero-Base Approach To Government Budgeting, Public Administration Review, Vol.37, No 1: 1–8
157. Rasmussen, N. H., Eichorn, C. J., (2000), Budgeting: Technology, Trends, Software Selection, and Implementation. New York: Wiley
158. Rickards, R.C., (2006), Beyond budgeting: Boon or boondoggle? Investment Management and Financial Innovations,3 (2): 62–76
159. Rickards, R.C., Ritsert, R., (2012), Rediscovering Rolling Planning: Controller’s Roadmap for Implementing Rolling Instruments in SMEs, Procedia Economics and Finance, 2: 135 – 144
160. Robinson, M., (2013), Program Classification for Performance-Based Budgeting: How to Structure Budgets to Enable the Use of Evidence., IEG Evaluation Capacity Development Series, Washington: World Bank
161. Robinson, M., Brumby, J., (2005), Does Performance Budgeting Work?, International Monetary Fund, Washington
162. Robinson, M., Last, M. D., (2009), A Basic Model of Performance-Based Budgeting, Washington: International Monetary Fund
163. Росић, М., (2014), Значај и улога стратегијског алата усклађене листе у управљању диверсификованим предузећима, Мегатренд ревија, Vol. 11, No. 1: 205-222

164. Röhm, S., (2007), Are traditional budgeting practices out of kilter with companies' competitive environment, München: GRIN Verlag GmbH.
165. Sakurai, M., Scarbrough, D. P., (1996), Integrated cost management: a companywide prescription for higher profits and lower costs, Portland: Productivity Press
166. Sahaf, M.A., (2013), Management Accounting: Principles & Practice, Third Edition, Vikas Publishing, New Delhi
167. Salaman, G., (2001), Understanding Business: Organisations, Routledge, London
168. Sandalgaard, N., Bukh, P. N., (2014), Beyond Budgeting and change: a case study, Journal of Accounting & Organizational Change, Vol. 10, No. 3: 409–423
169. Simons, R., (2005), Levers of organization design, Harvard Business School Press, Boston
170. Smith, T.M., Reece, J.S., (1999), The relationship of strategy, fit, productivity, and business performance in a services setting, Journal of Operations Management, 17(2): 145–161
171. Средић, Д., Сердар Т., (2012), Модел савременог корпоративног управљања са аспекта финансијског управљања, Financing, бр.3: 33–44
172. Stanković, LJ., Novičević, B., Đukić, S., (2011), Enhancing an enterprise's innovation performance measurement system, Facta Universitatis, Series: Economics and organization, Vol. 8 (4), 331–343
173. Stanković, LJ., Novičević, B., Đukić, S., (2012), Designing corporate sustainability performance measurement system, Facta Universitatis, Series: Economics and organization, Vol. 9 (4): 417–427
174. Stark, J., (2011), Product Lifecycle Management: 21st Century Paradigm for Product Realisation, 2nd Edition London:Springer
175. Стевановић, Н. и др., (1996), Управљачко рачуноводство I, Савез рачуновођа и ревизора Србије, Београд
176. Стевановић, Н., (1991), Обрачун трошкова, Београд: Економски факултет
177. Стевановић, Н., Малинић Д., Милићевић В., (2012), Управљачко рачуноводство, Београд: Економски факултет
178. Стевановић, С., (2005), Стратешко планирање и значај за развој банке, Банкарство, 9–10: 54–59
179. Стевановић, Т., (2013), Пословни буџет – инструмент за реализацију стратегијских циљева преузећа, Економске теме, 51(2): 377–392
180. Strategy Evaluation Process and its Significance, доступно на: <http://www.managementstudyguide.com/strategy-evaluation.htm>, (приступљено 15.11.2014.)
181. Shiba, S., Purch, T., Stasey, R., (1995), Introduction to Hoshin Management: Achieving alignment Analog Devices and Teradyne, Center for Quality Management Journal, 4(3):22–33
182. Shim, J. K., Siegel, J. G., (2008), Budgeting basics and beyond, John Wiley & Sons, New Jersey
183. Schacter, M., (2002), Not a “Tool Kit” – Practitioner’s Guide to Measuring the Performance of Public Programs. Institute On Governance Ottawa
184. Schwab, K., (2016), The Fourth Industrial Revolution: what it means, how to respond, доступно на: <https://www.weforum.org/agenda/2016/01/the-fourth-industrial-revolution-what-it-means-and-how-to-respond>, (приступљено 20.03.2020.)

