



РЕПУБЛИКА МАКЕДОНИЈА
УНИВЕРЗИТЕТ СВ. КИРИЛ И МЕТОДИЈ
ЕКОНОМСКИ ФАКУЛТЕТ – СКОПЈЕ



М-р Марина СЕРАФИМОСКА

***СМЕТКОВОДСТВЕНИ АСПЕКТИ НА СОВРЕМЕНИТЕ СИСТЕМИ ЗА
МЕРЕЊЕ НА РЕЗУЛТАТИТЕ ОД РАБОТЕЊЕТО: КОНЦЕПТИ,
ПРОБЛЕМИ И ПРЕДИЗВИЦИ***

Докторска дисертација

Ментор:

Проф. д-р Блажо НЕДЕВ

Скопје, Мај 2013



REPUBLIC OF MACEDONIA
SS. CYRIL AND METHODIUS UNIVERSITY
FACULTY OF ECONOMICS – SKOPJE



Marina SERAFIMOSKA, MSc

***ACCOUNTING ASPECTS OF THE CONTEMPORARY PERFORMANCE
MEASUREMENT SYSTEMS: CONCEPTS, ISSUES AND CHALLENGES***

Doctoral dissertation

Mentor:

Prof. Blazo NEDEV, PhD

Skopje, May 2013

КОМИСИЈА ЗА ОДБРАНА:

Проф. д-р Блажо НЕДЕВ

Проф. д-р Зорица Божиновска ЛАЗАРЕВСКА

Проф. д-р Зоран МИНОВСКИ

Проф. д-р Љубиша ЈАНЕВСКИ

Проф. д-р Димитар БОЈАЦИОВСКИ

Датум на одбрана:

Апстракт

Докторската дисертација ја обработува проблематиката на мерењето на резултатите од поширок аспект. Фокусот се става на оние подрачја од мерењето на резултатите кои во досегаината литература не се доволно обработени, како што е оценувањето и ревидирањето на самите мерила и на системите за мерење на резултатите кои водат кон нивно континуирано подобрување. Мерењето на резултатите, исто така, се поврзува и со останатите функции во претпријатието кои се меѓусебно тесно поврзани, како што се контролните системи, системот на наградување и известувањето во претпријатијата. Сите овие области користат информации од системите за мерење на резултатите со цел да придонесат за поефикасна контрола во рамките на претпријатијата, пореално наградување на вработените и посеопфатно известување до корисниците на финансиските извештаи.

Дефинирањето и изборот на системите за мерење на резултатите се прави преку теоријата на зависни и независни варијабли, односно се испитува влијанието на независните варијабли врз системот за мерење на резултатите. Понатаму, се испитуваат и ефектите од мерењето на резултатите од работењето, односно дали тие имаат придонесено за подобрување на севкупните резултати, како и проучување на предностите, недостатоците и проблемите со кои се соочуваат претпријатијата при имплементирањето систем за мерење на резултатите. Системите за мерење на резултатите потоа се ставаат во функција на контролните системи во организациите на начин кој овозможува споредување на планираните со фактичките резултати и преземање корективни и/или превентивни контролни активности. Информациите од системите за мерење на резултатите се ставаат и во функција на наградувањето односно се користат како основа за наградување на вработените. Поради тоа, од особено значење е да се направи правилен избор и објективно пресметување на мерилата на резултатите што би оневозможило прикажување нереални резултати за реализирање повисоки форми на наградување. На крајот, целта е сите овие информации поврзани со системите за мерење на резултатите од работењето да бидат вклучени во интегрирано известување кое покрај финансиските, ќе вклучува и нефинансиски информации за работењето на претпријатијата со цел поцелосно да се прикаже

целокупното работење на претпријатието на различните корисници на финансиски извештаи.

Посебен акцент во докторската дисертација се става на развивање рамки за оценување и ревидирање на системите за мерење на резултатите од работењето кои потоа се тестирани во три организации во вид на студија на случај. Предложените рамки за оценување и ревидирање на системите за мерење на резултатите од работењето, како и предложените фази за имплементирање систем за мерење на резултатите се покажаа како функционални и корисни во тестираните организации.

Клучни зборови: *теорија на зависни и независни варијабли, мерила на резултатите, системи за мерење на резултатите, контрола, наградување, интегрирано известување.*

Abstract

This doctoral dissertation deals with the broader aspect of the performance measurement area. It is focused on areas that are insufficiently elaborated in the literature like assessing and reviewing performance measures as well as performance measurement systems in order to achieve their continual improvement. Also, performance measurement is related with other interrelated areas in the companies such as control systems, incentives and reporting. All of these areas use information from the performance measurement systems in order to contribute to more effective control within the companies, more realistic incentives for the employees and more comprehensive reporting to the financial statements users.

Defining and selecting performance measurement system is realized with contingency theory through examining the influence of the independent variables to the performance measurement system as dependent variable. In addition, the effects of performance measurement over the overall results of the companies are examined, i.e. whether they contributed to better results. Also different advantages, disadvantages and problems with which companies are faced during the performance measurement systems implementation are examined. Performance measurement systems, thereafter, are examined as a function of control systems on a way that comparison between budgeted and actual results is enabled as well as different feed-back and feed-forward control activities are undertaken. Information from the performance measurement systems also is observed as a function of incentives, i.e. it is used as a base for employees' compensation. Therefore, it is increasingly important the right choice of performance measures and their objective calculation that will disable presenting dressed results in order to achieve better compensation. Finally, the aim of this information related with the performance measurement systems is to be included in the integrated reporting consisting of both financial and nonfinancial information about companies' results in order to present overall operational results of the company to the different financial statements users.

In the doctoral dissertation special accents is put on developing framework for assessing and reviewing performance measures and performance measurement systems which are tested in three different organizations as a case study. Suggested frameworks for assessing and reviewing as well as suggested phases for implementation of performance measurement systems are proved as functional and useful in selected companies.

Key words: *contingency theory, performance measures, performance measurement systems, control, incentives, integrated reporting*

ЛИСТА НА ГРАФИКОНИ, СЛИКИ И ТАБЕЛИ

Графикон 5.1. Односот помеѓу остварливоста на целите и мотивацијата.....	194
Графикон 6.1. Компоненти на „типичен“ месечен план на наградување.....	227
Слика 1.1. Различни аспекти на истражување на мерење на резултатите во организациите.....	2
Слика 1.2. Структурен модел на докторската дисертација.....	10
Слика 1.3. Фази во процесот на развивање систем за мерење на резултатите од работењето.....	11
Слика 2.1. Врската помеѓу теоријата и практиката.....	22
Слика 2.2. Методите од истражувањето влијаат на резултатите од истражувањето.....	23
Слика 2.3. Оптимален сооднос при академска работа.....	24
Слика 2.4. Фази во процесот на истражување.....	26
Слика 4.1. Сумирање на факторите кои влијаат врз еволуцијата на системите за мерење на резултатите.....	65
Слика 4.2. Врските помеѓу финансиските цели, причинителите за резултатите и мерилата на резултатите.....	66
Слика 4.3. Ди Понд анализа.....	84
Слика 4.4. САМ-И шема за сметководство на активности.....	102
Слика 4.5. Матрица за мерење на резултатите.....	127
Слика 4.6. Пирамида на резултати.....	130
Слика 4.7. EFQM модел на деловна совршеност.....	131
Слика 4.8. Причинско-последични односи на рамката на урамнотежени перспективи.....	137
Слика 5.1. Аналитичка матрица на формална и неформална повратна спрега во сметководството на менаџментот.....	198
Слика 5.2. Интерни и екстерни фактори кои водат кон финансиско фокусирање на Контролата.....	200
Слика 5.3. Интегрирана рамка на организациска контрола.....	203
Слика 5.4. Причини и придобивки за примена на систем на контрола.....	213
Слика 8.1. Цели на мерилата на резултатите.....	261
Слика 8.2. Рамка на ревидирање и подобрување на систем за мерење на резултатите.....	280
Слика 8.3. Процес на развивање интегриран систем за мерење на резултатите.....	285
Табела 2.1. Методи на истражување.....	24
Табела 2.2. Профил на организациите кои учествуваа во истражувањето.....	32
Табела 3.1. Механички и органски форми на организации.....	49
Табела 3.2. Рамка за оценување н анеизвесноста од окружувањето.....	51
Табела 3.3. χ^2 анализа на влијанието на независните варијабли врз системите за мерење на резултатите.....	56
Табела 3.4. Корелациона анализа помеѓу системите за мерење на резултатите и независните варијабли.....	57

Табела 4.1. Промени во мерењето на резултатите.....	66
Табела 4.2. Врските помеѓу финансиските цели, причинителите за резултатите и мерилата на резултатите.....	82
Табела 4.3. Примери за мерила на левериџ, ликвидност и парични текови.....	93
Табела 4.4. Преглед на финансиски и нефинансиски мерила користени во организациите во Република Македонија.....	116
Табела 4.5. Корелациона анализа на нефинансиските мерила.....	119
Табела 4.6. χ^2 анализа на влијанието на системите за мерење на резултатите врз добивката и стапката на принос од инвестиции.....	124
Табела 4.7. Регресиона анализа на системите за мерење на резултатите и стапката на принос од инвестиции.....	125
Табела 4.8. Хронолошки развој на рамката на урамнотешени перспективи.....	135
Табела 4.9. Задоцнето и водечко мерење на резултатите.....	137
Табела 4.10. Карактеристики на системите за мерење на резултатите.....	150
Табела 4.11. Оценка на системите за мерење на резултатите кои се користат во организациите во Република Македонија.....	151
Табела 4.12. Предности од примена на системите за мерење на резултатите.....	153
Табела 4.13. Недостатоци од применан на системите за мерење на резултатите.....	155
Табела 4.14. Проблеми на кои наидуваат организациите при имплементирањето на системите за мерење на резултатите.....	156
Табела 4.15. Резиме на предностите, недостатоците и проблемите од имплементирањето на системите за мерење на резултатите.....	158
Табела 4.16. Резиме на најизразените предности, недостатоци и проблеми на кои наидуваат организациите при имплементирањето на системите за мерење на резултатите.....	158
Табела 4.17. Kruskal-Wallis тест примена на бенџмаркинг.....	164
Табела 4.18. Причини за применување и неприменување на бенџмаркингот.....	164
Табела 4.19. Резултати на организациите во однос на просекот на индустријата во која припаѓаат.....	165
Табела 5.1. Анализа на улогата на менаџментот во процесот на планирање.....	190
Табела 6.1. Дескриптивна статистика за карактеристиките на системот на наградување и негова поврзаност со системот за мерење на резултатите.....	232
Табела 6.2. Корелациона анализа на мерилата кои се користат за наградување и системите за мерење на резултатите.....	233
Табела 8.1. Спецификација на мерило за мерење на резултатите.....	263
Табела 8.2. Модел за оценување и ревидирање на мерилата на резултатите.....	266
Табела 8.3. Класи на развој на системите за мерење на резултатите.....	276
Табела 8.4. Прашалник за оценување на систем за мерење на резултатите.....	278
Табела 8.5. Модел за оценување и ревидирање на мерилата на резултатите во организацијата „А“.....	290

Табела 8.6. Прашалник за оценување на систем за мерење на резултатите во организацијата „А“	292
Табела 8.7. Фази и нивна применливост во процесот на имплементирање на систем за мерење на резултатите во организацијата „Б“	298

ЛИСТА НА КОРИСТЕНИ КРАТЕНКИ

MCC – Меѓународни сметководствени стандарди
МСФИ – Меѓународни стандарди за финансиско известување
СМР – Систем за мерење на резултатите
ААА – Американска асоцијација на сметководители
АВС – Сметководство на активности
АВМ – Управување врз сметководство на активности
АВРА – Анализа на профитабилноста врз основа на активности
ANOVA – Анализа на варијанса
BSC – Рамка на урамнотежени перспективи
CFROI – Паричен тек на принос од инвестиции
СИМА – Овластен институт на сметководители на менаџментот
Df – степени на слобода
ЕВИТДА – Заработка пред камати, даноци, депрецијација и амортизација
ЕР – Економска добивка
EPS – Зарботка по акција
ЕВА – Додадена економска вредност
IFAC – Меѓународна федерација на сметководители
ИРС – Меѓународен совет за интегрирано известување
ИМА – Институт на сметководители на менаџментот
NOPLAT – Нето оперативна добивка намалена за очекувани даноци
ROA – Принос на средства
ROE – Принос од главнина
ROI – Принос од инвестиции
ROIC – Принос на инвестиран капитал
SWOT – Анализа на предности, слабости, можности и закани
ТДАВС – Сметководство на активности врз основа на време
WACC – Пондериран просечен трошок на капитал

СОДРЖИНА

Комисија за одбрана.....	iii
Апстракт.....	iv
Апстракт на англиски јазик.....	vi
Листа на Табели и слики.....	viii
Листа на користени кратенки.....	xi
Содржина.....	xii
1. ВОВЕД.....	1
1.1.Вовед.....	2
1.2.Дефинирање на проблемот.....	5
1.3.Делокруг на докторската дисертација.....	10
1.4.Цел на докторската дисертација.....	13
1.5.Структура и план на презентирање на дисертацијата.....	15
Резиме	17
Користена литература.....	18
2. КОРИСТЕНА МЕТОДОЛОГИЈА.....	21
2.1.Методологија во истражувањето.....	22
2.2.Процес на истражување во дисертацијата.....	25
2.3.Методи на истражување.....	27
2.3.1. Квантитативни методи.....	28
2.3.2. Квалитативни методи.....	28
2.3.3. Комбинирани методи.....	29
2.4.Методи на истражување користени во дисертацијата.....	30
2.4.1. Прашалник.....	30
2.4.2. Студија на случај.....	31
2.5.Оправданост и веродостојност.....	33
Резиме.....	34
Користена литература.....	35
3. ВЛИЈАНИЕТО НА ТЕОРИЈАТА НА ЗАВИСНИ И НЕЗАВИСНИ ВАРИЈАБЛИ ВО МЕРЕЊЕТО НА РЕЗУЛТАТИТЕ.....	38
3.1.Теоријата на зависни и независни варијабли во сметководството на менаџментот и мерењето на резултатите.....	39
3.1.1. Недостатоци на студиите за теорија на зависни и независни варијабли.....	42
3.1.2. Предности на теоријата на зависни и независни варијабли.....	43
3.2.Независни варијабли применети во ова истражување.....	44
3.2.1. Деловна стратегија.....	46
3.2.2. Организациска структура.....	48
3.2.3. Очекувана неизвесност во окружувањето.....	50
3.2.4. Пазарна ориентираност и конкуренција.....	52
3.2.5. Големина на организациите.....	52

3.2.6. Анализа на влијанието на независните варијабли врз системите за мерење на резултатите во организациите во Република Македонија.....	53
Резиме	55
Користена литература.....	56
4. КОНЦЕПТИ И ПРОБЛЕМИ ПРИ ИМПЛЕМЕНТАЦИЈА НА СОВРЕМЕНИ СИСТЕМИ ЗА МЕРЕЊЕ НА РЕЗУЛТАТИТЕ ОД РАБОТЕЊЕТО.....	62
4.1.Развојни трендови на системите за мерење на резултатите од работењето.....	63
4.2.Потреба од примена на различни мерила и концепти за мерење на резултатите од работењето.....	67
4.3.Фактори кои влијаат на применливост и одржливост на мерилата на системите за мерење на резултатите.....	76
4.4.Корисност на системите за мерење на резултатите од работењето.....	77
4.5.Мерила за мерење на резултатите од работењето.....	79
4.5.1. Финансиски мерила на резултатите.....	81
4.5.1.1.Мерила на профитабилноста.....	83
4.5.1.1.1. Принос на инвестиции.....	83
4.5.1.1.2. Принос од главнина.....	89
4.5.1.1.3. Заработка по акција.....	91
4.5.1.2.Мерила на раст.....	92
4.5.1.2.1. Раст на продажби.....	92
4.5.1.2.2. Раст на вработените.....	92
4.5.1.3.Мерила на левериџ, ликвидност и парични текови.....	92
4.5.1.4.Мерила базирани на пазарни вредности.....	93
4.5.1.4.1. Принос на акционери.....	94
4.5.1.4.2. Додадена пазарна вредност.....	94
4.5.1.5.Мерила на економска вредност.....	96
4.5.1.5.1. Резидуална добивка.....	96
4.5.1.5.2. Додадена економска вредност.....	97
4.5.1.5.3. Паричен тек на приносот од инвестиции.....	100
4.5.1.6.Сметководство на активности.....	100
4.5.1.7.Недостатоци на финансиските мерила на резултатите.....	106
4.5.1.7.1. Финансиските мерила и појавата на миопија.....	108
4.5.1.8.Значајноста на финансиските мерила и нивната циклична примена.....	109
4.5.2. Нефинансиски мерила за мерење на резултатите.....	110
4.5.3. Поврзаноста на финансиските и нефинансиските мерила за мерење на резултатите.....	112
4.5.4. Интегрирани системи за мерење на резултатите.....	118
4.5.4.1.Појдовни претпоставки на кои се засноваат системите за мерење на резултатите.....	118

4.5.4.2.Стратегиски системи за мерење на резултатите.....	121
4.5.4.3.Концепти на интегрирани системи за мерење на резултатите.....	126
4.5.4.3.1. Матрица за мерење на резултатите.....	126
4.5.4.3.2. Прашалник за мерење на резултатите.....	127
4.5.4.3.3. Модел на пирамида на резултатите.....	129
4.5.4.3.4. EFQM модел на деловна совршеност.....	131
4.5.4.3.5. Призма на резултати.....	131
4.5.4.3.6. Табла на мерила на резултатите.....	132
4.5.4.3.7. Рамка на урамнотежени перспективи.....	133
4.5.4.3.8. Алтернативи за мерење на резултатите.....	142
4.5.4.4.Проблеми при дизајнирањето и имплементирањето на интегриран систем за мерење на резултатите.....	145
4.5.4.5.Анализа на примената на системите за мерење на резултатите во организациите во Република Македонија.....	147
4.5.5. Практика на споредување на резултатите од работењето со најдобрите од одредена област – Benchmarking.....	159
Резиме.....	166
Користена литература.....	167
5. МЕРЕЊЕТО НА РЕЗУЛТАТИТЕ ОД РАБОТЕЊЕТО ВО ФУНКЦИЈА НА КОНТРОЛЕН СИСТЕМ.....	184
5.1.Потреба од постоење на систем на контроли.....	185
5.2.Мерењето на резултатите во функција на формална контрола на претпријатијата.....	186
5.3.Планирањето како дел од сметководствената контрола во претпријатијата.....	188
5.4.Поставување на цели за остварување на резултатите.....	193
5.5.Повратна спрега во процесот на контролирање.....	196
5.6.Интегрирање на системите за мерење на резултатите со контролните системи во рамките на претпријатијата.....	199
5.7.Развивање на ефикасен контролен систем базиран на резултатите од работењето.....	207
5.8.Придобивки од контролните системи во претпријатијата.....	210
5.9.Трошоци на контролните системи.....	212
Резиме.....	215
Користена литература.....	216
6. ПРИМЕНА НА СИСТЕМИТЕ ЗА МЕРЕЊЕ НА РЕЗУЛТАТИТЕ ЗА ЕФИКАСЕН СИСТЕМ НА НАГРАДУВАЊЕ.....	220
6.1.Користење на резултатите од работењето за наградување на вработените.....	221
6.2.Видови и начини на наградувања на вработените врз основа на резултатите.....	221
6.3.Рамката на урамнотежени перспективи и системот на наградување.....	224
6.4.Меѓусебна поврзаност на системите за наградување со резултатите од	