185. Tagarev, T., (2006), Introduction to Program-based Defense Resource Management. Connections: The Quarterly Journal 5 (1): 55–69
186. Тадић, Ј., (2015), Моделирање управљања перформансама организације предузећа у функцији оптимирања економског успеха, докторска дисертација, Економски факултет у Суботици, Универзитет у Новом Саду
187. Танасковић, С., Ристић, Б., (2017), Конкурентска позиција Србије у 2016. години према Извештају Светског економског форума, Фондација за развој економске науке, Београд, доступно на: www.fren.org.rs, (приступљено 20.01.2017.)
188. Tattersall, J., (1989), Strategic Approach to Managing Overhead Resources and Costs. International Journal of Public Sector Management, Vol.2, Issue 1: 44–50
189. Tennant, C., Roberts, P., (2001), Hoshin Kanri: Implementing the Catchball Process, Long Range Planning, 34(3) : 287–308
190. Тешановић, Б., Арсић, С., Драгојловић, А., (2010), Нови концепт управљања – интерорганизационо повезивање у формирању ефикаснијих бирократских организационих форми, Међународна научна конференција „Менаџмент“ Крушевац 2010: 253–257
191. Томић, М., (2016), Унапређење модела организације и управљања пословним процесима у индустријским услужним предузећима, докторска дисертација, Факултет техничких наука, Универзитет у Новом Саду
192. Tschendi, M., Schentier, P., (2012), Modern Budgeting, Internationaler Controller Verein, Gauting, Germany, превод: МЦБ Едукација, Београд,
193. The Global Competitiveness Report 2016–2017, доступно на: <https://www.weforum.org/reports>, (приступљено 20.01.2017.)
194. Тиоровић, М., Милисављевић, М., Покрајац, С., Машић, Б., Хелета, М., (2009), Стратешки менаџмент, Универзитет Сингидунум, Београд
195. Угринов, Д., Стојанов, А., (2011), Процес стратегијског менаџмента на примеру Дирекције за грађевинско земљиште, Правно–Економски Погледи, 2: 1–31
196. Федајев, А., (2015), Унапређење пословног окружења у функцији динамизирања привредног развоја земаља у транзицији, докторска дисертација, Економски факултет, Универзитет у Крагујевцу
197. Ferhan Bugay, Boost Your Company's Performance with Hoshin Kanri Method, доступно на: <https://www.linkedin.com/pulse/boost-your-companys-performance-hoshin-kanri-method-ferhan-bugay>, (приступљено 26.11.2016.)
198. Fred, R. D., (2011), Strategic Management Concepts and Cases, Francis Marion University, Florence, South Carolina
199. Hagen, J., (1968), Program Budgeting. Center for the Study of Evaluation, Los Angeles, California, доступно на: <https://www.cse.ucla.edu/products/reports/R007.pdf>, (приступљено 17.12.2014.)
200. Hager, G., Hobson, A., (2001), Performance – based budgeting : concepts and examples, Legislative Research Commission, Frankfort, Kentucky
201. Hammer, M., and Champy, J., (1993), Reengineering the Corporation: A Manifesto for Business Revolution, Harper Business Press, New York
202. Handelsbanken (2016), Annual Report 2015, доступно на: <https://www.handelsbanken.com>, (приступљено 07.11.2016.)
203. Hansen, D., Mowen, M., (1994), Management Accounting, Third Edition, Ohio: South–Western Publishing Co.

204. Hansen, D., Mowen, M., (2006), *Cost Management: Accounting and Control*, Fifth Edition, Thomson South-Western.
205. Hansen, S. C., Otley, D.T., Van der Stede, W. A., (2003), Practice developments in budgeting: an overview and research perspective, *Journal of Management Accounting Research*, 15:95–116
206. Hansen, S. C., Torok, R. G., (2004), *The Closed Loop: Implementing Activity-Based Planning and Budgeting*, New York: CAM-I and Bookman Publishing
207. Hansen, S., (2011), A Theoretical Analysis of the Impact of Adopting Rolling Budgets, Activity-Based Budgeting, and Beyond Budgeting, *European Accounting Review*, 20 (2): 289–319
208. Harrison, A., Hoek, R., (2008), *Logistics Management and Strategy: Competing through the supply chain*, Financial Times Prentice Hall, 3rd Edition
209. Hartle, F., (1997), *Transforming the Performance Management Process*, Kogan Page
210. Hayes, S. L., (2002), *The Harvard Business Essentials Series: Finance for Managers*. Boston: Harvard Business School Press
211. Hill, C., Jones, G., (2009), *Strategic Management Theory: An Integrated Approach*, South-Western Cengage Learning, 9th edition, Canada
212. Hill, C., Jones, G., (2009), *Theory of Strategic Management with cases*, South-Western Cengage Learning, 8th Edition, Canada
213. Hilton R., Maher M., Selto F., (2000), *Cost Management: Strategies for Business Decisions*, McGraw-Hill Co., New York
214. History of Budgeting Practices, доступно на: <http://www.resgroup.com/accounting-software-history-budgeting-practices>, (приступљено 26.11.2015.)
215. Holtkamp, R., (2016), *Should we go beyond budgeting?* Master Thesis, Faculteit der Economische Wetenschappen, Erasmus University Rotterdam
216. Hope, J., Fraser, R., (2003), *Beyond budgeting: How managers can break free from the annual performance trap*, Harvard Business School Press, Boston
217. Hope, J., Fraser, R., (2003), *Who Needs Budgets?*, Harvard Business Review, 81 (2):108–115
218. Hope, J., Fraser, R., Bunce, P., (2003), *Budgeting in Business: The ultimate resource*. Beijing: Citic Publishing House
219. Hutchins, D., (2016), *Hoshin Kanri: The Strategic Approach to Continuous Improvement*, Routledge, New York
220. Capusneanu, S., Boca, I.S., Barbu, C-M., Rof, L-M., Topor, D., (2013), Implementation of Activity-Based Budgeting method in the economic entities from mining industry of Romania, *International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences*, 3(1): 26–34
221. Cardos, I.R., (2014), *New trends in budgeting – a literature review*, SEA – Practical Application of Science Volume II, Issue 2 (4)
222. Carter, K., (1994), *The performance budget revisited: A report on state budget reform*. Legislative Finance Paper No. 91. Denver, CO: National Conference of State Legislature
223. Цветковић, Д., (2010), *CAD/CAM – Теорија, пракса и управљење производњом*, Београд: Универзитет Сингидунум
224. Цветковић, М., (2016), *Креирање и развијање система мера перформанси активности и процеса предузећа у ланцу снабдевања*, докторска дисертација, Економски факултет, Универзитет у Нишу

225. Chong, K. M., Mahama, H., (2014), The impact of interactive and diagnostic uses of budgets on team effectiveness, *Management Accounting Research*, 25(3): 206-222
226. Clowes, R., Scriven, V., (2010), *Budgeting: A Practical Approach*, National Institute of Accountants (Australia), Pearson
227. Collins, J., Porras, J., (1994), *Built to Last: Successful Habits of Visionary Companies*, Harper Business, New York
228. Cowley, M. i Domb, E., (1997), *Beyond Strategic Vision – Effective Corporate Action with Hoshin Planning*, Butterworth–Heinemann, Burlington
229. Черовић, С., (2009), Стратегијски менаџмент у туризму, Универзитет Сингидунум, Београд
230. Шљивић С., Војтески–Клијенак Д., Павловић М., (2013), Корпоративно буџетирање: важност за конкурентност српских предузећа. *International Review*, no. 3– 4: 71–85
231. Шћепановић, Б., (2014), Буџет није потребан компанијама! (*Beyond Budgeting*), доступно на: <http://www.mcb.rs/blog/2014/04/17/budzet-nije-potreban-kompanijama-beyond-budgeting/>, (приступљено 02.12.2015.)
232. Watson, G., (2000), *Strategy Realization through Collaborative Action*, White paper, Business System Asia Pacific, July: 1–20
233. Weber, J., Nevries, P., (2010), *Drivers of successful controllership: Activities, people, and connecting with management*. Business Expert Press, New York
234. Weygandt, J. J., Kieso, D. E., Kimmel, P. D., (2010), *Managerial accounting: Tools for business decision making*. Hoboken, NJ: Wiley
235. Wilkinson, G., Monkhouse, E., (1994), Strategic planning in public sector organizations, *Executive Development*, 7 (6): 16–19
236. World Bank, (2005), *Public Financial Management: Performance Measurement Framework*. Washington: PEFA Secretariat
237. Wyman, O., (1998), *Strategic Organization Design: An Integrated Approach*, Delta Organization & Leadership. New York