работењето.....	224
6.4.1. Мерила на резултатите.....	225
6.4.2. Стандарди за резултатите.....	226
6.4.3. Релациите и меѓусебната поврзаност на наградувањето со мерењето на резултатите и системите на контрола.....	228
6.5.Анализа на системите на наградување во организациите во Република Македонија.....	231
Резиме.....	234
Користена литература.....	235
7. ИНТЕГРИРАНО ИЗВЕСТУВАЊЕ ЗА РЕЗУЛТАТИТЕ ОД РАБОТЕЊЕТО.....	237
7.1.Првични активности за воведување интегрирано известување на глобално ниво.....	238
7.2.Интегриран систем за сметководствени информации за интерно и екстерно известување.....	239
7.3.Потреба од интегрирано известување.....	243
7.4.Користи од интегрираното известување.....	245
7.5.Предуслови неопходни за успешно развивање на интегрираното известување.....	247
7.6.Интегрирано известување во Република Македонија.....	249
Резиме.....	250
Користена литература.....	251
8. РАЗВИВАЊЕ, ОЦЕНУВАЊЕ И РЕВИДИРАЊЕ НА ИНТЕГРИРАН СИСТЕМ ЗА МЕРЕЊЕ НА РЕЗУЛТАТИТЕ – СО ПРАКТИЧНА ПРИМЕНА ВО ОРГАНИЗАЦИИ ВО РЕПУБЛИКА МАКЕДОНИЈА.....	253
8.1.Селектирање на мерила за мерење на резултатите од работењето.....	254
8.2.Оценување и ревидирање на мерилата на резултатите.....	265
8.3.Развивање на успешни системи за мерење на резултатите.....	267
8.4.Оценување и ревидирање на системите за мерење на резултатите.....	278
8.5.Целокупен процес на развивање интегриран систем за мерење на резултатите.....	284
8.6.Студија на случај 1.....	286
8.6.1. Цел и метод.....	286
8.6.2. Резултати.....	287
8.6.3. Мерила на резултатите што ги користат.....	288
8.6.4. Систем за мерење на резултатите.....	289
8.6.5. Системот за мерење на резултатите во улога на контролен систем.....	293
8.6.6. Интегрирано известување.....	293
8.6.7. Заклучок.....	294
8.7.Студија на случај 2.....	294
8.7.1. Цел и метод.....	295
8.7.2. Резултати.....	295
8.7.3. Мерила на резултатите што ги користат.....	296
8.7.4. Систем за мерење на резултатите.....	297

8.7.5. Заклучок.....	299
8.8.Студија на случај 3.....	300
8.8.1. Цел и метод.....	300
8.8.2. Резултати.....	301
8.8.3. Мерила на резултатите што ги користат.....	301
8.8.4. Систем за мерење на резултатите.....	302
8.8.5. Заклучок.....	303
Резиме.....	304
Користена литература.....	305
9. ЗАКЛУЧОК.....	308
9.1.Резиме на заклучоците од истражувањето.....	309
9.2.Научен и практичен придонес на дисертацијата.....	315
9.3.Ограничувања на докторската дисертација.....	316
9.4.Насоки за идни истражувања.....	317

ПРИЛОГ: Прашалник

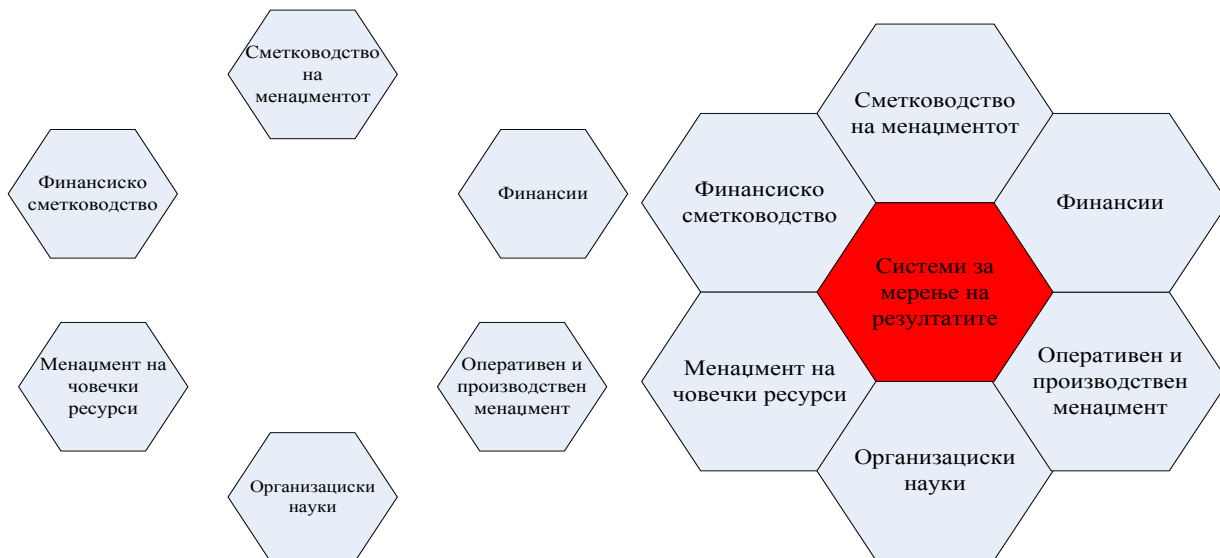
Вовед

1

1.1.ВОВЕД

На развојните трендови на современата сметководствена теорија и практика во последниве децении се посветени бројни трудови кои се резултат на научно-истражувачки проекти од различни подрачја од пошироката област на сметководството на менаџментот. Притоа за одбележување е фактот дека сите овие истражувања посветени на проблемите на мерење на резултатите бележат посебен интерес во академската средина. Ваквото наше мислење лесно се потврдува доколку се имаат предвид бројките од досега публикуваните три милиони написи во вид на статии од оваа област, бројните книги и веб-страници посветени на мерењето на резултатите (Neely, 1999; De Waal, 2003).

На проблематиката на мерењето на резултатите ѝ се припишува мултидисциплинарно значење бидејќи таа е предмет на обработка и истражување во бројни научни дисциплини, како што се: (1) сметководството на менаџментот, (2) финансиското сметководство, (3) менаџментот на човечки ресурси, (4) организациските науки, (5) оперативниот и производствениот менаџмент, (5) финансиите и др. (Слика 1.1.). Во докторската



Слика 1.1. Различни аспекти на истражување на мерењето на резултатите во организациите (Atkinson, et al., 1997)

дисертација тежиштето на нашето истражување ќе го ставиме на системите за мерење на резултатите од аспект на сметководството на менаџментот. Меѓутоа, со цел да се даде сеопфатен преглед на интегрираните системи за мерење на резултатите, сама по себе се наметнува потребата да се елаборираат и останатите аспекти на мерењето на резултатите. Или со други зборови кажано, за да се изгради интегриран систем за мерење на резултатите, мерењето на резултатите се набљудува од аспект на сите научни дисциплини што ги подвлековме, со цел ваквиот систем да биде во функција на остварување на стратегијата на организациите.

Заслужува внимание мислењето на еден од авторите на бројни трудови посветени на проблематиката на мерењето на резултатите, Neely (1999, p. 210), дека „револуцијата во мерењето на резултатите: зошто сега“, е резултат на: променетата природа на работата, зголемената конкуренција, иницијативите за специфични подобрувања, глобализацијата на пазарот, променетите организациски улоги, променетата екстерна побарувачка и моќта на информациските технологии.

Во изминатите две децении беа предложени бројни рамки или модели за мерење на резултатите од страна на различни автори (Kaplan & Norton, 1992; Keegan, et al., 1989; Dixon, et al., 1990; Cross & Lynch, 1992; Neely, et al., 2001; Ittner & Larcker, 1998). Во сите нив се одбележуваат недостатоците што ги имаат финансиските мерила при мерењето на резултатите и потребата тие да бидат надополнети со нефинансиски мерила. Бројни современи концепти од областа на сметководството почнаа да се применуваат на глобално ниво, но со различен интензитет и успешност.

Резултатите од студиите посветени на примена на различните современи концепти и модели за мерење на резултатите покажуваат дека процентот на нивно успешно имплементирање сè уште е многу мал, поточно 70% од нив не ги дале очекуваните резултати. Една од причините, покрај другите, е и тоа што во различните модели за мерење на резултатите не се земени предвид сите аспекти од динамичното мерење на резултати. Познато е дека секоја организација има своја организациона структура, функции и деловна позиција и не може целосно да биде споредувана со некоја друга. Според ова, една рамка или модел за мерење на резултатите кој е соодветен за една организација не може да биде соодветен за имплементирање во друга организација.

Оттука произлегува потребата за подобро сфаќање и разбирање на сите релевантни фактори, проблеми и предизвици поврзани со системите за мерење на резултатите кои ќе придонесат за развивање соодветен систем за мерење на резултатите според потребите на секоја организација.

Со цел полесно да се сфатат современите модели за мерење на резултатите и концептите на коишто се засновани, наоѓаме за неопходно најпрво да ги одбележиме најважните поими поврзани со мерење на резултатите искажани од познати авторитети во оваа област:

- **Мерењето на резултатите** се дефинира како систематско доделување броеви на ентитетите (Zairi, 1994; Churchman, 1959) или развивање метод за генерирање информации кои би биле корисни во многу различни проблеми и ситуации (Churchman, 1959) или процес на утврдување колку се успешни организациите или индивидуите во остварување на своите цели (Sinclair & Zairi, 1995).
- **Мерилата на резултатите** се дефинирани како карактеристики на крајните резултати кои се идентификувани за целите на мерењето (Euske, 1984). Хронек (1993), мерилата на резултатите ги дефинира како витални знаци на организацијата кои квантифицираат колку добро активностите во рамките на еден процес или резултатите од процесите ги остваруваат утврдените цели.
- **Системите за мерење на резултатите** имаат за цел да ги интегрираат активностите во една организација низ различните менаџерски нивоа и функции (McNair, 1989). Потребата за интегрирање ја поддржува и Хронек, кој системите за мерење на резултатите ги дефинира како средство за урамнотежување на повеќекратните мерила (трошоци, квалитет и време) низ различните нивоа (организација, процеси и луѓе) (Hronec, 1993).

1.2. ДЕФИНИРАЊЕ НА ПРОБЛЕМОТ

Познатите автори Џонсон и Каплан (1987) во својата книга „Relevance Lost“ во која, всушност, е направен критички осврт на недостатоците на сметководството на менаџментот кое не овозможува обезбедување на релевантни информации за менаџментот кои се во функција на донесување релевантни деловни одлуки. Тие истакнуваат дека сè до 80-тите години информациите добиени од сметководството на менаџментот се премногу задоцнети, општи и искривени, па поради тоа не можат да бидат оценети како релевантни при носењето одлуки. Како фактори кои придонеле за несоодветен развој на сметководствената теорија и практика од областа на сметководството на менаџментот и системите за мерење на резултатите овие автори ги наведуваат академската средина на бизнис-факултетите и академски ориентираните сметководители. На оваа книга во сметководствената литература ѝ се припишува такво значење што претставува основа за пресврт во сметководството на менаџментот. Ваквата критика наведува бројни професори, сметководители и консултанти да истражуваат и развиваат нови системи, пристапи и техники во сметководството на менаџментот кои би обезбедувале релевантни информации за менаџментот во процесот на донесување деловни одлуки.

Во современата сметководствена литература од областа на сметководството на менаџментот неизоставно се подвлекува важноста за мерење и контролирање на резултатите што ги остваруваат поединци во рамките на организациите, поодделните организациони нивоа во организациите, како и организациите во целина, како и собирање и презентирање информации во врска со резултатите од нивното работење. Сите организации посветуваат значително внимание при користењето сметководствени информации кои им помагаат на менаџерите во процесот на одлучување. Во оваа насока, системите за мерење на резултатите, кога тие се набљудуваат од аспект на сметководството на менаџментот, секогаш ги имаат предвид финансиските и нефинансиските мерила на резултатите (Chenhall, 2005). Една од целите на овој труд е да се даде одреден придонес во сметководствената литература за креирање систем за мерење на резултатите, како и за тоа како ќе се користат информациите од системите за мерење на резултатите при одредувањето на резултатите од работењето на сите организациони

нивоа, систем кој ќе биде во функција да се подобруваат оперативните и стратешките активности со различни аспекти од синцирот на создавање вредности во една организација.

Иако во нашата сметководствена литература речиси и не се елаборирани, а уште помалку применети во практиката, системите за мерење на резултатите претставуваат една од клучните области во рамките на сметководството на менаџментот и се користат за да се вреднуваат, контролираат и подобруваат процесите во претпријатијата преку споредување на резултатите на различни организациони нивоа.

Како еден од позначајните аспекти на мерењето на резултатите може да се издвои проблемот поврзан со изборот на мерила на резултатите. Менаџментот на претпријатијата се соочува со бројни проблеми при изборот на мерила. Изборот на соодветни мерила во голема мера влијае на квантифицирање на резултатите од работењето на организациите.

Во современата сметководствена литература, посебно од областа на сметководството на менаџментот, се предложени глобални и општи решенија за мерење на резултатите. За одбележување е тоа што во трудови посветени на оваа проблематика посебно внимание се посветува на факторите кои имаат влијание врз неприменливоста на одреден систем за мерење на резултатите во една организација без притоа да се согледа поврзаноста помеѓу факторите или, поинаку речено, независните варијабли, со цел да се креира или адаптира соодветен систем за мерење на резултатите. Во сметководството на менаџментот, кога зборуваме за ова влијание на варијабли врз одделни организации, мислиме на теоријата на зависни и независни варијабли (contingency theory) (Ittner & Larcker, 2001; Maltz, et al., 2003; Speckbacher, et al., 2003; Cadez & Guilding, 2008; Mintzberg, 1987; Govindarajan, 1984). Анализирајќи ги досегашните публикации логично се наметнува потребата за спроведување дополнителни истражувања за да се испита влијанието на неколку независни варијабли врз креирањето и имплементирањето на системите за мерење на резултатите. Оваа теорија во сметководството на менаџментот упатува на тоа дека не постои универзално применлив систем за мерење на резултатите, но дека изборот на соодветни методи и техники за мерење на резултатите ќе зависи од условите што ги окружуваат организациите (Otley, 1999, p. 367).

Познато е дека окружувањето во кое функционираат организациите крупно влијае на нивното однесување односно прилагодување, што значи дека тие треба да бидат флексибилни и приспособливи на променетите услови на работење. Во последниве децении се случила круцијални промени во општествениот и економскиот систем на многу земји кои силно влијаеја врз целокупното работење на организациите и на целата деловна заедница. Познат е фактот дека многу земји од Источна Европа, во кои се вбројува и Република Македонија, од плански ориентирана економија преминаа кон пазарна економија, економија која се темели на сосема различни постулати кои сами по себе предизвикуваат промени на начинот на работење и управување во организациите. Голем број земји се соочија со друг вид промени, главно водени од технолошките иновации. Сето ова ја наметнува и ја прави евидентна потребата за релевантност на информациите кои се производ на сметководството на менаџментот. Ова значи дека се потребни крупни промени во смисла на прилагодување на системите за мерење на резултатите на новите потреби, иако од досегашното искуство во оваа проблематика презентирани во бројни трудови се упатува на тоа дека системите за мерење на резултатите не поддржуваат промени и не се подложни на експериментирање (Atkinson, et al., 1997). Токму поради надминување на ова и излегување во пресрет на променетото окружување, една од целите на овој труд е да се креира систем за мерење на резултатите кој ќе биде доволно флексибилен за да се менува како што настануваат одредени промени во една организација.

Отсекогаш во сметководствената теорија и практика посебно внимание им се посветувало на финансиските показатели како мерила на успешноста. Имајќи го предвид фактот дека мерењето на резултатите од работењето само преку финансиските показатели не ја одразува сликата за севкупното успешно работење на организациите, голем број сметководствени авторитети од областа на сметководството на менаџментот, на пример, (Ittner & Larcker, 1998; Neely, 1999; Norreklit, 2000; Otley, 1999) во своите трудови тежиштето го ставаат на нефинансиските мерила за мерење на резултатите. Нагласената потреба од вклучување на нефинансиските мерила, како во теоријата така и за можноста за нивна примена во практиката, предизвика потреба од научен приод на оваа проблематика. Ова, пак, придонесе во научните трудови да се елаборира потребата од употреба на финансиските и нефинансиските мерила, односно имплементирање на

интегрирани системи за мерење на резултатите (Bititci, 1994). Меѓутоа, иако во стручните и научните трудови обемно се елаборирани предностите од примена на финансиски и нефинансиски мерила, односно интегрираните системи за мерење на резултатите, остануваат бројни дилеми и проблеми околу дизајнирањето ефикасни системи за мерење на резултатите, нивно имплементирање, а уште повеќе – нивно подобрување и одржливост. Токму ова е причината тие да бидат предмет на елаборирање во овој труд.

Во сметководствената литература е елабориран проблемот на непостоење поврзаност на контролните системи, на системите за наградување и известување за резултатите со системите за мерење на резултатите. Поточно, овие системи одделно се елаборираат во научните трудови, а при нивната имплементација во организациите, исто така, не се има предвид дека тие сами за себе не можат да ги дадат очекуваните резултати. Многу често контролните системи во организациите се развиваат како засебен дел, без притоа да се има предвид дека системите за мерење на резултатите претставуваат еден вид на контролен механизам, а информациите кои се добиваат од системите за мерење на резултатите се основа за превентивни или повратни контролни активности во организациите.

Понатаму, покрај контролните системи, за да се постигне интегриран систем за мерење на резултатите, потребно е во нив да бидат вклучени и елементи од системот на наградување на вработените и менаџментот. Така, и во овој труд, иако системите за мерење на резултатите елаборирани овде, пред сè, се однесуваат на резултатите од работењето на организацијата во целина, во нив се интегрираат и индивидуални мерила и мерила на ниво на деловни единици во рамките на организациите кои треба да бидат искористени за ефикасно евалуирање на вработените и нивно наградување.