Интернет извори:

238. <http://bbrr.org/the-beyond-budgeting-principles>, (приступљено 07.12.2016.)
239. <http://bep.rs/documents/c1/kodeks-korporativnog-upravljanja-objavljen-u-sl-glasniku.pdf>, (приступљено 05.11.2016.)
240. <http://ipf.rs/razlozi-za-odabir-jednodomnog-ili-dvodomnog-sistema-upravljanja-po-zakonu-o-privrednim-drustvima/>, (приступљено 05.11.2016.)
241. <http://kfkknowledgebank.kaplan.co.uk/KFKB/Wiki%20Pages/Beyond%20Budgeting.aspx>, (приступљено 20.12.2015.)
242. http://paragraf.rs/propisi/zakon_o_privrednim_drustvima.html, (приступљено 05.11.2016.)
243. http://privreda.gov.rs/wp-content/uploads/2017/09/APK_7-8_2017_sajt.pdf, (приступљено 18.05.2018.)
244. <http://reports.weforum.org/global-competitiveness-report-2015-2016/economies/#indexId=GCI&economy=SRB>, (приступљено 05.11.2016.)
245. <http://repository.um.edu.my/781/5/6.%20Chapter%2002%20v.pdf>, (приступљено 23.03.2017.)

246. http://trzistesrbije.com/menadzment/?p_m=praksa, (приступљено 10.11.2016.)
247. <http://www.civilserviceindia.com/subject/Management/notes/performance-budgeting.html>, (приступљено 09.09.2016.)
248. <http://www.infotrend.hr/clanak/2009/2/poslovna-izvrsnost-u-teoriji-i-praksi,31,606.html>, (приступљено 15.08.2015.)
249. <http://www.leanproduction.com/hoshin-kanri.html>, (приступљено 08.07.2016.)
250. <http://www.mckinsey.com/business-functions/strategy-and-corporate-finance/our-insights/just-in-time-budgeting-for-a-volatile-economy>, (приступљено 25.10.2016.)
251. <http://www.mcts.com/Hoshin-Kanri.html>, (приступљено 02.07.2016.)
252. <http://www.mcts.com/Hoshin-Origins.htm>, (приступљено 02.07.2016.)
253. http://www.privreda.gov.rs/wp-content/uploads/2015/10/IZVESTAJ-O-PRIVREDNOM-RAZVOJU-SRBIJE-U-2014-_SAJT.pdf, (приступљено 19.01.2017.)
254. <http://www.pwc.com/us/en/increasing-finance-function-effectiveness/publications/financial-planning-realizing-the-value-of-budgeting-and-forecasting.html>, (приступљено 15.10.2016.)
255. <http://www.referenceforbusiness.com/management/Tr-Z/Zero-Based-Budgeting.html>, (приступљено 13.12.2014.)
256. http://www.seagov.org/aboutpmg/mfr_chap3.pdf, (приступљено 29.12.2016.)
257. <https://kanbanize.com/lean-management/hoshin-kanri/what-is-hoshin-kanri-x-matrix/>, (приступљено 20.12.2019.)
258. <https://keydifferences.com/difference-between-strategic-planning-and-operational-planning.html>, (приступљено 22.12.2019.)
259. <https://marketing-insider.eu/product-life-cycle-stages/>, (приступљено 18.07.2017.)
260. <https://sixdisciplines.com/blog/strategic-vs-operational-planning/>, (приступљено 24.12.2019.)
261. <https://www.balancedscorecard.org/>, (приступљено 01.06.2017.)
262. <https://www.cam-i.org/>, (приступљено 25.02.2016.)
263. <https://www.lean-news.com/hoshin-planning-seven-step-process/>, (приступљено 08.07.2016.)
264. https://www.nbs.rs/internet/latinica/18/18_3/18_3_2/rejting_srbija.html, (приступљено 20.12.2018.)
265. <https://www.poljosfera.rs/agrosfera/agro-teme/ostalo/swot-analiza-u-ekonomiji-poljoprivrednog-gazdinstva/>, (приступљено 18.10.2017.)