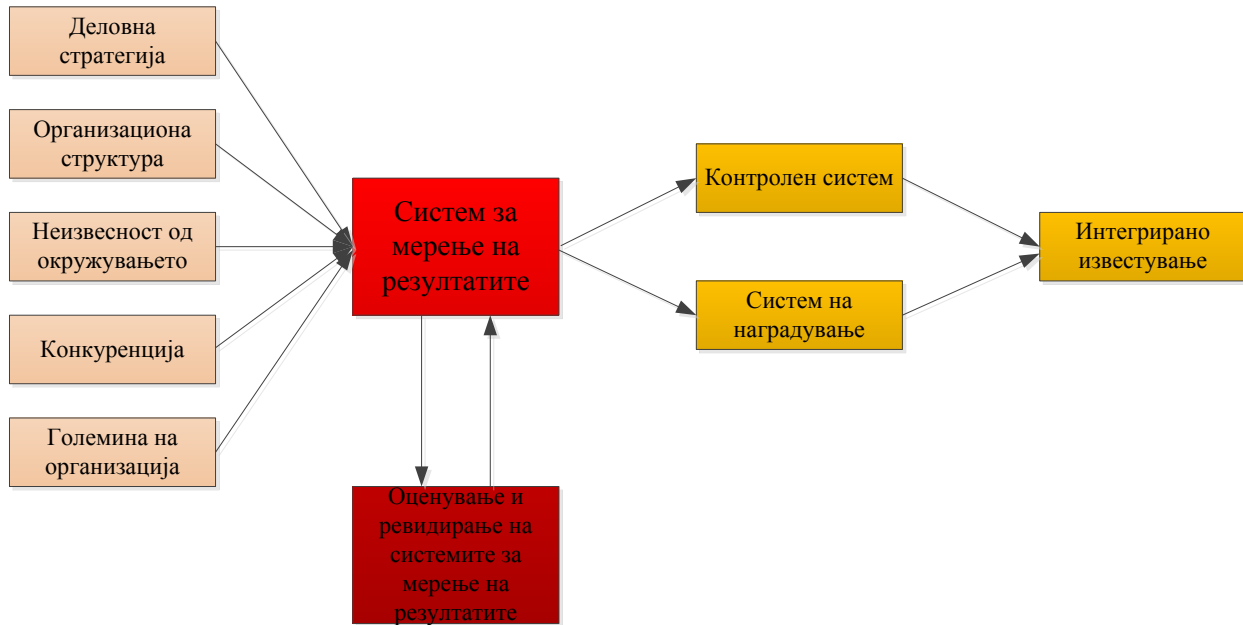
Проблемите на известувањето од системите за мерење на резултатите се, исто така, предмет на истражување во научните трудови од пошироката област на сметководството. Скоро во сите трудови се наведува дека известувањето од системите за мерење на резултатите се ретка практика, а неформалните извештаи се користат само за интерна употреба. Познато е дека различните стејкхолдери ги добиваат информациите за резултатите од работењето од јавно публикуваните информации и од екстерните извештаи на организациите (Paranko, et al., 20-23 June 2010). Меѓутоа, во научната средина, а уште повеќе во практиката, се нагласува потребата за вклучување на извештаите за резултатите

во сетот на годишните финансиски извештаи (според последните објавени дискусии на IMA, AAA).

Факт е дека во современата сметководствена литература поединечно се обработувани системите за мерење на резултатите, контролните системи и системите на наградување со нагласок само на финансиските мерила, комбинацијата на финансиски и нефинансиски мерила, на новите методи на мерење на резултатите, контролните системи, системите на наградување, меѓутоа во литературата нема обид да се елаборира систем што сумирано ќе ги презентира ефектите од нивното интегрирање. Што се однесува, пак, до извештаите од интегрираниот систем на мерење на резултатите, како што е веќе напоменато, речиси и не е елаборирано во стручната и научната литература, иако во современото деловно работење сè повеќе се наметнува потребата од такво известување со голема интенција тоа да премине и во екстерно известување, а не само интерно.

Од предходно изнесеното произлегува структурниот модел кој претставува предмет на обработка и истражување во докторската дисертација и е прикажан на Слика 1.2.

Недоволната литература посветена на проблематиката од областа на системите за мерење на резултатите, нивното имплементирање и користење, како и нивните импликации врз профитабилноста и целокупното работење на претпријатијата и потребата од истражување во насока на развивање интегриран одржлив систем за мерење на резултатите беа главна мотивација моите истражувања да ги елаборирам во научен труд на ниво на докторска дисертација.



Слика 1.2. Структурен модел на докторската дисертација

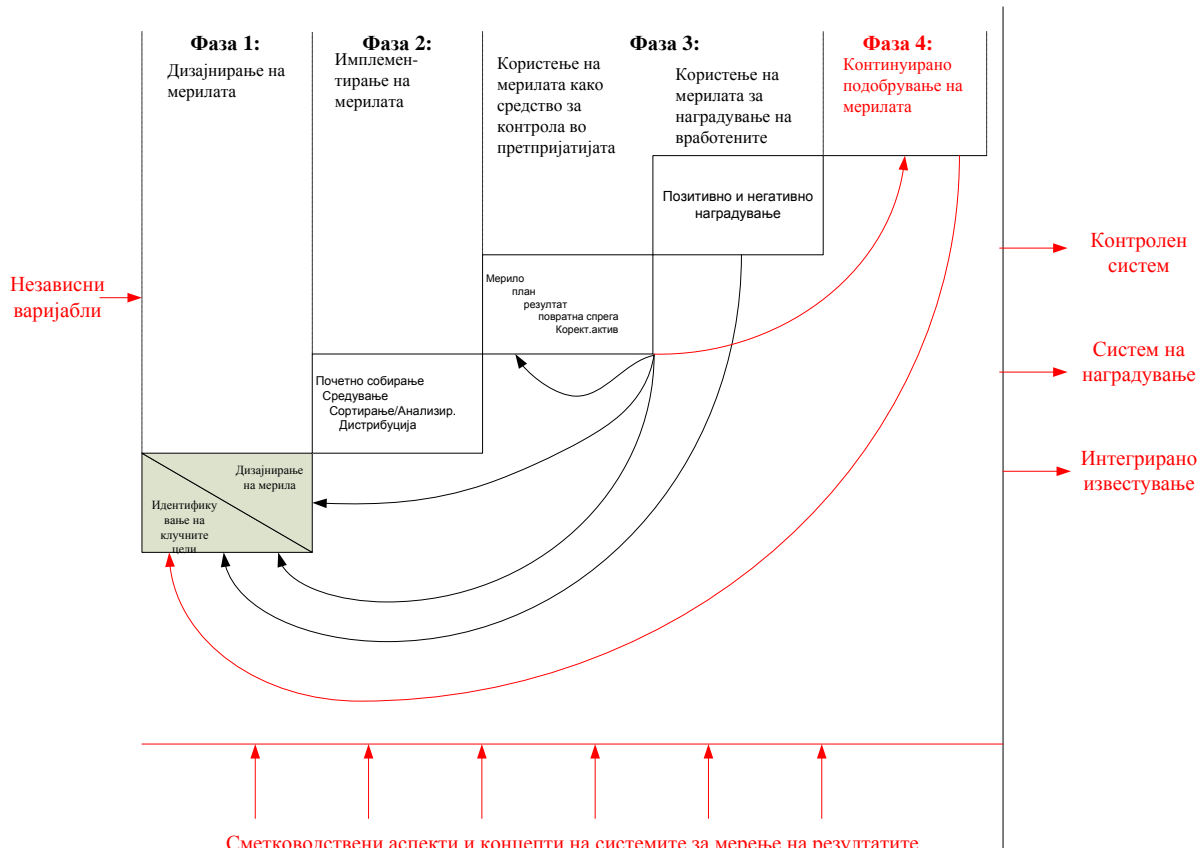
1.3. ДЕЛОКРУГ НА ДОКТОРСКАТА ДИСЕРТАЦИЈА

Само со еден блед поглед во современата сметководствена литература се добива впечаток дека навистина во неа изобилуваат содржините посветени на проблематиката поврзана со развивањето на системите за мерење на резултатите, на концептуалните рамки, на процеси за дизајнирање мерила на резултатите и слично. Притоа, исто така, може да се забележи дека многу малку трудови се посветени на проблематиката во врска со имплементирањето, ревидирањето и подобрувањето на системите за мерење на резултатите. Уште поевидентно е дека во неколку од нив се става акцент на системите за мерење на резултатите како средство за контрола во рамките на организациите и нивоата на известување од системите за мерење на резултатите, како од интерес, така и од екстерен аспект.

Во трудот, најнапред ќе го елаборираме проблемот поврзан со воведувањето и развивањето на системите за мерење на резултатите. Притоа ги имаме предвид процесот

на развивање систем за мерење на резултатите (Bourne, et al., 2000, p. 757) кои најчесто се одвиваат во три главни фази (Слика 1.3.):

- Фаза 1 Креирање мерила на резултатите
- Фаза 2 Имплементирање на мерилата на резултатите
- Фаза 3 Користење на мерилата на резултатите



Слика 1.3. Фази на процесот на развивање систем за мерење на резултатите од работењето

Првата фаза, креирање мерила на резултатите, вообичаено се дели на две потфази, идентификување на клучните цели на организациите што треба да бидат мерени и креирање на самите мерила. Овде не треба да се заборава дека мерилата треба да произлегуваат од стратегијата и дека треба јасно да биде дефинирано што треба да се мери. Ова значи дека стратегијата треба да биде сфатена и прифатена од менаџментот од највисоко до најниско ниво во хиерархијата на донесување одлуки во организацијата и од неа треба да произлезат клучните цели што треба да бидат остварени на секое ниво на одговорност во организацијата. Наједноставно речено, мерилата на резултатите треба да

бидат креирани во согласност со поставените клучни цели на организацијата (Bourne, et al., 2000).

Втората фаза, имплементирање на мерилата на резултатите, е дефинирана како фаза во која почнуваат да функционираат системите и процедурите во врска со собирање и обработување на податоците со цел да се овозможи редовно и правилно мерење на резултатите. Оваа фаза вклучува компјутерско програмирање за „ловење“ на податоците кои веќе се користени од страна на системот и нивно презентирање во разбирлива и корисна форма. Оваа фаза, исто така, вклучува иницирање на нови процедури со кои би се „фатиле“ информациите кои тековно не се евидентираат, а може да вклучи и комплетно нови иницијативи (Bourne, et al., 2000).

Третата фаза, користење на мерилата за резултатите, се одвива во две потфази. Во првата потфаза мерилата што произлегуваат од стратегијата се во функција на мерење на успехот. Во втората потфаза, информациите и повратната спрега (feedback) од мерилата се користат за оценување на остварувањето на претпоставките и тестирање на валидноста на стратегијата. Оттука, „оценување на имплементирањето на стратегијата“ и „оценување на стратешките претпоставки“ се двете главни потфази во користењето на мерилата на резултатите (Bourne, et al., 2000).

Покрај овие три фази, на Сликата 1.2 може да се забележат и други активности при развивањето системи за мерење на резултатите. Овие активности, всушност, се дел од следната значајна фаза на која во сметководствената литература не ѝ е посветено посебно внимание, а тоа е:

Фаза 4: Континуирано подобрување на мерилата

Процесот на применување системи за мерење на резултатите не претставува само процес од дизајнирање на системот до користење на мерилата за резултатите со цел да се оствари стратегијата, туку потребно е континуирано развивање, проверување и подобрување на системот за мерење резултати на сите нивоа и за сите активности. Континуираното подобрување на системот за мерење на резултатите подразбира дека:

1. Системот за мерење на резултатите треба да вклучи ефективен механизам за проверување и ревидирање на таргетите и стандардите (Ghalayini & Noble, 1996)
2. Системот за мерење на резултатите треба да вклучи процес за развивање посебни мерила, така како што се менуваат резултатите и факторите на окружувањето (Maskell, 1989) (Dixon, et al., 1990) (McMann & Nanni, 1994)
3. Системот за мерење на резултатите треба да вклучи процес на периодично проверување и ревидирање на комплетниот сет мерила кои се користат, а кој треба да коинцидира со промените во окружувањето или промените во стратегијата (Wisner & Fawcett, 1991) (Dixon, et al., 1990) (Lingle & Schiemann, 1996)
4. Информациите и фидбекот од системот за мерење на резултатите треба да се користат за поттикнување стратешки активности и тестирање на валидноста на стратегијата (Bourne, et al., 2000).

Ваквиот интегриран систем за мерење на резултатите во кои се вклучени контролниот систем и системот на наградување во третата фаза се набљудува од сметководствен аспект, поточно од аспект на сметководството на менаџментот. Ваквиот систем, пред сè, е детерминиран од неконтролираните варијабли кои имаат крупно влијание врз секоја организација, па притоа и на креирањето систем за мерење на резултатите. Креираниот систем за мерење на резултатите има своја финална фаза, а тоа е фазата во која производ на системот се извештаите за резултатите кои содржат значајни информации, како за интерни, така и за екстерни потреби.

1.4.ЦЕЛ НА ДОКТОРСКАТА ДИСЕРТАЦИЈА

Имајќи го предвид значењето на системите за мерење на резултатите, проблемите поврзани со изборот на мерилата, тешкотиите при имплементирањето и потребата за нивно континуирано подобрување, целта на ова наше истражување е да дадеме свој придонес кон изградба и развивање нови концепти и методи за развивање системи за мерење на резултатите. Откако ќе ги елаборираме резултатите од досегашните истражувања во оваа област, во ова наше истражување ќе се фокусираме на понапредните фази од развивањето на системите за мерење на резултатите.

При развивањето систем за мерење на резултатите, круцијално значење имаат адекватно дефинираните финансиски и нефинансиски мерила од кои ќе зависи успехот на организациите на долг рок. За оценување на успешно изграден систем за мерење на резултатите ќе ја користиме теоријата на зависни и независни варијабли со која се испитува влијанието на неколку независни варијабли, како што се: деловната стратегија, организационата структура, неизвесноста од окружувањето, интензитетот на конкурентност, големината на претпријатијата, сопственичката структура во компаниите и др.

Од досега подвлеченото лесно може да се заклучи дека за остварување на **академските цели** поставени во докторската дисертација се применуваат методи на истражување најнапред од теоретски аспект, за да ги елаборираме мислењата на највоторитативните автори во оваа област, а кои се однесуваат на:

„Детерминирање на зависноста помеѓу различните независни (неконтролирани) варијабли и степенот на нивно влијание врз мерењето на резултатите“.

„Критичките осврти кои се правени во областа на сметководството, а се поврзани со системите за мерење на резултатите“.

„Предлагање и развивање модели за имплементирање, оценување и ревидирање на системите за мерење на резултатите“.

„Користење на системите за мерење на резултатите во функција на контролен систем“.

„Користење на системите за мерење на резултатите во функција на систем на наградување“.

„Целите и начините на известување од системите за мерење на резултатите“.

Сознанијата од теоретските научни истражувања и достигнувања ќе ги користиме за да дадеме предлози кои ќе бидат користени при имплементацијата на најадекватен систем за мерење на резултатите, поточно при:

„Развивање систем за мерење на резултатите и алатки за негово оценување и ревидирање кој може да најде практична примена за мерење на резултатите и кој ќе биде континуирано подобруван“; како и

„Користење систем за мерење на резултатите кој ќе послужи како систем за детерминирање на идните активности на организациите преку процесот на известување“.

Двата аспекти во истражувањето се во функција на стекнување сознанија за предностите и недостатоците на различните концепти за мерење на резултатите, за изградба на интегриран систем за мерење на резултатите, за предлагање метод за ревидирање и континуирано подобрување на постојните системи за мерење на резултатите со цел да се усогласат со стратегијата на организациите, како и да се согледа значењето на системите за мерење на резултатите при изградба на систем на контрола, систем на наградување и систем на известување за мерењето на резултатите.

1.5. СТРУКТУРА И ПЛАН НА ПРЕЗЕНТИРАЊЕ НА ДИСЕРТАЦИЈАТА

Презентирањето на докторската дисертација е поделено во девет поглавја, секое посветено на одредена заокружена тематска област која претставува дел од целокупното истражување.

Првото поглавје е посветено на воведување во проблематиката на мерењето на резултатите од работењето преку дефинирање на проблемот кој е издиференциран по бројните истражувања и анализи од оваа област. Презентиран е делокругот на дисертацијата, односно предметот на истражување во целата дисертација. На крај, дефинирани се и академските и практичните цели на дисертацијата.

Во **втората глава** се дава краток опис на користената методологија при изработката на докторската дисертација. Уште на самиот почеток е прикажан и целиот процес на истражување низ кој се има одвивано докторската дисертација. Во неа се користени квантитативни и квалитативни методи на истражување, односно прашалник и студија на случај на организации од Република Македонија. Во оваа глава накратко е даден и

статистички опис на примерокот што е користен во прашалникот, како и изборот на организации за кои е изработена студија на случај.

Третата глава е посветена на теоријата на зависни и независни варијабли и нејзиното влијание врз мерењето на резултатите. Теоријата на зависни и независни варијабли наоѓа широка примена во сметководството на менаџментот и претставува основа на многу истражувања од оваа област. Како независни варијабли со потенцијално влијание врз системите за мерење на резултатите се избрани деловната стратегија, организационата структура, очекуваната неизвесност во окружувањето, конкуренцијата и големината на организациите. Нивното влијание врз системите за мерење на резултатите е тестирано со помош на непараметарски тестови.

Во **четвртата глава** се обработени концептите и проблемите при имплементација на современите системи за мерење на резултатите. На самиот почеток е дадено детално објаснување за потребата и корисноста на системите за мерење на резултатите во организациите. Потоа, даден е детален осврт на финансиските и нефинансиските мерила, како и нивните предности и недостатоци и потребата од нивно напоредно користење. Избалансирањето на финансиски и нефинансиски мерила води кон потребата од развивање интегрирани системи за мерење на резултатите за кои во сметководствената литература се развиени бројни концепти, а во дисертацијата накратко се опишани. Преку квантитативно истражување се сумирани и недостатоците и проблемите поврзани со системите за мерење на резултатите, а со кои се соочени организациите во Република Македонија. Како посебен приод во мерењето на резултатите е претставен и бенчмаркингот, односно практиката на споредување со најдобрите организации од одредена дејност или гранка.

Во **петтата глава** се обработени контролните системи и нивното влијание во мерењето на резултатите. Тука, посебно внимание се посветува на планирањето, кое е дел од сметководствената контрола, како и на поставувањето на целите со кои потоа се споредуваат фактички остварените резултати. Дел од контролниот систем претставуваат и повратните и превентивните контроли кои се преземаат во организациите. На крај, направен е обид на интегрирање на контролниот систем со системот за мерење на резултатите.

Во *шестата глава* се прави поврзување на мерењето на резултатите со системот на наградување, како негова основна цел и функција во многу организации. Наградувањето на менаџментот и на останатите вработени е прикажано само како дел од системот за мерење на резултатите.

Седмата глава е посветена на интегрираното известување во сметководствената практика, пристап кој сè уште е на самиот почеток и е во фаза на развивање. Покрај, вклучување на нефинансиските информации во годишните извештаи на организациите, интегрираното известување за целите на оваа докторска дисертација е прикажано како известување за резултатите, финансиски и нефинансиски, контролните активности и наградувањето во организациите.

Во *последната, осма, глава* од дисертацијата е развиен процес на избор на мерила за резултатите и процес на имплементирање на системите за мерење. Исто така, развиени се модели за оценување и ревидирање на мерилата и системите за мерење на резултатите со цел – нивно континуирано ревидирање и подобрување. Сите овие предложени процеси и модели се тестирани во три организации во Република Македонија од приватен сектор, производствени и услужни, и за секоја од нив е изработена посебна студија на случај.

Докторската дисертација завршува со *заклучни излагања* и предлози за понатамошно истражување до кои е дојдено како резултат на опсежните квантитативни и квалитативни истражувања.

РЕЗИМЕ

Во оваа глава накратко е презентирана проблематиката од областа на мерењето на резултатите и она што е избрано да биде предмет на проучување во докторската дисертација. Опишан е делокругот на истражување, прикажан е целокупниот опсег на истражувањето и дадена е кратка презентација на останатите поглавја во овој труд.

КОРИСТЕНА ЛИТЕРАТУРА:

1. Atkinson, A. A. и др., 1997. New directions in management accounting research. *Journal of Management Accounting Research*, Том 9, pp. 79-108.
2. Bititci, U. S., 1994. Measuring your way to profit. *Management Decision*, 32(6), pp. 16-24.
3. Bourne, M. и др., 2000. Designing, Implementing and Updating Performance Measurement Systems. *International Journal of Operations and Production Management*, 20(7), pp. 754-771.
4. Cadez, S. & Guilding, C., 2008. An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, Том 33, pp. 836-863.
5. Chenhall, R., 2005. Integrative strategic performance measurement systems, strategic alignment of manufacturing, learning and strategic outcomes: an exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*, 30(5), pp. 395-422.
6. Churchman, C., 1959. Why Measure?. *Measurement: Definitions and Theories*.
7. Cross, K. F. & Lynch, R. L., 1992. For good measure. *CMA Magazine*, Issue April, pp. 20-23.
8. De Waal, A. A., 2003. The Future of the Balanced Scorecard: An Interview with Professor Dr. Robert S. Kaplan. *Measuring Business Excellence*, 7(1), pp. 30-35.
9. Dixon, J., Nanni, A. & Vollmann, T., 1990. *The New Performance Challenge: Measuring Operations for World-class Competition*. Homewood(IL): Business One Irwin.
10. Euske, K. J., 1984. *Management Control: Planning, Control, Measurement and Evaluation*. Reding, MA: Addison-Wesley.
11. Ghalayini, A. M. & Noble, J. S., 1996. The Changing Basis of Performance Measurement. *International Journal of Production and Operation Management*, 16(8), pp. 63-80.
12. Govindarajan, V., 1984. Appropriateness of accounting data in performance evaluation: an empirical examination of environmental uncertainty as an intervening variable. *Accounting, Organizations and Society*, 9(2), pp. 125-135.
13. Hronec, S. M., 1993. *Vital Signs: Using Quality, Time and Cost Performance Measurement to Chart Your Company's Future*. New York, NY: Amacom.

14. Ittner, C. D. & Larcker, D. F., 2001. Assessing Empirical Research in Managerial Accounting: A Value-based Management Perspective. *Journal of Accounting and Economics*, Том 32, pp. 349-410.
15. Ittner, C. & Larcker, D., 1998. Innovations in performance measurement: trends and research implications. *Journal of Accounting Research*, Том 10, pp. 205-238.
16. Johnson, H. & Kaplan, R., 1987. *Relevance lost: the rise and fall of management accounting*. Boston: Harvard Business School Press.
17. Kaplan, R. & Norton, D., 1992. The balanced scorecard measures that drive performance. *Harvard Business Review*, 70(1), pp. 71-79.
18. Keegan, D. P., Eiler, R. G. & Jones, C. R., 1989. Are your performance measures obsolete. *Management Accounting*, pp. 45-50.
19. Lingle, J. & Schiemann, W., 1996. From Balanced Scorecard to Strategy Gauge: Is Management Worth It?. *Management Review*, March, pp. 56-62.
20. Maltz, A., Shenhar, A. & Reilly, R., 2003. Beyond the balanced scorecard: Refining the search for organizational success measures. *Long Range Planning*, 36(2), pp. 187-204.
21. Maskell, B., 1989. Performance Measurement for World Class Manufacturing. *Management Accounting (US)*, pp. May 32-33, June 32-33, July/August 49-50, September 64-66.
22. McMann, P. & Nanni, A., 1994. Is Your Company Really Measuring Performance?. *Management Accounting (US)*, pp. 55-58.
23. McNair, C. J. M. W. a. N. T. F., 1989. *Beyond the Bottom Line - Measuring World Class Performance*. Homewood, IL: Business One Irwin.
24. Mintzberg, H., 1987. The strategy concept I: five Ps for strategy. *California Management Review*, Issue Fall, pp. 11-24.
25. Neely, A., 1999. The Performance Measurement Revolution: Why Now and What Next?. *International Journal of Operations and Production Management*, 19(2), pp. 205-228.
26. Neely, A., Adams, C. & Crowe, P., 2001. The performance prism in practice. *Measuring Business Excellence*, 5(2), pp. 6-12.
27. Norreklit, H., 2000. The balance on the balanced scorecard - a critical analysis of some of its assumptions. *Management Accounting Research*, 11(1), pp. 65-88.

28. Otley, D., 1999. Performance management: a framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, 10(4), pp. 363-382.
29. Paranko, J., Laine, T. & Suomala, P., 20-23 June 2010. *Profitability analysis of manufacturers based on public data: Atlas Compro and Sandvik*. Gent, Belgium, н.а.
30. Sinclair, D. & Zairi, M., 1995. Effective Process Management through Performance Measurement: Part III - an Integrated Model of Total Quality-based Performance Measurement. *Business Process Re-engineering and Management Journal*, 1(3), pp. 50-65.
31. Speckbacher, G., Bischof, J. & Pfeiffer, T., 2003. A descriptive analysis on the implementation of balanced scorecards in German-speaking countries. *Management Accounting Research*, 14(4), pp. 361-387.
32. Wisner & Fawcett, 1991. Link Firm Strategy to Operating Decisions Through Performance Measurement. *Production and Inventory Management Journal*, Том Third Quarter, pp. 5-11.
33. Zairi, M., 1994. *Measuring Performance for Business Results*. London: Chapman&Hall.

Користена методологија

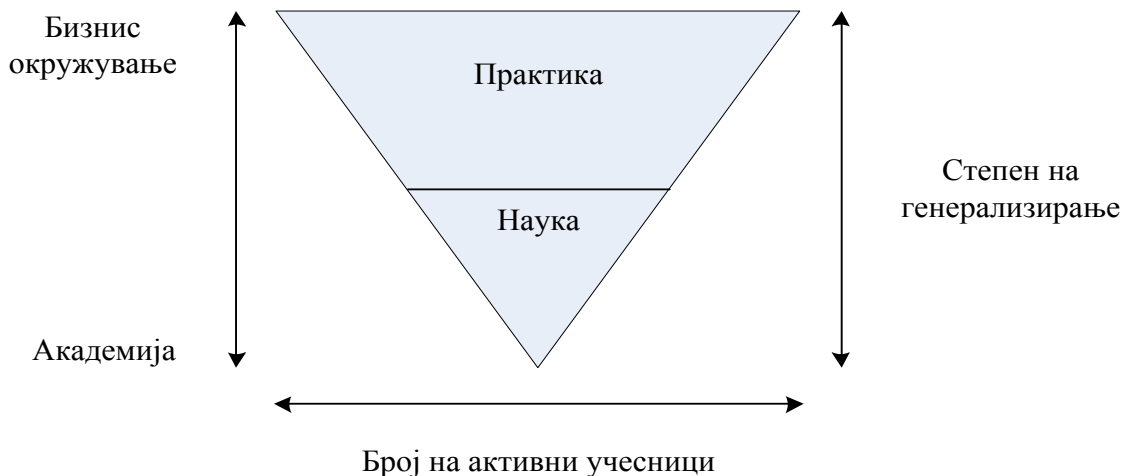
2

2.1.МЕТОДОЛОГИЈА ВО ИСТРАЖУВАЊЕТО

Тешко е да се даде унифицирана и недвосмислена дефиниција за тоа што е истражувањето. Истражувањето како поим најчесто се дефинира како *систематско и методолошко стекнување на знаење и нови идеи* или како *произведување на знаење и поврзување на теоријата со практиката*. Притоа секогаш треба да се има предвид на која област се однесува истражувањето.

Методите на истражувања што се користат во сметководството се различни и за различни сегменти од оваа област се применуваат различни методи. Поради мултидисциплинарниот карактер во оваа научна област на истражување, истражувачите за еден сегмент најчесто применуваат различни методи на истражување со цел да остварат синергија од нивната напоредна примена.

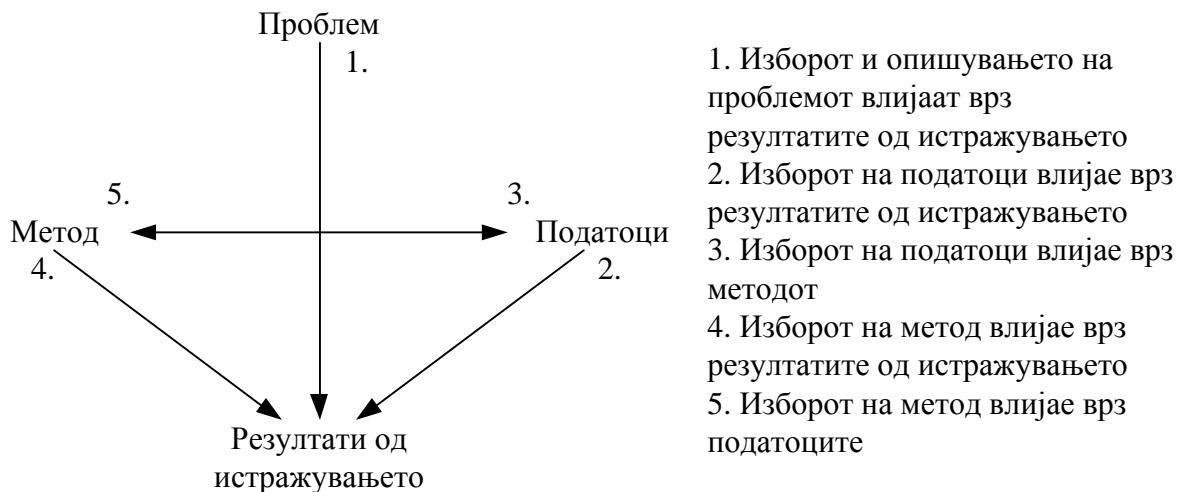
Истражувањето презентирано во докторската дисертација ги има двата аспекти на секое истражување: „општа наука“ и „применлива наука“ поради тоа што опфаќа објаснување и теоретско спротивставување на различни концепти и мерила за мерење на резултатите од една страна, како дел од општата наука, како и практична применливост на добиените резултати. Овие две „науки“ и врската помеѓу нив сликовито може да се претстават на Слика 2.1.



Слика 2.1. Врската помеѓу теоријата и практиката (цитирано во (Tangen, 2004))

Од сликата може да се види дека врската помеѓу академијата („општата наука“) и практиката претставува токму „применливата“ наука. Познато е дека резултатите кои се производ на науката најчесто се премногу апстрактни за да бидат директно применливи во практиката. Целта на применливата наука е да го примени знаењето за тоа како преку знаење да се решат одредена категорија на проблеми (Tangen, 2004). Од ова произлегува дека основната разлика помеѓу овие две категории науки е дека „применливите“ науки се насочени на практична корисност на резултатите од истражувањето, додека, пак, „општите“ науки се насочени кон изнаоѓање на вистински објаснувања.

Истражувањата во областа на мерењето на резултатите вообичаено се и од квантитативна и од квалитативна природа. Предноста што ја има квалитативниот пристап во однос на квантитативниот е тоа што ја има предвид целината на начин што не е можен со квантитативното истражување. Од друга страна, квантитативните истражувања имаат предност во обезбедувањето објективно мерење на веројатноста дека резултатите се точни (Creswell, 2009). Оттука произлегува заклучокот дека изборот на метод за истражување може директно да влијае врз резултатите од истражувањето или индиректно, преку влијанието врз анализираните податоци (Tangen, 2004).



Слика 2.2. Методите при истражувањето влијаат на резултатите од истражувањето (Tangen, 2004)

Постојат бројни различни истражувачки методи. Така, Yin (1994), на пример, разликува пет различни истражувачки методи (Табела 2.1.): експеримент, анкетирање, архивски

анализи, историја и студија на случај. Не е секогаш очигледно кој од овие методи е соодветен за одредено истражување, но генерално, изборот на метод зависи од три услови:

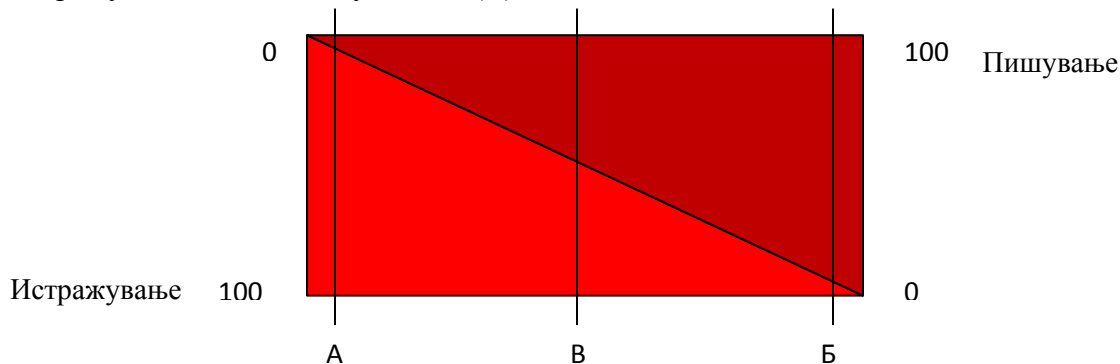
- Типот на поставените хипотези,
- Степенот на контрола што ја има истражувачот врз фактичките настани и
- Степенот на фокусираност на современите, а не на историските настани.

Метод	Вид на хипотези	Бара контрола над настаните?	Фокусираност на современи настани?
Експеримент	Како, зошто	Да	Да
Анкета	Кој, што, каде, колку	Не	Да
Архивски анализи	Кој, што, каде, колку	Не	Да/Не
Историја	Како, зошто	Не	Не
Студија на случај	Како, зошто	Не	Да

Табела 2.1. Методи на истражување (Yin, 1994)

Ако ја имаме предвид претходната табела и претходно поставените прашања, може да се заклучи дека поволни методи за истражување во оваа дисертација се анкетите и студијата на случај.

Она што е значајно да се истакне за академската работа е пронаоѓањето оптимален сооднос на потрошено време и простор за истражување и пишување. Не може да се напише квалитетен научен труд само доколку се истражува (А), ниту, пак, само доколку се посвети внимание на пишување теорија без да се спроведува истражување (Б). Како што може да се забележи од сликата подолу, најоптимален сооднос кој би претставувал еден од предусловите за квалитетен научен труд е посветување подеднакво внимание и на истражувањето и на пишувањето (В).



Слика 2.3. Оптимален сооднос при академска работа

2.2. ПРОЦЕС НА ИСТРАЖУВАЊЕ ВО ДИСЕРТАЦИЈАТА

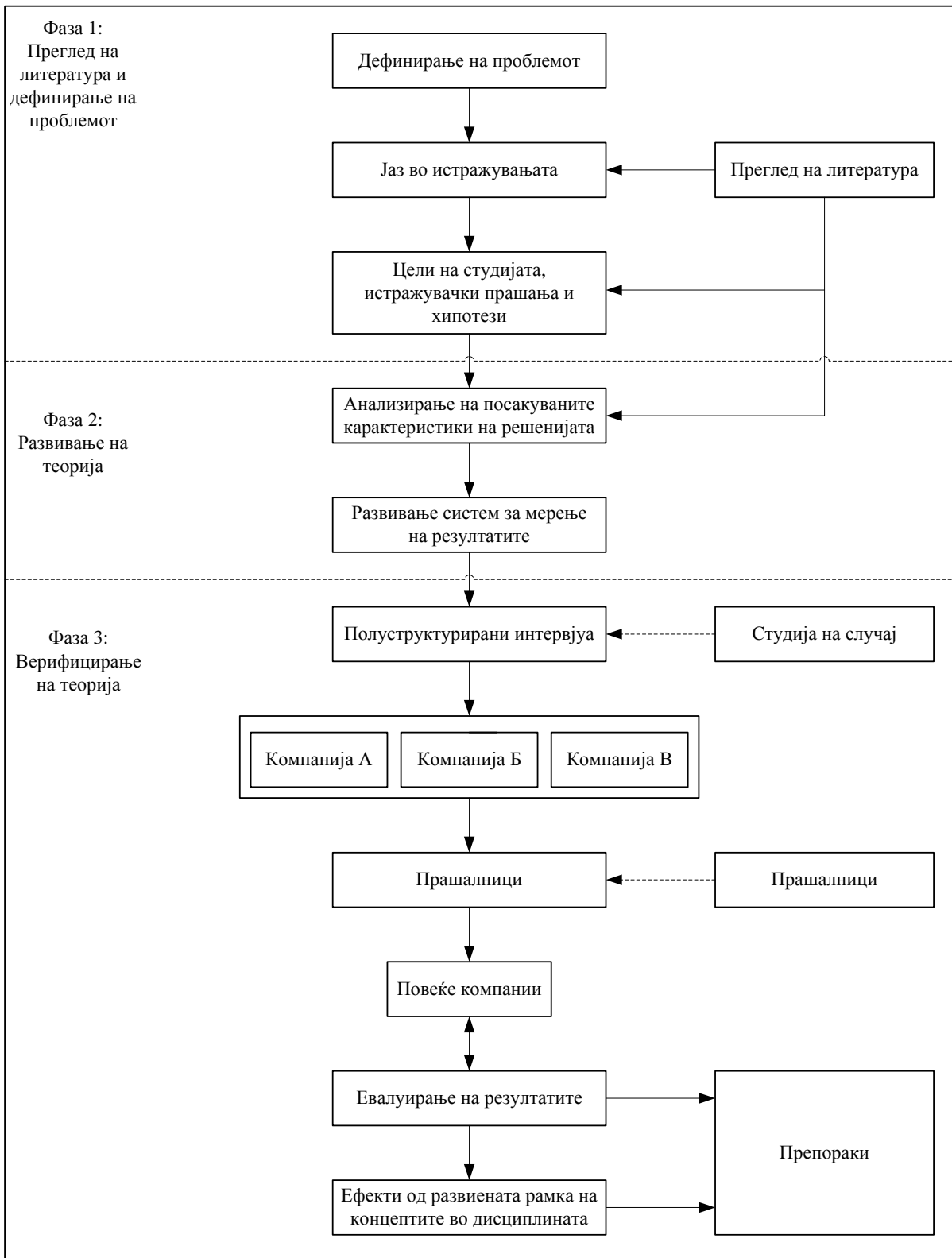
Истражувањето најчесто се врши со цел на систематизиран начин да се прикажат работите коишто се предмет на истражување, а се во функција на изнаоѓање решенија, и на тој начин да се зголеми нивото на знаење за проблематиката која е предмет на истражување.. Истражувањето во оваа дисертација произлегува како резултат на проблем, или недоволно знаење за него во практиката, па затоа и истражувањето го насочивме на изнаоѓање решение на проблемот.