Прилог II – 1 Анкетни упитник

Поштовани,

Анкета која је пред Вама представља део научно-истраживачког рада о пословном буџетирању у предузећима. У анкети нема тачних и нетачних одговора. Прави одговори су они који најбоље одражавају Ваше мишљење.

За попуњавање упитника потребно је око 5 минута. Анкета је анонимна и сви добијени подаци биће коришћени искључиво у научно-истраживачке сврхе.

ХВАЛА!

1. Наведите основну делатност Вашег предузећа:

- Пољопривреда, лов, шумарство и рибарство
- Прерађивачка индустрија, металска индустрија, фармацевтско - хемијска индустрија
- Рударство и нафтна индустрија, производња и снабдевање ел. енергијом, гасом, водом и паром
- Грађевинарство и пословање с некретнинама
- Трговина на велико и мало и поправка моторних возила, предмета за домаћинство и личну употребу
- Саобраћај и складиштење, услуге смештаја и исхране
- Информисање и комуникације
- Информационе технологије, рачунарско програмирање и сродне активности
- Финансијске делатности и делатност осигурања
- Административне и помоћне услужне делатности, образовање, стручне, научне, иновационе и техничке делатности
- Здравствена и социјална заштита, уметност, забава и рекреација
- Остале услужне делатности

2. Ваше предузеће спада у групу:

- Малих
- Средњих
- Великих

3. Порекло капитала:

- Домаћи капитал
- Страни капитал
- Мешовити, већинско страни
- Мешовити, већинско домаћи

4. Колико дуго послује Ваше предузеће?

- Више од 20 година
- Између 10 и 20 година

- Између 5 и 10 година
- Између 1 и 5 година
- До 1 године

5. На скали од 1 до 5, колико је према Вашем мишљењу комплексно екстерно окружење Вашег предузећа? (оцена 1 – Веома стабилно, оцена 5 – Екстремно комплексно и динамично)

6. Колико је према Вашем мишљењу комплексно интерно окружење Вашег предузећа? (оцена 1 – Веома стабилно, оцена 5 – Екстремно комплексно и динамично)

7. На скали од 1 до 5, како бисте проценили своју конкуренцију? (оцена 1 – Веома слаба, оцена 5 – Екстремно оштра)

8. У којој мери су запослени у Вашем предузећу упознати са стратегијом предузећа? (оцена 1 – Само топ менаџмент и виши нивои менаџмента, оцена 5 – Сви су упознати)

9. У којој мери су запослени у Вашем предузећу укључени у процес пословног буџетирања и стратегијског планирања? (оцена 1 – Само топ менаџмент и виши нивои менаџмента, оцена 5 – Сви су упознати)

10. Да ли се у Вашем предузећу саставља извештај о оствареним перформансама?

- Да
- Не

11. Уколико је одговор да, у којој мери је извештај о перформансама транспарентан? (оцена 1 – Доступан само топ менаџменту, оцена – 5 Потпуно доступан сваком запосленом)

12. Да ли мислите да се имплементација стратегија у данашњем пословном окружењу заснива на перформансама?

- Да
- Не

13. На скали од 1 до 5, у којој мери се слажете да пословно буџетирање представља основни инструмент имплементације стратегије предузећа? (оцена 1 – Уопште се не слажем, оцена 5 – У потпуности се слажем)

14. Процените на скали од 1 до 5, значај пословног буџетирања за: (оцена 1 – Уопште није значајно, оцена 5 – Веома значајно)

- Алокацију ресурса
- Координацију
- Комуникацију
- Мотивацију
- Евалуацију перформанси
- Контролу

- Повећање профитабилности
- Стицање конкурентске предности
- Смањење ризика

15. На скали од 1 до 5, у којој мери се слажете са следећим тврдњама: (оцена 1 – У потпуности се не слажем, оцена 5 – У потпуности се слажем)

- Буџети се тешко припремају
- Процес буџетирања је превише бирократски
- Буџети стресно утичу на менаџере и запослене
- Буџети ограничавају флексибилност на промене у окружењу
- Буџети су превише засновани на прошлости
- Буџети су превише ригидни и тешко их је изменити

16. На скали од 1 до 5, да ли сте задовољни постојећим процесом /системом пословног буџетирања у Вашем предузећу? (оцена 1 – У потпуности незадовољан, оцена 5 – У потпуности задовољан)

17. Да ли се у Вашем предузећу примењује неки од следећих концепата пословног буџетирања? (могуће више одговора)

- Традиционално буџетирање – изворни концепт
- Буџетирање засновано на активностима (Activity based budgeting)
- Континуирано буџетирање (Rolling budgeting)
- Буџетирање засновано на нултој основи (Zero-based budgeting)
- Програмско буџетирање (Program based budgeting)
- Буџетирање засновано на перформансама (Performance based budgeting)
- Beyond budgeting
- Hoshin Kanri
- Остало

18. По Вашем мишљењу, који би концепт пословног буџетирања више одговарао Вашем предузећу? (максимално три одговора)

- Традиционално буџетирање – изворни концепт
- Буџетирање засновано на активностима (Activity based budgeting)
- Континуирано буџетирање (Rolling budgeting)
- Буџетирање засновано на нултој основи (Zero-based budgeting)
- Програмско буџетирање (Program based budgeting)
- Буџетирање засновано на перформансама (Performance based budgeting)
- Beyond budgeting
- Hoshin Kanri
- Остало

19. Уколико би се у Вашем предузећу применило буџетирање засновано на перформансама, највећи допринос примене огледао би се у: (максимално три одговора)

- Већој прецизности и тачности буџета
- Скраћењу процеса буџетирања

- Већој флексибилности
- Смањењу трошкова
- Већој повезаности стратегије са оперативним активностима
- Бољем увиду у остварене перформансе
- Лакшој идентификацију ризика
- Ефикаснијем управљању
- Остваривању конкурентских предности

20. По Вашем мишљењу, које су главне сметње за увођење буџетирања заснованог на перформансама у Вашем предузећу? (максимално три одговора)

- Веома је скупо
- Веома је ризично
- Нема довољно квалификованих кадрова за спровођење промена
- Нема иницијативе да се нешто промени
- Нема одговарајуће организационе структуре
- Остало

21. Како процењујете перспективу буџетирања заснованог на перформансама?

- Биће напуштено и замењено неким другим управљачким инструментом
- Биће побољшано и унапређено
- Остаће у тренутној форми

БИОГРАФИЈА

Марија Никодијевић је рођена 07.11.1982. године у Алексинцу. Основну школу и гимназију завршила је у у родном граду, са одличним успехом. Економски факултет Универзитета у Нишу, смер Финансијски менаџмент завршила је 2007. године са просечном оценом 9,16. Дипломски рад из предмета Монетарни и финансијски менаџмент одбранила је са оценом 10. Током студија била је стипендиста Фонда за таленте општине Алексинац. По завршетку основних студија Марија Никодијевић је уписала докторске академске студије – Економија, модул Рачуноводство, на Економском факултету Универзитета у Нишу. На докторским студијама положила је све испите и успешно одбранила предвиђене семинарске радове.