Процесот на истражување ќе го изведеме во три фази (Слика 2.4.). Во првата фаза направивме преглед на литературата и дефинирање на проблемот, во втората фаза ја елабориравме, а во третата фаза ќе извршиме верифицирање на теоријата (Saibani, 2010). Секоја фаза постепено придонесува за одговор на прашањата кои се предмет на истражување и на поставените хипотези.

Фаза 1: Преглед на литературата и дефинирање на проблемот

Оваа фаза е една од најзначајните бидејќи во неа се докажува дека истражувањето е адекватно базирано на теоретските претпоставки. Ова кај нас претпоставува стекнување и синтеза на знаење во областа на системите за мерење на резултатите. Во оваа фаза го дефиниравме проблемот и резултатите од досегашните истражувања. Во неа, исто така, се селектира и методологијата на истражување.

Основна појдовна точка во секоја научна работа претставува пронаоѓањето релевантни и научни докази во литературата. Вообичаено, истражувањето низ литературата е активност која се протега низ целото истражување, но најголем дел од истражувањето на литературата се случува и е застапено на почетокот од секое истражување. Вообичаено, целта на прегледот на литературата е да се појасни проблемот и да се утврди што е дотогаш напишано и докажано во литературата од страна на други истражувачи во таа област. Во оваа насока, искусните истражувачи вообичаено прават преглед на литературата за да развијат пошироки и подетални прашања на темата (Yin, 1994)



Слика 2.4. Фази во процесот на истражување

Голем дел од истражувањето презентирано во оваа дисертација, всушност, е базирано на преглед на литературата, а посебно главите од 3 до 6. Тоа е нормално бидејќи овие делови се фокусирани на опишување на проблемот и креирање рамка на референци преку кои се прави преглед на претходните истражувања за да се создаде солидна теоретска основа како почетна точка во истражувањето. Проучуваната литература вклучува книги, истражувачки трудови, трудови објавени во списанија и други печатени медиуми и на интернет. На крај, пронајдените информации во литературата секогаш се користени само во согласност со нивната научна вредност.

Фаза 2: Развивање теорија

Во втората фаза, врз основа на теоретските сознанија ги елаборираме карактеристиките на системите за мерење на резултатите, како и на мерилата за резултатите, притоа ја елаборираме нивната поврзаност со контролните системи и системите на наградување, како и развивање модел за известување за резултатите, кој би можел да послужи како за интерни, така и за екстерни цели.

Фаза 3: Верификување на теоријата

Во третата фаза го изведовме емпириското истражување и тоа по пат на спроведување студија на случај и прашалници. За студијата на случај беа спроведени три полуструктурирани интервјуа во три организации, од производствена и услужна дејност, со по двајца или тројца вработени на менаџерско ниво. Притоа, врз основа на теоретските сознанија и поставените хипотези, развивме прашалник кој го доставивме до 50 организации од Република Македонија.

2.3.МЕТОДИ НА ИСТРАЖУВАЊЕ

Во литературата се користат бројни методи на истражувања. Сите тие се класифицирани како квантитативни, квалитативни и комбинирани (Creswell & Clark, 2007). Во сметководствените истражувања се препорачува да се користат истовремено повеќе методи на истражувања (Birnberg, et al., 1990). Затоа бројни истражувачи од областа на

сметководството на менаџментот применуваат повеќе методи истовремено во своите истражувања (на пример, (Abernethy & Brownell, 1997; Davila, 2000; Anderson, et al., 2002; Banker, et al., 2000; Emsley, 2000; Selto, et al., 1995).

2.3.1. Квантитативни методи

Квантитативните методи вообичаено се поврзани со вклучување броеви и се осмислени како истражувачка стратегија која го нагласува квантифицирањето на податоците (Creswell, 2009). Квантитативните методи лесно се контролираат поради примерокот и дизајнот и се прецизни поради квантитативното и веродостојно мерење (Rea & Parker, 2005). Квантитативните методи овозможуваат да биде креиран извештај од кој може да се види влијанието на една варијабла врз друга/и варијабла/и или, пак, да се види ефектот од исклучување или контролирање на една или повеќе варијабли. Исто така, квантитативните методи овозможуваат тест за претпоставките, како и лесна статистичка анализа. Најфундаментални квантитативни методи се прашалници, анкети и експерименти.

2.3.2. Квалитативни методи

Квалитативните методи се применуваат во истражувања кои тежиштето го ставаат на зборовите, а не на квантифицирање на собраните и анализирани податоци (Bryman, 2004). За квалитативните методи се вели дека тие се „интерпретативна техника со која се опишува, преведува и се дефинираат поими кои се значајни“ (Van Maanen, 1983).

Понатаму, квалитативните методи екстензивно се применуваат во академската средина, главно бидејќи можат да обезбедат начини кои водат до продлабочено значење на она што е откриено во текот на истражувањето. Квалитативните методи може да забележат што кажуваат луѓето, како и нивното однесување како резултат на тоа како ја интерпретираат

комплексноста на нивниот делокруг на дејствување и познавање (Creswell & Clark, 2007). Последователно на ова, резултатите им овозможуваат на истражувачите да ги разберат настаните од гледна точка на учесниците во истражувањето. Затоа, квалитативните методи играат важна улога во предлагањето можни односи, причини, ефекти, па дури и динамички процеси во развивање на одредени процеси (Brannen, 1992). Најфундаментални квалитативни методи се интервју, набљудување, фокус-групи, студија на случај и симулација.

2.3.3. Комбинирани методи

Иако постојат јасни предности и на квалитативните и на квантитативните методи, тие имаат и свои недостатоци. Кај квалитативните методи, главниот проблем е адекватната оправданост и веродостојноста на методите. Поради субјективната природа на квалитативните податоци и нивното потекло, тешко би можеле да се применат конвенционалните методи на оправданост и веродостојност. Друг проблем со квалитативните методи е и потребното време за собирање, анализирање и интерпретирање на податоците. Од друга страна, за квантитативните методи многумина истражувачи се загрижени поради можноста истите да претставуваат ограничувачка рамка и неможност на учесниците да го искажат своето мислење и искуство за одредена проблематика. Поради тоа, ова може да доведе до ситуација во која фактите се вистинити и исти за сите луѓе, цело време. Понатаму, квантитативните методи често може да продуцираат банални и тривијални заклучоци со многу мало влијание, како резултат на рестрикцијата и контролирањето на варијаблите.

Со комбинирани методи се овозможува да се надминат недостатоците на квалитативните и квантитативните методи (Creswell & Clark, 2007). Овој метод опфаќа стратегии од методи кои вклучуваат собирање на податоци било едновремено било секвенцијално за најдобро да се разбере проблемот кој е цел на истражување. Собирањето податоци, исто така, вклучува собирање и на нумерички и на текстуални информации, па така, крајните резултати претставуваат и квалитативни и квантитативни информации.

2.4.МЕТОДИ НА ИСТРАЖУВАЊЕ КОРИСТЕНИ ВО ДИСЕРТАЦИЈАТА

Во дисертацијата, како што веќе напоменавме, се користени квалитативни и квантитативни методи. Од квалитативните методи користевме студија на случај, додека, пак, од квантитативните методи користевме статистички тестирања на податоци добиени преку прашалник на селектиран примерок на организации.

2.4.1. Прашалник

Прашалниците претставуваат доминантен истражувачки метод во истражувањата од областа на сметководството на менаџментот. Во сметководството на менаџментот, прашалниците најмногу се користат за тестирање на теоријата, а понекогаш се користат и за дескриптивни цели (Van der Stede, et al., 2005). Имајќи предвид дека целта на оваа докторска дисертација е да се тестираат теоретски модели на голем примерок на фирми, анкетирањето следи како логичен избор за постигнување на целта.

За истражувањето во овој труд беше направена комбинација на прашања извлечени од прашалници изготвени од други автори и користени за други истражувања на светско ниво (Pedersen & Sudzina, 2012; Maltz, et al., 2003; Adebajo, et al., 2010; Maiga & Jacobs, 2004; Skiba, et al., 2011; Voss, et al., 1997; Chenhall, 2005; Lee & Yang, 2011; Gimbert, et al., 2010; Gomes, et al., 2011). Прашањата се прилагодени на нашето истражување. Како инструмент за одговарање на прашањата во прашалникот беше избрана Ликертовата скала од 1 до 7. Со цел да се обезбеди валидност и реална заснованост на прашалникот, тој беше предмет на прелиминарно пополнување од страна на група академски професори и асистенти, како и вработени на менаџерски позиции во две организации кои се запознаени со проблематиката на мерење на резултатите.

Дефинирањето на примерокот за целите на ова истражување е направено со бројни ограничувања поради средината и сознанијата од претходните истражувања на слична проблематика. Како примерок се земено најголемите 50 организации според годишниот промет¹ кои воедно котираат и на Македонската берза на хартии од вредност.

Прашалникот беше изработен во електронска форма на Google платформа што гарантира целосна анонимност на оние кои учествуваа во неговото пополнување. Овој начин беше избран поради неговата економичност и едноставност. Прашалникот им беше доставен на анкетираниите организации по електронска пошта во вид на линк, он-лајн се пополнува и автоматски се испраќа во база каде што се собираат сите одговорени прашалници. Заедно со линкот, на анкетираниите организации им беше испратено и придружно писмо. За подобрување на стапката на одговореност, по извесен период на истите организации им беше испратена уште една порака за потсетување за пополнување на прашалникот. Така, крајната стапка на одговореност изнесува 66% што упатува на тоа дека може да се имаат веродостојни резултати со можност да се јават потенцијални предрасуди имајќи ги предвид и карактеристиките на примерокот.

За анализирање на податоците беше користен софтверот SPSS 17. Покрај основната дескриптивна статистика, за тестирање на хипотезите и утврдување на поврзаноста и меѓузависноста на бројните варијабли, беа користени непараметарски тестови (χ^2), биваријациони корелации и ANOVA. Во Табела 2.2 е прикажан профилот на организациите кои учествуваа во истражувањето по индустрија, движење на годишната продажба и добивка во последните три години и по бројот на вработени.

2.4.2. Студија на случај

Студијата на случај се користи кога настојваме да проучуваме неколку објекти за бројни цели. Студијата на случај претставува емпириско истражување кое испитува современ феномен во реален контекст кога границите помеѓу феноменот и контекстот не се јасно

¹ Податок земен од Централен регистар на Република Македонија според податоците за 2011 година.

Индустија		
	Фреквенција	Процент
Хемиска индустрија	1	3,0
Финансиски услуги	8	24,2
Фармацевтска индустрија	1	3,0
Тутун и преработки на тутун	2	6,1
Телекомуникациски услуги	3	9,1
Продажба на големо и мало	1	3,0
Прехранбена индустрија	3	9,1
Осигурување	4	12,1
Земјоделство	1	3,0
Железо и метални производи	2	6,1
Енергија, гас и пареа	2	6,1
Друго	2	6,1
Градежништво	2	6,1
Високо технолошки индустрии	1	3,0
Вкупно	33	100,0
Вработени		
Над 1000	5	15,2
501-1000	3	9,1
251-500	10	30,3
101-250	9	27,3
51-100	2	6,1
26-50	4	12,1
Вкупно	33	100,0
Продажби		
Раст повеќе од 50%	1	3,0
Раст помеѓу 26 и 50%	1	3,0
Раст помеѓу 6 и 25%	11	33,3
Релативно стабилни +/-5%	14	42,4
Пад помеѓу 6 и 25%	5	15,2
Пад помеѓу 26 и 50%	1	3,0
Вкупно	33	100,0
Добивка		
Раст повеќе од 50%	3	9,1
Раст помеѓу 26 и 50%	2	6,1
Раст помеѓу 6 и 25%	5	15,2
Релативно стабилни +/-5%	10	30,3
Пад помеѓу 6 и 25%	9	27,3
Пад помеѓу 26 и 50%	2	6,1
Пад повеќе од 50%	2	6,1
Вкупно	33	100,0

Табела 2.2. Профил на организациите кои учествуваа во истражувањето

евидентни и кога се користат различни извори на докази (Yin, 2009; Dul & Nak, 2008; Hancock & Algozzine, 2006).

Според Yin (1994), студијата на случај вообичаено содржи три главни фази:

- Дефинирање и дизајнирање,
- Подготвување, собирање и анализирање податоци и
- Анализирање на резултатите и заклучок.

Во нашето истражување, студијата на случај се користи за да се утврди практичната примена на процесот на развивање интегриран систем за мерење на резултатите, процесот на имплементирање одреден систем за мерење на резултатите, како и моделите за оценување и ревидирање на веќе имплементиран систем за мерење на резултатите. За оваа цел се направени три студии на случај (кои подетално се презентирани во Глава 8) на производствени и услужни организации кои претставуваат лидери во своите области на работење, организација „А“, организација „Б“ и организација „В“. Во организацијата „А“ има целосно развиен и имплементиран систем за мерење на резултатите, па таму беа тестирани моделите на оценување и ревидирање на мерилата и системот за мерење на резултатите. Организацијата „Б“ има делумно развиен систем за мерење на резултатите, па таму беше тестиран процесот на имплементирање на систем за мерење на резултатите, додека, пак, организацијата „В“ е на самиот почеток од имплементирање на систем за мерење на резултатите, па таму беше тестиран процесот на развој и предложените фази при имплементирање на мерилата и системот за мерење на резултатите.

2.5.ОПРАВДАНОСТ И ВЕРОДОСТОЈНОСТ

Оправданоста на резултатите вообичаено се потврдува со користење повеќе извори на податоци за секој од елементите коишто се предмет на истражување. Во овој труд, тоа е направено преку преглед на литературата, спроведените студии на случај и прашалниците.

Веродостојноста на резултатите можеме да ја потврдиме со тоа што како извор на податоци се користени целосно анонимни прашалници со инструмент на мерење на одговорите, Ликертова скала, кој оневозможува каква било пристрасност при одговарањето. Студиите на случај, исто така, се делумно анонимни, со тоа што идентитетот на организациите не е познат за пошироката јавност, па интервјуираните менаџери може реално да ја прикажат состојбата со мерењето на резултатите во своите организации.

Академските трудови се начин на тестирање на квалитетот на користените методи и направените претпоставки во истражувањето. Ова е расудување кое се прави од страна на други истражувачи во областа и обезбедува одредени информации за оправданоста и веродостојноста (Creswell & Clark, 2007).

РЕЗИМЕ

Во ова поглавје се претставени методите на истражување кои се користени во овој труд. Во истражувањата од областа на сметководството на менаџментот се користат и квантитативни и квалитативни методи, кои воедно се користени и за целите на ова истражување. Поради карактерот на истражуваната проблематика, како квантитативен метод е користен прашалник, кој беше доставен во електронска форма, целосно анонимен, а обработката на податоците од прашалниците е извршена во статистичкиот софтвер SPSS 17. Покрај прашалниците како квантитативен метод, користена е студија на случај во три организации од производствениот и услужниот сектор за да се изврши тестирање на предложените процеси и модели за развивање, имплементирање, оценување и ревидирање на интегриран систем за мерење на резултатите.

КОРИСТЕНА ЛИТЕРАТУРА:

1. Abernethy, M. A. & Brownell, P., 1997. Management control system in research and development organizations: The role of accounting, behavior and personnel controls. *Accounting, Organizations and Society*, 22(3/4), pp. 233-248.
2. Adebajo, D., Abbas, A. & Mann, R., 2010. An investigation of the adoption and implementation of benchmarking. *International Journal of Operations and Production Management*, 30(11), pp. 1140-1169.
3. Anderson, S. W., Hesford, J. W. & Young, S. M., 2002. Factors influencing the performance of activity based costing teams: a field study of BAC model development time in the automobile industry. *Accounting, Organizations and Society*, Том 27, pp. 195-211.
4. Banker, R. D., Potter, G. & Srinivasan, D., 2000. An empirical investigation of an incentive plan that includes nonfinancial performance measures. *The Accounting Review*, Том 75, pp. 65-92.
5. Birnberg, J., Shields, M. & Young, S. M., 1990. The case for multiple methods in management accounting research (with an illustration from budget setting). *Journal of Management Accounting Research*, Том 2, pp. 33-66.
6. Brannen, J., 1992. *Mixed Methods: Qualitative and Quantitative Research*. London: Avebury.
7. Bryman, A., 2004. *Social Research Methods*. Oxford: Oxford University Press.
8. Chenhall, R., 2005. Integrative strategic performance measurement systems, strategic alignment of manufacturing, learning and strategic outcomes: an exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*, 30(5), pp. 395-422.
9. Creswell, J. W., 2009. *Reserch Design: Quantitative, Qualitative and Mixed Methods Approaches*. 3rd yp. London: Sage Publications.
10. Creswell, J. W. & Clark, V. L. P., 2007. *Designing and Conducing Mixed Methods Research*. London: Sage Publications.
11. Davila, T., 2000. An empirical study on the drivers of management control systems' design in new product development. *Accounting, Organizations and Society*, Том 25, pp. 383-409.
12. Dul, J. & Hak, T., 2008. *Case Study Methodology in Business Research*. 1st yp. Oxford: Elsevier.

13. Emsley, D., 2000. Variance analysis and performance: two empirical studies. *Accounting, Organizations and Society*, Том 25, pp. 1-12.
14. Fowler, F. J. J., 2009. *Survey research methods*. London: Sage Publications.
15. Gimbert, X., Bisbe, J. & Xavier, M., 2010. The role of performance measurement systems in strategy formulation processes. *Long Range Planning*, Issue 43, pp. 477-497.
16. Gomes, C. F., Yasin, M. M. & Lisboa, J. V., 2011. Performance measurement practices in manufacturing firms revisited. *International Journal of Operations and Production Management*, 31(1), pp. 5-30.
17. Hancock, D. R. & Algozzine, B., 2006. *Doing Case Study Research*. New York: Teachers College Press.
18. Lee, C.-L. & Yang, H.-Y., 2011. Organizational structure, competition and performance measurement systems and their joint effects on performance. *Management Accounting Research*, Issue 22, pp. 84-104.
19. Libby, T. & Lindsay, R. M., 2010. Beyond budgeting or budgeting reconsidered? A survey of North-American budgeting practice. *Management Accounting Research*, Issue 21, pp. 56-75.
20. Maiga, A. & Jacobs, F., 2004. The association between benchmarking and organizational performance: an empirical investigation. *Managerial Finance*, 30(8), pp. 13-33.
21. Maltz, A. C., Shenhar, A. J. & Reilly, R. R., 2003. Beyond the balanced scorecard: Refining the search for organizational success measures. *Long Range Planning*, Том 36, pp. 187-204.
22. Pedersen, E. R. G. & Sudzina, F., 2012. Which firms use measures? Internal and external factors shaping the adoption of performance measurement systems in Danish firms. *International Journal of Operations and Production Management*, 32(1), pp. 4-27.
23. Rea, L. M. & Parker, R. A., 2005. *Designing and Conducting Survey Research*. 3rd yп. San Francisco: John Wiley & Sons.
24. Saibani, N., 2010. *Performance Measurement for Reverse and Close-loop Suply Chain*. н.м.:University of Nottingham.
25. Selto, F. H., Renner, C. J. & Young, S., 1995. Assessing the organizational fit of a just-in-time manufacturing system: testing selection, interaction and systems models of contingency theory. *Accounting, Organizations and Society*, Том 20, pp. 665-684.

26. Shortel, S. M. & Zajac, E. J., 1990. Perceptual and archival measures of Miles and Snow's strategic types: a comprehensive assessment of reliability and validity. *The Academy of Management Journal*, 33(4), pp. 817-832.
27. Skiba, O., Mahlendorf, M. & Thaten, M., 2011. *Organizational effectiveness of participative budgeting under varying degrees of centralization*. Rome-Sienna, н.а., pp. 1- 36.
28. Tangen, S., 2004. *Evaluation and revision of performance measurement systems*. Stockholm: Department of Production Engineering, Royal Institute of Technology.
29. Tangen, S., 2005. Analysing the requirements of performance measurement systems. *Measuring Business Excellence*, 9(4), pp. 46-54.
30. Van der Stede, W. A., Young, S. M. & Chen, C. X., 2005. Assessing the quality of evidence in empirical management accounting research: The case of survey studies. *Accounting, Organizations and Society*, Том 30, pp. 655-684.
31. Van Maanen, J., 1983. *Qualitative Methodology*. London: Sage Publications.
32. Voss, C., Ahlstrom, P. & Blackmon, K., 1997. Benchmarking and operational performance: some empirical results. *International Journal of Operations and Production Management*, 17(10), pp. 1046-1058.
33. Yin, R. K., 1994. *Case Study Research: Design and Methods*. 2nd edition yп. Thousand oaks(California): Sage Publication.
34. Yin, R. K., 2009. *Case Study Research: Design and Methods*. 4th yп. London: Sage Publications.

**Влијанието на
теоријата на
зависни и
независни
варијабли во
мерењето на
резултатите**

3

3.1. ТЕОРИЈАТА НА ЗАВИСНИ И НЕЗАВИСНИ ВАРИЈАБЛИ ВО СМЕТКОВОДСТВОТО НА МЕНАЏМЕНТОТ И МЕРЕЊЕТО НА РЕЗУЛТАТИТЕ

Теоријата на зависни и независни варијабли¹ претставува една од најзначајните теории во сметководството (Gerdin & Greve, 2004; Otley, 1980). Оваа теорија претставува основа на многу значајни истражувања од областа на сметководството на менаџментот (Gerdin & Greve, 2004; Chapman, 1997; Chenhall, 2003). Пристапот е развиен во раните 1960-ти години со цел да се испита влијанието на независните варијабли врз организациската структура на организациите. Теоријата на зависни и независни варијабли во сметководството на менаџментот се базира на претпоставката дека не постои универзално применлив систем за мерење на резултатите, ниту универзално применлив контролен систем и систем на наградување кои се применливи во сите организации и во сите околности, туку изборот на соодветен систем ќе зависи од условите во окружувањето во кое дејствуваат организациите (Otley, 1980; Otley, 1999; Fisher, 1995), што значи како од екстерните фактори специфични за секое окружување, така и од интерните фактори карактеристични за поодделни организации (Anderson & Lanen, 1999; Chenhall, 2003; Gerdin & Greve, 2004) (Gerdin, 2005; Haldma & Laats, 2002). Општо прифатено е дека големиот број интерни и екстерни фактори влијае врз прифаќањето и примената на системите за мерење на резултатите. Интерните најчесто се однесуваат на стратегијата на организациите, структурата, големината, деловните политики, организациската култура и друго и имаат значајна улога во објаснувањето кога и како организациите управуваат со одреден сет мерила (Franco-Santos & Bourne, 2005; Henri, 2006; Waggoner, et al., 1999). Екстерните, пак, како што се новите технологии, легислативата, интензивната глобална конкурентност, аутсорсингот и растечката важност на услужните индустрии се само некои кои имаат големо влијание врз работењето на организациите, па оттука и на барањата што

¹ Во нашата литература, речиси, како и воопшто да не е елаборирана оваа теорија, а таму каде што се правени обиди да се објаснат нејзините постулати, авторите ја поимаат како „ситуациона теорија“. Според нас, ако се земе предвид генезата на која се заснова оваа теорија, повеќе одговара поимот: теорија на независни и зависни варијабли.

Влијанието на теоријата на зависни и независни варијабли во мерењето на резултатите

се поставуваат пред системите за мерење на резултатите (Waggoner, et al., 1999; Medori & Steeple, 2000; Davis & Albright, 2004; Fisher, 1992). Исто така, треба да се има предвид дека и секој систем или начин на организирање не е подеднакво ефективен и ефикасен во сите ситуации (Gerdin & Greve, 2008). Според ова, теоријата на зависни и независни варијабли треба да идентификува одредени специфични аспекти на сметководствениот систем кои се поврзани со однапред дефинирани услови и да покаже степен на нивно соодветно спротивставување (Otley, 1980). Постојењето конфликтни резултати кои се добиваат од емпириски истражувања според одредена универзална рамка поттикнало и ја зголемило потребата за развивање на теоријата на зависни и независни варијабли во која со помош на секоја независна варијабла се објаснува зависната варијабла засебно како посебен случај, наведувајќи ги причините за појавување на такви конфликтни резултати. Според оваа теорија, резултатите што ги остваруваат организациите претставуваат зависна варијабла (Gerdin & Greve, 2004; Chenhall, 2003) и тие се под влијание на бројни независни варијабли кои се оценуваат во зависност од условите и видот на истражувањето. Така, за бројни истражувања кои се засновани врз теоријата на зависни и независни варијабли (Chenhall & Morriss, 1986; Gerdin, 2005; Haldma & Laats, 2002) може да се каже дека претставуваат примена на „парадигма на совпаѓање“ (Cadez & Guilding, 2008).

Теоријата на зависни и независни варијабли многу често се применува за да се разбере употребата на различни финансиски и нефинансиски мерила од страна на организациите. Најзначаен аспект при применувањето на теоријата на зависни и независни варијабли претставува изборот на независни варијабли кои имаат свое влијание врз дизајнирањето на системите за мерење на резултатите (Chenhall, 2003). Во теоријата во сметководството на менаџментот се развиени бројни независни варијабли со одредено влијание врз различни аспекти на системите за мерење на резултатите. Според Daft (2010), теоријата на зависни и независни варијабли значи кога едно нешто зависи од други нешта или кога резултатите на организациите зависат од целата ситуација. Според теоријата на зависни и независни варијабли, ефикасноста на организационата структура е независна варијабла во контекст на организацијата (Watehouse & Tiessen, 1978). Во овој контекст, Daft (2010) ги групира организациските димензии во две групи:

Влијанието на теоријата на зависни и независни варијабли во мерењето на резултатите

- *Структурни димензии* кои ги опишуваат интерните карактеристики на организациите и се состојат од формализација, спецификација, стандардизација, хиерархија на авторитет, комплексност, централизација, професионалност и лични односи. Овие димензии ја сочинуваат основата за мерење и споредување на организациите;
- *Контекстуални димензии* кои ја карактеризираат организацијата во целина и ги вклучуваат нејзината големина, технологија, окружување, стратегија и култура.

Според ова, се претпоставува дека организациите со високи резултати, како и организациите со послаби резултати, постојат како резултат на повеќе или помалку успешни комбинации на структурните и контекстуалните димензии (Gerdin & Greve, 2004).

Истражувањата поврзани со теоријата на зависни и независни варијабли имаат долга традиција при изучувањето на системите за мерење на резултатите (Chenhall, 2003; Chapman, 1997). Користењето на теоријата на зависни и независни варијабли во сметководството на менаџментот се заснова на фактот дека не постои соодветен универзален сметководствен систем применлив во сите организации и под сите услови. Затоа теоријата на зависни и независни варијабли настојува да идентификува специфични аспекти од сметководствениот систем кои се поврзани со одредени дефинирани услови и да демонстрира соодветно спротивставување (matching) (Otley, 1980, p. 413).

Во зависност од целта на истражувањето и расположливите податоци во досегашните емпириски истражувања, теоријата на зависни и независни варијабли се применува во различни статистички методи. Во досегашната литература најприменувани, според истражувањето на Gerdin & Greve (2008), се разлики на аритметички средини, биваријациона корелација, разлика во коефициентите на корелација (јачина), разлика во коефициентите на корелација (форма), коефициенти на линеарна регресија и разлика во коефициентите на линеарна регресија, иако во поново време сè повеќе се применува и умерена регресивна анализа (Hartmann & Moers, 1999).

3.1.1. Недостатоци на студиите за теоријата на зависни и независни варијабли

И покрај тоа што теоријата на зависни и независни варијабли е добро прифатена и примената во многу истражувања, сепак ѝ се припишуваат некои недостатоци. Недостатоците, пред сè, се однесуваат на тоа како е применувана теоријата, а не на нејзината теоретска заснованост и оправданост. За целите на ова истражување фокусот ќе биде ставен на одредени аспекти кои не биле земани предвид во досегашните студии, а кои несомнено заслужуваат посебно внимание со цел да се изврши конзистентна примена на теоријата на зависни и независни варијабли при детерминирање на системите за мерење на резултатите. Овие аспекти се однесуваат на ефикасноста на организациите, односно на системите за мерење на резултатите и изборот на соодветни варијабли вклучени во теоријата на зависни и независни варијабли. Така, досегашната литература поврзана со теоријата на зависни и независни варијабли истакнува дека постои потреба за испитување на организациската ефикасност како витален дел од дизајнирањето системи за мерење на резултатите. Во истражувањата базирани на теоријата на зависни и независни варијабли се испитуваат системите за мерење на резултатите како зависни варијабли со цел да се согледа усогласеноста помеѓу независните варијабли и системите за мерење на резултатите. На пример, некои истражувања (Hayes, 1977; Merchant, 1984; Simons, 1987) ја испитуваат ефикасноста на организациите, додека, пак, други (Kandawalla, 1972; Gordon & Miller, 1976; Watehouse & Tiessen, 1978) ја игнорираат ефикасноста на организациите и ја третираат како излезна варијабла. Притоа, зависноста на мерењето на „резултатите“ од ефикасноста на организациите подразбира и примена на различни методи.

Во традиционалното сметководство, ефикасноста на организациите се мери преку финансиски мерила (Simons, 1987). Американската асоцијација на сметководители од неодамна препорачува поголема употреба на нефинансиските мерила. Во последно време во повеќе теоретски и практични истражувања се препорачува мерењето на ефикасноста на организациите да биде базирана на финансиски и на нефинансиски мерила (Hoque & James, 2000). Во многу истражувања се објаснува дека не може да се поврзе подобрувањето на ефикасноста или резултатите на организациите со применувањето на

Влијанието на теоријата на зависни и независни варијабли во мерењето на резултатите

некој нов, посовремен метод за нивно мерење (Kandawalla, 1972; Gordon & Miller, 1976; Watehouse & Tiessen, 1978). Ваквите спротивставени мислења претставуваат главна критика на теоријата на зависни и независни варијабли и се резултат од неадекватно третирање на дизајнот на системите за мерење на резултатите и нејасно објаснување на врската помеѓу организациската ефикасност, ситуационите варијабли и системите за мерење на резултатите.

Основен проблем на кој се наидува при применување на теоријата на зависни и независни варијабли е дефинирањето и мерењето на независните варијабли. Многу од овие варијабли се теоретски концепти, како што се неизвесноста од окружувањето и деловната стратегија кои многу тешко би можеле да се измерат (Chenhall, 2003; Ittner & Larcker, 2001). При мерењето на варијаблите со цел да се добијат соодветни информации, најчесто применувани методи се методите по пат на прашалници (Charman, 1997). Ова е причината што од поодамна е препознаена потребата за развивање и подобрување на нови мерила кои се засновани на теоријата на зависни и независни варијабли (Otley & Pollanen, 2000). И покрај бројните недостатоци и проблеми при применувањето, теоријата на зависни и независни варијабли нашироко се применува во истражувањата поврзани со системите за мерење на резултатите.

3.1.2. Предности на теоријата на зависни и независни варијабли

Неспорен е фактот дека теоријата на зависни и независни варијабли е широко прифатена и применувана во рамките на бројни сметководствени истражувања и претставува општо прифатен пристап. Тоа, пред сè, се должи на предностите што ги има теоријата на зависни и независни варијабли. Така, на пример, теоријата на зависни и независни варијабли признава ситуациони разлики кои не се опфатени во други универзални пристапи (Miles & Snow, 1978). Предност ѝ се припишува и поради тоа што таа се базира на добро фундирана теоретска основа што, пак, овозможува формулирање и тестирање на модели и хипотези. Исто така, може да бидат користени и големи примероци, овозможувајќи голем број организации да бидат опфатени со цел да се добијат попрецизни и поверодостојни

Влијанието на теоријата на зависни и независни варијабли во мерењето на резултатите

резултати. Користењето квантитативни податоци кои се добиваат од истражувањата при примена на теоријата на зависни и независни варијабли овозможува да се изведат соодветни статистички анализи и техники.

Примената на теоријата на зависни и независни варијабли во истражувањата од областа на сметководството се објаснува од аспект на нејзината интуитивна примена и потребата за усогласување на конфликтни емпириски резултати добиени со примена на други теоретски модели (Мак, 1989). Некои автори како што се Otley и Pollanen (2000) предлагаат три начини кои претставуваат можност за идно подобрување на примената на теоријата на зависни и независни резултати. Според нив, најнапред треба да постои континуитет во пристапите базирани на традиционалната теорија на зависни и независни варијабли, како и повнимателно одредување и мерење на варијаблите. Понатаму, студиите базирани само на една организација треба да имаат за цел да го појаснат влијанието на различните сметководствени практики за мерење на резултатите во нивниот поширок контекст. На крај, подобрувањата на теоријата на зависни и независни варијабли, кои се однесуваат на новите практики за мерење на резултатите, треба да придонесат за подобрувања во системите на сметководството и системите за мерење на резултатите.

3.2. НЕЗАВИСНИ ВАРИЈАБЛИ ПРИМЕНЕТИ ВО ОВА ИСТРАЖУВАЊЕ

Доколку се има предвид дека нашето истражување, пред сè, се однесува на идентификување на главните проблеми што постојат кај системите за мерење на резултатите со цел да се развие интегриран модел на систем за мерење на резултатите, кој најдобро ќе одговори на потребите на една организација, неопходно е да бидат земени предвид независни варијабли кои влијаат на утврдувањето на дизајнот и ефикасноста на системите за мерење на резултатите. Независните варијабли би можеле да се дефинираат како определени ситуации или околности со кои се соочуваат организациите, а се однесуваат на екстерното окружување, технологијата, организациската структура,

Влијанието на теоријата на зависни и независни варијабли во мерењето на резултатите

стратегијата и др. (Fisher, 1995). Многу често во истражувањата се наведува дека ефикасноста на системите за мерење на резултатите зависи од нивниот дизајн кој треба да биде соодветен и прилагоден на окружувањето, големината, структурата, стратегијата, културата и технологијата (Otley, 1980; Chenhall, 2003). Така, на пример, Euske et. al. (1993) истакнуваат дека мерилата на резултатите претставуваат контекстуално дефиниран феномен и мерилата сами по себе може да имаат различни значења и влијанија во различни организации. Некои автори, како Ittner и Larcker (2001), пак, ја нагласуваат потребата за согледување на односите помеѓу нефинансиските мерила и независните варијабли. Тие, исто така, објаснуваат дека изборот на мерила на резултатите е функција на конкурентското окружување, стратегијата и организациската структура на претпријатијата. Исто така, и Maltz et. al. (2003) објаснуваат дека соодветниот сет мерила на резултатите ќе зависи од големината, технологијата, стратегијата, индустријата и окружувањето во кое дејствуваат претпријатијата. Според Waterhouse и Tiessen (1978), технологијата и окружувањето претставуваат значајни варијабли при дизајнирањето системи за мерење на резултатите, а истите, пак, понатаму влијаат и на организациската структура во претпријатијата, изборот на мерила и контролните системи. Во своите трудови Otley (1980) нагласува дека технологијата, окружувањето и организациската структура, како зависни варијабли, имаат влијание врз ефикасноста на сметководствените системи, па оттука и на резултатите, воопшто.

Во развојните трендови на теоријата на зависни и независни варијабли можат да се забележат два алтернативни приода. Има случаи кога се прават истражувања во кои не се настојува на експлицитно применување на рамката на теоријата на зависни и независни варијабли, туку резултатите се добиваат од студијата сама по себе или, пак, резултатите се интерпретираат во споредба со оние од други споредливи истражувања. Има случаи, пак, кога истражувањата започнуваат со теоријата на зависни и независни варијабли и експлицитно се настојува да се оцени влијанието на различни зависни фактори кои се под хипотеза, било на теоретски или, пак, на емпириски тестирања (Otley, 1980).

Во нашето истражување ќе бидат опишани независните варијабли и нивното влијание врз системите за мерење на резултатите. За таа цел ќе изготвиме прашалници во кои ќе има посебен дел за наведените варијабли и по пат на тестирање на хипотезите кои се

Влијанието на теоријата на зависни и независни варијабли во мерењето на резултатите

поставени ќе го објасниме влијанието на секоја независна варијабла. Притоа, за целите на ова истражување ќе бидат земени предвид неизвесноста од окружувањето и конкуренцијата како независни екстерни варијабли, како и деловната стратегија, организационата структура и големината на претпријатијата како независни интерни варијабли.