Њена професионална и научноистраживачка интересовања укључују област рачуноводства, са фокусом на управљачко рачуноводство и савремене методе и концепте буџетирања. Аутор је неколико радова објављених у часописима категорисаних од стране Министарства просвете и зборницима научних конференција. Од 2011. године ради у служби рачуноводства у компанији Мозарт, једној од водећих компанија у региону Источне Европе у области спортског клађења и игара на срећу. Њена претходна радна искуства везана су за област банкарства, осигурања и туризма.

Марија Никодијевић се служи енглеским језиком. Поседује одлично познавање рада у MS Office пакету, као и знање рада у ERP-у. Удата је и мајка је двоје деце.



Универзитет у Нишу
Економски факултет

ИЗЈАВА О АУТОРСТВУ

Изјављујем да је докторска дисертација, под насловом СИСТЕМ БУЏЕТИРАЊА ПРЕДУЗЕЋА У НОВОМ ПОСЛОВНОМ ОКРУЖЕЊУ, која је одбрањена на Економском факултету Универзитета у Нишу:

- резултат сопственог истраживачког рада;
- да ову дисертацију, ни у целини, нити у деловима, нисам пријављивао/ла на другим факултетима, нити универзитетима;
- да нисам повредио/ла ауторска права, нити злоупотребио/ла интелектуалну својину других лица.

Дозвољавам да се објаве моји лични подаци, који су у вези са ауторством и добијањем академског звања доктора наука, као што су име и презиме, година и место рођења и датум одбране рада, и то у каталогу Библиотеке, Дигиталном репозиторијуму Универзитета у Нишу, као и у публикацијама Универзитета у Нишу.

У Нишу, 01/12/2020. године

Аутор дисертације Марија Николијевић

Потпис аутора дисертације Марија Николијевић



Универзитет у Нишу
Економски факултет

**ИЗЈАВА О ИСТОВЕТНОСТИ ШТАМПАНОГ И ЕЛЕКТРОНСКОГ ОБЛИКА
ДОКТОРСКЕ ДИСЕРТАЦИЈЕ**

Име и презиме аутора: Марија Николијевић

Наслов дисертације: СИСТЕМ БУЏЕТИРАЊА ПРЕДУЗЕЊА У НОВОМ
ПОСЛОВНОМ ОКРУЖЕЊУ

Ментор: проф. Др Благоје Новићевић

Изјављујем да је штампани облик моје докторске дисертације истоветан
електронском облику, који сам предао/ла за уношење у Дигитални репозиторијум
Универзитета у Нишу.

У Нишу, 01/12/2020. године

Потпис аутора дисертације Марија Николијевић



Универзитет у Нишу
Економски факултет

ИЗЈАВА О КОРИШЋЕЊУ

Оплаћујем Универзитетску библиотеку „Никола Тесла“ да, у Дигитални репозиторијум Универзитета у Нишу, унесе моју докторску дисертацију, под насловом: СИСТЕМ БУЏЕТИРАЊА ПРЕДУЗЕЋА У НОВОМ ПОСЛОВНОМ ОКРУЖЕЊУ.

Дисертацију са свим прилозима предао/ла сам у електронском облику, погодном за трајно архивирање.

Моју докторску дисертацију, унету у Дигитални репозиторијум Универзитета у Нишу, могу користити сви који поштују одредбе садржане у одабраном типу лиценце Креативне заједнице (Creative Commons), за коју сам се одлучио/ла.

1. Ауторство (CC BY)
2. Ауторство – некомерцијално (CC BY-NC)
3. Ауторство – некомерцијално – без прераде (CC BY-NC-ND)
4. Ауторство – некомерцијално – делити под истим условима (CC BY-NC-SA)
5. Ауторство – без прераде (CC BY-ND)
6. Ауторство – делити под истим условима (CC BY-SA)

(Молимо да подвучете само једну од шест понуђених лиценци; опис лиценци дат је у наставку текста).

У Нишу, 01/12/2020. године

Аутор дисертације: Марија Никодијевић

Потпис аутора дисертације Марија Никодијевић