3.2.1. Деловна стратегија

Во економската литература се среќаваат различни дефиниции за поимот стратегија, од многу општи до многу конкретни, меѓутоа во истражувањата од областа на сметководството и системите за мерење на резултатите релевантно се зема поимањето за деловната конкурентска стратегија. Според Porter (1980), конкурентската стратегија се дефинира како заземање поволна конкурентска позиција во дејноста. Според него, претпријатијата може да развијат одржлива конкурентска предност преку примена на една од следниве стратегии:

1. **Стратегија на лидер во трошоците** – стратегија со која претпријатијата настојуваат да остварат најниски трошоци во рамките на индустријата во која дејствуваат по пат на економија на обем, контрола на трошоците, супериорна технологија итн.
2. **Стратегија на диференцирање** – стратегија со која претпријатијата сакаат да создадат производи или услуги кои од страна на потрошувачите ќе бидат препознаени како уникатни.
3. **Фокусирана стратегија** – стратегија која е фокусирана само на одреден сегмент од пазарот кој е запоставен од страна на конкуренцијата, а може да биде базирана и на најниски трошоци и на диференцијација.

Авторите Miles и Snow (1978) идентификуваат четири стратешки типови на организации имајќи го предвид степенот на промени во производите или услугите. Според нив, тоа се организации кои се идентификуваат како трагачи, бранители, аналитичари и реактори. Аналитичарите, пак, овие автори ги нарекуваат хибридна форма на стратегија во која се

Влијанието на теоријата на зависни и независни варијабли во мерењето на резултатите

манифестираат атрибутите и на трагачите и на бранителите. Организациите-трагачи се карактеризираат со постојано барање и истражување нови производи, ширење на пазарот, задоволување на потребите на потрошувачите, истражување, развој и слично. Овие организации најчесто се нарекуваат креатори на иновации на пазарот. Организациите-бранители не се толку динамични и се фокусираат во подрачја на стабилни производи, ограничено производство и мала диверзифицираност. Организациите-аналитичари имаат карактеристики и на трагачи и на бранители. Организациите реактори не следат никаква одредена стратегија. Врз оваа типологија на организации, Simons (1987) извршил истражување со цел да го испита односот помеѓу деловната стратегија и сметководствените контролни системи. Неговиот заклучок е дека трагачите поттикнуваат индивидуална креативност и иновации, додека бранителите претежно се потпираат на формални сметководствени процедури, посебно оние кои се однесуваат на контрола на трошоците. Тој, исто така, дошол до заклучок дека трагачите многу повеќе внимание посветуваат на предвидување податоци во контролните системи, на поставување тесни таргети и поинтензивно користење на финансиските контроли, за разлика од бранителите кои не ги користат многу интензивно, не прават многу промени во контролните системи и исплаќаат бонуси за остварените планирани цели. Овие заклучоци се спротивни на објаснувањата на Miles и Snow (1978) кои подвлекуваат дека бранителите главно се потпираат на контрола на трошоците, додека трагачите користат посубјективни мерила на резултатите. Блиску до овие ставови се и мислењата на Ittner et. al. (1997) кои дошле до заклучок дека релативната важност што им се придава на нефинансиските мерила е поголема кај трагачите отколку кај бранителите. Исто така, Anderson и Lanen (1999) во нивното истражување дошле до заклучок дека трагачите многу повеќе се фокусирани на мерила на резултатите од типот на задоволство на потрошувачите, пазарно учество и резултатите на конкуренцијата, за разлика од бранителите. Од досега изнесеното лесно може да се заклучи дека деловната стратегија е прифатена како значајна независна варијабла во литературата за теоријата на зависни и независни варијабли (Chenhall, 2003), па оттука и заклучокот дека системите за мерење на резултатите треба да бидат дизајнирани во согласност со деловната стратегија на организациите, односно дека изборот на мерилата на резултатите ќе зависи од стратегијата на организациите (Abernethy & Lillis, 1995).

Влијанието на теоријата на зависни и независни варијабли во мерењето на резултатите

Во нашето истражување фокусот ќе го ставиме на тоа дали и како деловната стратегија влијае врз подобрувањето на системите за мерење на резултатите и на резултатите од претпријатијата во целина. Токму врз основа на ова е развиена и првата хипотеза во нашето истражување:

X1: *Деловната стратегија на организациите влијае врз имплементирањето на системите за мерење на резултатите.*

3.2.2. Организациска структура

Кога се дефинира поимот 'организациска структура' најчесто се мисли на тоа дека организациската структура се однесува на формалната спецификација на различни работни задачи на вработените во една организација со цел да се добие уверување дека задачите и активностите во организацијата соодветно се извршуваат. Во поново време посебно значење се придава на организациската структура како фактор кој влијае врз стратегијата на фирмата отколку на стратегијата како варијабла која треба да ја утврди организациската структура на една фирма (Pertusa-Ortega, et al., 2010). Меѓутоа, не може да не се има предвид фактот дека организациската структура влијае врз ефикасноста на работењето, мотивираноста на вработените, тековите на информации и контролните системи и врз идниот успех на организациите. Во литературата од областа на организациските науки се одбележуваат некои позначајни поимања на организациската структура, коишто се во контекст на нашето истражување. Така, на пример, авторите Lawrence и Lorsch (1967 цитирано во (Chenhall, 2003)) организациската структура ја дефинираат како начин на кој организацијата се диференцира и интегрира. Притоа, диференцијацијата се однесува на децентрализација на авторитетите, додека интеграцијата се однесува на оперативните правила и процедури на работа (Chenhall, 2003).

Посебно заслужува да се одбележи мислењето на Burns и Stalker (1961, цитирано во (Chenhall, 2003)) дека организациската структура треба секогаш да се разгледува од аспект на механички и органски пристапи. Според нив, механичката структура е структурирана, а

Влијанието на теоријата на зависни и независни варијабли во мерењето на резултатите

однесувањето е стандардизирано и засновано на стабилни услови, додека, пак, органската форма се карактеризира со неформални работни односи и е соодветна за променливи услови. Главните карактеристики на овие два пристапа, Daft (2010) ги сумира како што е прикажано во Табела 3.1.

Кај повеќе автори е општ заклучокот дека организациите кои се карактеризираат со механичка структура повеќе се фокусирани на финансиски мерила, додека организациите кои се карактеризираат со органска структура повеќе користат избалансиран сет мерила на резултатите (Pedersen & Sudzina, 2012).

Во истражувањата посветени на утврдување на корелацијата помеѓу организациската структура и применувањето современи системи за мерење на резултатите, се подвлекува дека организациите со органска структура имаат поголема корист од

Механички	Органски
1. Задачите се расчленети на специјализирани, засебни делови	1. Вработените придонесуваат кон општите задачи на секторот
2. Задачите ригидно се дефинирани	2. Задачите се прилагодени и редефинирани преку тимска работа на вработените
3. Постои стриктна хиерархија на авторитет и контрола и има многу правила	3. Има помалку хиерархија на авторитет и контрола и има помалку правила
4. Знаењето и контролата на задачите се централизираны кај врвниот менаџмент	4. Знаењето и контролата на задачите се лоцирани каде било во организацијата
5. Комуникацијата е вертикална	5. Комуникацијата е хоризонтална

Табела 3.1. Механички и органски форми на организации

Извор: (Daft, 2010)

примената на современи системи за мерење на резултатите (Pedersen & Sudzina, 2012). Бројни истражувања се посветени на согледување на влијанието на поврзаноста на организациската структура со мерилата на резултатите (Ittner & Larcker, 2001). Ако се има предвид дека организациската структура има големо влијание врз ефикасноста во работењето, мотивацијата на вработените, контролните системи и информациските текови (Chenhall, 2003), тоа значи дека организациската структура како варијабла е многу значајна во теоријата на зависни и независни варијабли. Ова упатува на заклучок дека

Влијанието на теоријата на зависни и независни варијабли во мерењето на резултатите

организациската структура е значајна варијабла во окружувањето кое има свое влијание како врз дизајнирањето на системите за мерење на резултатите, така и врз крајните резултати од работењето. Врз основа на нашите сознанија од истражувањата посветени на организациската структура и нејзиното влијание врз системите за мерење на резултатите, останува да си поставиме како задача да истражиме како современите организациски структури на организациите во Република Македонија влијаат врз дизајнирањето на современи интегрирани системи за мерење на резултатите. За оваа цел ја поставивме и хипотезата:

X2: *Организациската структура на организациите влијае врз имплементирањето на системите за мерење на резултатите.*

3.2.3. Очекувана неизвесност во окружувањето

Окружувањето ги подразбира сите екстерни фактори врз кои организациите не можат да влијаат. Тие имаат крупно влијание и врз организациските делови на претпријатијата (Daft, 2010). Очекуваната неизвесност, пак, значи дека при носењето деловни одлуки менаџментот ги нема на располагање сите потребни информации за влијанието на факторите од окружувањето (Daft, 2010). Според Daft (2010), очекуваната неизвесност од окружувањето се состои од две главни димензии (Табела 3.2.), стабилна-нестабилна димензија и едноставна-комплексна димензија. Стабилната-нестабилна димензија се однесува на тоа дали елементите во окружувањето се динамични, додека едноставно-комплексната димензија се однесува на хетерогеноста или бројот на различни екстерни елементи релевантни за една организација.

Неизвесноста од окружувањето претставува значајна независна варијабла при дизајнирањето на системите за мерење на резултатите (Chenhall & Morries, 1986). Во истражувањата се подвлекува дека финансиските мерила на резултатите сами по себе не се адекватни за мерење на резултатите особено при зголемена неизвесност во окружувањето (Govindarajan, 1984), и дека при зголемена неизвесност од окружувањето организациите треба да применуваат посубјективни пристапи. Исто така, се подвлекува

Промени во окружувањето	Стабилни	Едноставна + стабилна = мала неизвесност	Комплексна + стабилна = мала-умерена неизвесност
		1. Мал број екстерни елементи, елементите се слични 2. Елементите остануваат исти или бавно се менуваат	1. Голем број екстерни елементи, елементите не се слични 2. Елементите остануваат исти или бавно се менуваат
	Нестабилни	Едноставна + нестабилна = голема-умерена неизвесност	Комплексна + нестабилна = голема неизвесност
		1. Мал број екстерни елементи, елементите се слични 2. Елементите често и непредвидливо се менуваат	1. Голем број екстерни елементи, елементите не се слични 2. Елементите често и непредвидливо се менуваат
		Едноставна	Комплексна
Комплексност на окружувањето			

Табела 3.2. Рамка за оценување на неизвесноста од окружувањето

Извор: (Daft, 2010)

дека неизвесноста од окружувањето бара пообемни, навремени, интегрирани и агрегирани информации и дека вклучувањето на неизвесноста во сметководството на менаџментот, како значајна независна варијабла, води кон развивање современи системи за мерење на резултатите (Gul & Chia, 1994; Gordon & Narayanan, 1984). Доколку се има предвид дека неизвесностите од окружувањето се квантифицираат, по правило, со нефинансиски мерила, во современите сметководствени системи им се придава посебно значење, па оттука произлегуваат и препораките од бројни автори (Chenhall & Morries, 1986; Gul & Chia, 1994; Chenhall, 2003; Drury, 2004) да се користат посовремени системи за мерење на резултатите кои вклучуваат и финансиски и нефинансиски мерила (Pedersen & Sudzina, 2012).

Резултати од истражувањата упатуваат на заклучок дека неизвесноста од окружувањето може само индиректно да влијае врз системите за мерење на резултатите преку деловната стратегија (бидејќи деловната стратегија е одредена и од окружувањето) (Garengo & Bititci, 2007). Ние овие мислења во нашето истражување ќе ги провериме преку влијанието на неизвесноста од окружувањето врз развивањето современи интегрирани системи за мерење на резултатите во организациите во Република Македонија преку следната хипотеза:

Влијанието на теоријата на зависни и независни варијабли во мерењето на резултатите

X3: Неизвесноста од окружувањето влијае врз имплементирањето на системите за мерење на резултатите.

3.2.4. Пазарна ориентираност и конкуренција

Филозофијата на пазарна ориентација се заснова на претпоставката дека сите активности во рамките на една организација треба да бидат фокусирани на задоволување на потребите на купувачите (Jaworski & Kohli, 1993). Степенот на конкуренција, како еден аспект од пазарната ориентираност, претставува, исто така, значајна независна варијабла која има свое влијание при развивањето и ефикасноста на современите интегрирани системи за мерење на резултатите. Така, според Khandawalla (1972), колку е поголема конкуренцијата, толку е поголема потребата за контрола на трошоците и проверка дали активностите се одвиваат според очекуваното. Исто така, од степенот на конкурентноста зависи и дали организациите ќе применуваат како финансиски така и нефинансиски мерила (Hoque, et al., 2001). Многу автори (Otley, 1999; Ittner & Larcker, 1998a) истакнуваат дека неопходна е заедничка примена и на финансиски и на нефинансиски мерила со цел да се оценуваат финансиските резултати на организациите, но да се оценуваат и задоволството на потрошувачите, иновациите и квалитетот на производите. Во нашето истражување одиме чекор напред со цел да го согледаме влијанието на конкуренцијата врз развивањето и ефикасноста на системите за мерење на резултатите во организациите во Република Македонија:

X4: Конкуренцијата влијае врз имплементирањето на системите за мерење на резултатите.

3.2.5. Големина на организациите

Во теоријата на зависни и независни варијабли се претпоставува дека и големината на организациите може да биде независна варијабла која влијае врз развивањето и

Влијанието на теоријата на зависни и независни варијабли во мерењето на резултатите

ефикасноста на системите за мерење на резултатите. Кога се поставува прашањето како треба да се мери големината на организациите, најчесто се вели дека тоа се прави преку мерење на добивката, обемот на продажба, средствата и вработените (Chenhall, 2003). Во истражувањата се наведува дека – како што се зголемуваат претпријатијата, така треба да се развиваат и пософистицирани системи за мерење на резултатите (Kandawalla, 1972; Merchant, 1984; Ezzamel, 1990; Hoque & James, 2000). Ќе заклучиме дека, како и претходно елаборираните независни варијабли, така и големината на организациите има одредено влијание врз изборот и примената на системите за мерење на резултатите, што е тестирано преку следната хипотеза:

X5: Големината на организациите има влијание врз имплементирањето на системите за мерење на резултатите.

3.2.6. Анализа на влијанието на независните варијабли врз системите за мерење на резултатите во организациите во Република Македонија

Следејќи ги практиките во истражувањата за анализа на независните варијабли од теоријата на зависни и независни варијабли и нивното влијание врз зависната варијабла, која во нашиот труд претставува системот за мерење на резултатите, во ова истражување е применета χ^2 анализа и корелациона анализа со цел да се утврди нивната меѓузависност.

Од спроведената χ^2 анализа (Табела 3.3) може да заклучиме дека процентот од продажбите потрошен за трошоци за истражување и развој има влијание врз имплементирањето на систем за мерење на резултатите (на ниво на статистичка значајност $\alpha = 0,1$). Оттука и логичниот заклучок дека организациите кои имаат дефинирано стратегија која е посветена на вложување во истражување и развој имаат повеќе успех во имплементирањето систем за мерење на резултатите отколку останатите организации.

Понатаму, во однос на неизвесноста од окружувањето, организациите кои се соочени со помала неизвесност на побарувачката на пазарот (на ниво на статистичка значајност $\alpha = 0,05$), достапноста на суровините (на ниво на статистичка значајност $\alpha = 0,1$) и цените на производите (на ниво на статистичка значајност $\alpha = 0,1$) имаат поголем успех во

Влијанието на теоријата на зависни и независни варијабли во мерењето на резултатите

имплементирањето на систем за мерење на резултатите. Организациите кои како многу понеизвесни фактори ги имаат оценето оние фактори врз кои немаат никакво влијание (како што се активности на конкуренцијата, цената на суровините, законската регулатива, вкусните на купувачите и политичките и економските ограничувања) истите немаат значајно влијание врз примената на системите за мерење на резултатите.

Од аспект на организациската структура, преку χ^2 анализата може да се заклучи дека организациите кои имаат организациска структура во која на највисоко ниво се носат одлуки поврзани со капитално планирање и долгорочни стратешки одлуки (на ниво на значајност од $\alpha = 0,1$) имаат поголем успех од организациите кај кои овие одлуки ги носи менаџментот на пониско ниво.

Резултатите од истражувањето не дадоа никаква поврзаност со варијаблите кои се однесуваат на конкуренцијата и големината на претпријатијата врз имплементирањето на системите за мерење на резултатите.

Со спроведената корелациона анализа (Табела 3.4.) може да се заклучи дека само стратегијата и организациската структура (на ниво на значајност $\alpha = 0,1$) како независни варијабли имаат влијание врз имплементирањето на системите за мерење на резултатите. Неизвесноста од окружувањето на агрегатно ниво нема влијание врз имплементирањето на системите за мерење на резултатите, иако од χ^2 анализата можеше да се види дека има и фактори кои влијаат врз имплементирањето на системите за мерење на резултатите.

Резултатите од истражувањето во врска со влијанието на независните варијабли врз системот за мерење на резултатите како зависна варијабла може да се објаснат и со сознанијата од спроведените интервјуа во организациите кои беа предмет на изработка на студија на случај. Сите три организации, без исклучок, наведоа дека имплементирањето и изборот на систем за мерење на резултатите се должи на нивните матични организации кои се странски организации. Тие, всушност, имплементираат систем за мерење на резултатите кој е имплементиран и во матичната организација и во временска рамка кога тие ќе го побараат од нив, без анализа на факторите и условите во кои дејствуваат домашните организации.

Влијанието на теоријата на зависни и независни варијабли во мерењето на резултатите

Според погоре изнесеното, можеме да заклучиме дека ги прифаќаме првата и втората хипотеза дека стратегијата и организациската структура влијаат на имплементирањето на систем за мерење на резултатите, а третата, четвртата и петтата хипотеза се отфрлаат. Со ова само се надополнува нашето сознание од спроведените интервјуа дека организациите имплементираат систем за мерење на резултатите по барање на странските инвеститори, односно странската матична организација, која може да изврши одредено прилагодување на системот за мерење на резултатите во однос на стратегијата и организациската структура, а целосно ги запоставува конкуренцијата и неизвесноста од окружувањето како независни варијабли врз системот за мерење на резултатите.

РЕЗИМЕ

Во овој дел од трудот го одбележавме значењето што го има теоријата на зависни и независни варијабли во сметководството и системите за мерење на резултатите. Притоа, се задржавме на најзначајните независни варијабли кои би можеле да имаат влијание врз изборот и дизајнирањето на ефикасен интегриран систем за мерење на резултатите. Во теоријата на зависни и независни варијабли се поаѓа на претпоставката дека не постои универзално применлив сметководствен систем во сите организации и под исти услови (Otley, 1980). Теоријата на зависни и независни варијабли многу одамна се користи во истражувања од областа на сметководството на менаџментот со цел да се испита нејзиното влијание врз методите што се применуваат во организациите.

Влијанието на теоријата на зависни и независни варијабли во мерењето на резултатите

 χ^2 Анализа

СТРАТЕГИЈА	Вредност	df	Значајност
Предности во однос на конкуренцијата во рамките на:			
Продажна цена	7,916	6	0,24430581
% од продажбите потрошен на трошоци за маркетинг	5,587	5	0,348467879
% од продажбите потрошен на трошоци за истражување и развој	10,405	5	0,06452926
Квалитет на производот	2,588	5	0,763257453
Имиџ на брендот	3,231	4	0,519957659
Карактеристики на производот	3,728	5	0,5892016
Следбеници или водачи	1,492	4	0,828114997
ОКРУЖУВАЊЕ	Вредност	df	Значајност
Предвидливост или непредвидливост на:			
Активности на конкуренцијата	3,66	4	0,454003506
Побарувачката на пазарот	11,961	5	0,035319615
Достапност на сировини/ресурси	9,889	5	0,078432198
Цена на сировини/ресурси	2,8	6	0,833532162
Законска регулатива	3,125	6	0,792966382
Цени на производите	7,617	5	0,078626886
Вкусови и преференции на купувачи	4,91	6	0,555400308
Политички и економски ограничувања	7,247	5	0,202917097
ОРГАНИЗАЦИСКА СТРУКТУРА	Вредност	df	Значајност
Начин на организираност за да се обезбеди компатибилност во одлуките донесени во други одделенија:			
Работни групи	4,776	6	0,572814568
Повремени работни тела	4,329	6	0,632232803
Службеници	3,474	5	0,62737323
Менаџментот	3,489	6	0,74540713
Одлуки на највисоко ниво за:			
Производите или услугите	3,276	3	0,35101355
Капитално планирање	4,454	2	0,100156542
Долгорочни стратегии	6,435	3	0,092279822
КОНКУРЕНЦИЈА	Вредност	df	Значајност
Високо ниво на конкуренција за производите	4,581	5	0,46907155
Високо ниво на конкуренција за новите производи	3,792	6	0,704785918
Високо ниво на конкуренција од аспект на маркетинг и дистрибуција	6,367	6	0,383399628
Високо ниво на конкуренција за стекнување пазарно учество	3,92	6	0,687541014
Однесувањето на конкуренцијата е закана за организацијата	2,847	6	0,827732384
ГОЛЕМИНА	Вредност	df	Значајност
Број на вработени	2,955	5	0,70696992

Табела 3.3. χ^2 анализа на влијанието на независните варијабли врз системите за мерење на резултатите

Корелација

		СМР	Стратегија	Окружување	Организациска структура	Конкуренција	Големина
Pearson Корелација	СМР	1,000	,260	,025	,249	,222	,087
	Стратегија	,260	1,000	,134	,186	,177	-,313
	Окружување	,025	,134	1,000	,178	,093	-,147
	Организациска структура	,249	,186	,178	1,000	-,016	-,198
	Конкуренција	,222	,177	,093	-,016	1,000	-,164
	Големина	,087	-,313	-,147	-,198	-,164	1,000
Sig. (1- tailed)	smr2	.	,072	,444	,081	,108	,315
	Smean	,072	.	,228	,150	,163	,038
	OKmean	,444	,228	.	,161	,304	,208
	OSmean	,081	,150	,161	.	,465	,135
	KONmean	,108	,163	,304	,465	.	,181
	Вработени	,315	,038	,208	,135	,181	.

Табела 3.4. Корелациона анализа помеѓу системите за мерење на резултатите и независните варијабли

КОРИСТЕНА ЛИТЕРАТУРА:

1. Abernethy, M. & Lillis, A., 1995. The impact of manufacturing flexibility on management control system design. *Accounting, Organizations and Society*, 20(4), pp. 241-258.
2. Anderson, S. & Lanen, W., 1999. Economic transition, strategy and the evolution of management accounting practices: The case of India. *Accounting, Organizations and Society*, 24(5-6), pp. 379-412.
3. Cadez, S. & Guilding, C., 2008. An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, Том 33, pp. 836-863.
4. Chapman, C., 1997. Reflections of a contingent view of accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), pp. 189-205.
5. Chenhall, R., 2003. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2/3), pp. 127-168.
6. Chenhall, R. & Morries, D., 1986. The impact of structure, environment and interdependence on perceived usefulness of management accounting systems. *The accounting review*, 61(1), pp. 16-35.
7. Daft, R. L., 2010. *Organization Theory and Design*. 10th Edition yp. Mason(OH): Sought-Western Cengage Learning.
8. Davis, S. & Albright, T., 2004. An investigation of the effect of balanced scorecard implementation on financial performance. *Management Accounting Research*, 15(2), pp. 135-153.
9. Drury, C., 2004. *Management and Cost Accounting*. London: Thomson.
10. Euske, K., Lebas, M. & McNair, C., 1993. Performance management in an international setting. *Management Accounting Research*, 4(4), pp. 275-299.
11. Ezzamel, M., 1990. The impact of environmental uncertainty, managerial autonomy and size on budget characteristics. *Management Accounting Research*, 1(2), pp. 181-197.
12. Fisher, J., 1992. Use of nonfinancial performance measures. *Journal of Cost Management*, 6(Spring), pp. 31-38.

13. Fisher, J., 1995. Contingency-based research on management control systems: Categorization by level of complexity. *Journal of Accounting Literature*, Том 14, pp. 24-53.
14. Franco-Santos, M. & Bourne, M., 2005. An examination of the literature relating to issues affecting how companies manage through measures. *Production, Planning & Control*, 16(2), pp. 114-124.
15. Garengo, P. & Bititci, U., 2007. Towards a contingency approach to performance measurement: An empirical study in Scottish SMEs. *International Journal of Operations and Production Management*, 27(8), pp. 802-825.
16. Gerdin, J., 2005. Management accounting system design in manufacturing departments: an empirical investigation using a multiple contingencies approach. *Accounting, Organizations and Society*, Том 30, pp. 99-126.
17. Gerdin, J. & Greve, J., 2004. Forms of contingency fit in management accounting research - a critical review. *Accounting, Organizations and Society*, Issue 29, pp. 303-326.
18. Gerdin, J. & Greve, J., 2008. The appropriateness of statistical methods for testing contingency hypotheses in management accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, Том 33, pp. 995-1009.
19. Gordon, L. & Miller, D., 1976. A contingency framework for the design of accounting information systems. *Accounting, Organizations and Society*, 1(1), pp. 59-69.
20. Gordon, L. & Narayanan, V., 1984. Management accounting systems, perceived environment uncertainty and organizational structure: An empirical investigation. *Accounting, Organizations and Society*, 9(1), pp. 33-47.
21. Govindarajan, V., 1984. Appropriateness of accounting data in performance evaluation: an empirical examination of environmental uncertainty as an intervening variable. *Accounting, Organizations and Society*, 9(2), pp. 125-135.
22. Gul, F. A. & Chia, Y. M., 1994. The effects of management accounting systems, perceived environmental uncertainty and decentralization on managerial performance: a test of three-way interaction. *Accounting, Organizations and Society*, Том 19, pp. 413-426.
23. Haldma, T. & Laats, K., 2002. Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies. *Management Accounting Research*, Том 13, pp. 379-400.

24. Hayes, D., 1977. The contingency theory of managerial accounting. *The accounting review*, 52(1), pp. 22-39.
25. Henri, J.-F., 2006. Management control systems and strategy: A resource-based view. *Accounting, Organizations and Society*, Том 31, pp. 529-558.
26. Henri, J.-F., 2006. Organizational culture and performance measurement systems. *Accounting, Organizations and Society*, 31(1), pp. 77-103.
27. Hoque, Z. & James, W., 2000. Linking balanced scorecard measures to size and market factors: Impact on organizational performance. *Journal of Management Accounting Research*, Том 12, pp. 1-17.
28. Hoque, Z., Mia, L. & Alam, M., 2001. Market competition, computer-aided manufacturing and use of multiple performance measures: An empirical study. *British Accounting Review*, 33(1), pp. 23-45.
29. Hartmann, F. G. H. & Moers, F., 1999. Testing contingency hypotheses in budgetary research: an evaluation of the use of moderated regression analysis. *Accounting, Organizations and Society*, Том 24, pp. 291-315.
30. Ittner, C. D. & Larcker, D. F., 1998a. Innovations in Performance Measurement: Trends and Research Implications. *Journal of Management Accounting Research*, Issue 10, pp. 205-238.
31. Ittner, C. & Larcker, D., 2001. Assessing empirical research in management accounting: A value-based management perspective. *Journal of Accounting and Economics*, 32(1/3), pp. 348-410.
32. Ittner, C., Larcker, D. & Rajan, M., 1997. The choice of performance measures in annual bonus contracts. *The Accounting Review*, 72(2), pp. 231-255.
33. Jaworski, B. F. & Kohli, A. K., 1993. Market orientation: Antecedents and consequences. *Journal of Marketing*, Том 57, pp. 53-70.
34. Kandawalla, P., 1972. The effects of different types of competitions on the use of management controls. *Journal of Accounting Research*, 10(2), pp. 275-285.
35. Mak, Y., 1989. Contingency fit, internal consistency and financial performance. *Journal of Business Finance and Accounting*, 16(2), pp. 273-300.
36. Maltz, A. C., Shenhar, A. J. & Reilly, R. R., 2003. Beyond the balanced scorecard: Refining the search for organizational success measures. *Long Range Planning*, Том 36, pp. 187-204.

37. Medori, D. & Steeple, D., 2000. A framework for auditing and enhancing performance measurement systems. *International Journal of Operations and Production Management*, 20(5), pp. 520-533.
38. Merchant, K., 1984. Influences on departmental budgeting: An empirical examination of a contingency model. *Accounting, Organizations and Society*, 9(3/4), pp. 291-307.
39. Miles, R. & Snow, C., 1978. *Organizational strategy, structure and processes*. New York: McGraw-Hill.
40. Otley, D., 1980. The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, 5(4), pp. 413-428.
41. Otley, D., 1999. Performance management: a framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, Issue 10, pp. 363-382.
42. Otley, D. & Pollanen, R., 2000. Budgetary criteria in performance evaluation: A critical appraisal using new evidence. *Accounting, Organizations and Society*, 25(4-5), pp. 483-496.
43. Pedersen, E. R. G. & Sudzina, F., 2012. Which firms use measures? Internal and external factors shaping the adoption of performance measurement systems in Danish firms. *International Journal of Operations and Production Management*, 32(1), pp. 4-27.
44. Pertusa-Ortega, E. M., Molina-Azorin, J. F. & Claver-Cortes, E., 2010. Competitive strategy, structure and firm performance: a comparison of the resource-based view and the contingency approach. *Management Decision*, 48(8), pp. 1282-1303.
45. Porter, M., 1980. *Competitive Strategy Techniques for Analysing Industries and Competitors*. New York: Free Press.
46. Simons, R., 1987. Accounting control systems and business strategy: An empirical analysis. *Accounting, Organizations and Society*, 12(4), pp. 357-374.
47. Waggoner, D., Neely, A. & Kennerley, M., 1999. The forces that shape organizational performance measurement systems: an interdisciplinary review. *International journal of Production Economics*, 60/61(3), pp. 53-60.
48. Watehouse, J. & Tiessen, P., 1978. A contingency framework for management accounting systems research. *Accounting, Organizations and Society*, 3(1), pp. 65-76.

**Концепти и
проблеми на
современите
системи за
мерење на
резултатите
од работењето**

4

4.1. РАЗВОЈНИ ТРЕНДОВИ НА СИСТЕМИТЕ ЗА МЕРЕЊЕ НА РЕЗУЛТАТИТЕ ОД РАБОТЕЊЕТО

Во литературата се одбележува дека мерењето на резултатите започнало во осумдесеттите години на деветнаесеттиот век. Станува збор за запознавање со сметководството на трошоците со цел да им се излезе во пресрет на менаџерите во вреднување на релевантните трошоци во работењето (Ghalayini & Noble, 1996; Johnson & Kaplan, 1987). Првите финансиски мерила, пак, започнале да се користат во раните години на минатиот век од страна на DuPont и General Motors (Neely & Bourne, 2000; Johnson & Kaplan, 1987). Првото мерило кое било користено во Pond Powder Company, а подоцна и во General Motors, било приносот од инвестиции. Фирмите пред 1900 година, кои имале само по една активност, ја оценувале само нето-заработувачката во однос на трошоците на работењето, а не во однос на вкупните вложувања во средства. Менаџментот во овој период, всушност, се интересирал само за контрола на трошоците и зголемување на ефикасноста на нивната активност и не пројавувале потреба за мерење на приносот од инвестиции. За разлика од нив, менаџментот во Du Pond Powder Company, покрај тоа што посветувал внимание на контролирањето на секојдневните оперативни трошоци, забележале дека производот произведен на евтина земја кога би се продал и за само 10 проценти над неговата цена на чинење би остварил повисока стапка на принос од производ кој е продаден за двојно повисока цена од цената на чинење, но произведен на скапа земја. Според нив, вистинскиот показател за успешното работење е стапката на принос од инвестициите во работењето, а не остварената добивка во однос на трошоците (Johnson & Kaplan, 1987, p. 68).

Мерењето на резултатите базирано само преку мал број финансиски мерила било применувано ширум светот и многу малку еволуирало во следните 80-тина години (Neely & Bourne, 2000).

Некои автори (Ghalayini & Noble, 1996) развојот на мерењето на резултатите го делат на две фази: првата е до 1980 година, кога приматот бил ставен на финансиските показатели

обезбедени од страна на сметководствениот систем и втората фаза, по 1980 година, кога поради промените на глобалниот пазар, се јавува потреба за користење на покомплексен и попрецизен начин на мерење на резултатите кој ги вклучува и финансиските и нефинансиските мерила. Последнава фаза, поради значењето за мерењето на резултатите, како и поради значајноста на настанатите промени во овој сегмент, некои автори ја нарекуваат и револуција во мерењето на резултатите (Neely, 1999).

Во раните 1980-ти години почна да се потврдува сознанието дека финансиското известување не може и понатаму да биде соодветна основа за управување со зголемениот број активности. Така, кога американските организации почнуваат да ја губат конкурентската предност на глобалниот пазар, почнуваат да нудат производи со повисок квалитет, а и со пониски трошоци. Почнуваат да имплементираат нови технологии и филозофии во производствениот менаџмент како што се производство интегрирано со компјутери, флексибилни производствени системи, системот точно навреме, оптимизирана производствена технологија и управување со целосен квалитет. Воведувањето на новите производствени системи само по себе ги исфрли на површина бројните недостатоци на традиционалните мерила за мерење на резултатите и ја инаугурираше потребата од развивање нови системи за мерење на резултатите (Ghalayini & Noble, 1996).

Така, во 1980-тите години „продуктивноста“ е заменета со „резултати“, бидејќи критериумите од парадигмата за продуктивност не можеле да ги задоволат различните стејкхолдери. Во овој период во бројни научни студии се укажува на недостатоците на распространетите системи за мерење на резултатите, посебно оние базирани само на финансиски мерила (Johnson & Kaplan, 1987) (Kaplan & Norton, 1992, p. 71) (Dixon, et al., 1990). Со традиционалните финансиски мерила се обезбедуваат мал број показатели за резултатите, тие охрабруваат краткорочност (вложување усилби за постигнување добри резултати само на краток рок) и, пред сè, се интерно фокусирани, не водејќи сметка за конкуренцијата и купувачите (Kaplan & Norton, 1992) (Neely, et al., 1995). Најчесто организациите го мерат само она што е лесно да се измери (Kennerly & Neely, 2003). Меѓутоа, новите производствени системи и, воопшто, факторите на окружувањето во овој период ја инаугурираат потребата за нови мерила, како што се: вредноста на акционерите,

Концепти и проблеми на современите системи за мерење на резултатите од работењето

економската добивка, задоволството на купувачите, задоволството на вработените, резултатите на интерните операции, интелектуалниот капитал и нематеријалните средства (Neely & Bourne, 2000).

Во доцните 1990-ти години посебно внимание се посветува на рамките за мерење на резултатите, како што е рамката на урамнотежени перспективи и призмата на резултати. Менаџментот е заинтересиран за развивање целосни и интегрирани, а не делумни системи за мерење на резултатите. Менаџментот сè почесто го поставува прашањето „Како ќе бидеме сигурни дека имаме избрано балансиран и интегриран сет мерила?“ (Neely & Bourne, 2000). Целта на новите интегрирани системи за мерење на резултатите е да поттикне проактивно менаџирање, наместо реактивно (Bititci, 1994). Во литературата посебно се подвлекуваат факторите што имаат влијаено врз еволуцијата на мерењето на резултатите. Kennerley и Neely (2002, p. 1227) сите фактори ги групираат во две групи. Првата група ја сочинуваат причинителите, односно носителите на промените, а втората група ја сочинуваат бариерите кон промените. Овие фактори се прикажани на следната слика:



Слика 4.1. Сумирање на факторите кои влијаат врз еволуцијата на системите за мерење на резултатите

Извор: Kennerley & Neely, 2002, Стр. 1227

Новата ера во мерењето на резултатите започнува во почетокот на новиот милениум, а некои автори (Bourne, et al., 2003) ја нарекуваат корпоративно мерење на резултатите. Методологијата на корпоративното мерење на резултатите се разликува од претходните

Концепти и проблеми на современите системи за мерење на резултатите од работењето

методологии на мерење на резултатите од повеќе аспекти, како што се: фокусот, димензиите, причинителите, целите и посакуваните користи. Од аспект на овие фактори, традиционалното мерење на резултатите еволуира во модел на урамнотезени перспективи, а потоа и во модел на корпоративно мерење на резултатите. Овој процес е сумиран во Табела 4.1.

Промени во	Традиционално мерење на резултатите	Урамнотезено мерење на резултатите	Корпоративно мерење на резултатите
Фокус	Интерен	Интерен и екстерен	Фокусирано на потребите на стејкхолдерите
Димензии	Единечна димензија	Мултидимензионално	Помала фокусираност на димензиите и поголема нагласеност на претпоставките и врските помеѓу димензиите
Причинители	Трошоци	Иновации и учење	Подобрување на процесите преку развивање на круцијалните ресурси
Цели	Финансиски	Финансиски и нефинансиски	Компаративни – екстерни и против конкуренцијата
Посакувани користи	Контрола на трошоците	Стратегиски ориентирано	Одржливо подобрување на резултатите преку подобрување на деловните процеси

Табела 4.1. Промени во мерењето на резултатите (Bourne, et al., 2003)

Во овој период, според Henri (2003) „во сметководствената литература се одбележува дека мерењето на резултатите еволуирало процес на планирање и контрола што се потпира на финансиски информации (кибернетски поглед) до независен процес што се користи како сигнално средство и средство за учење за стратегиски цели базирано на повеќекратни нефинансиски мерила (холистички поглед)“.

По краткото елаборирање на еволуцијата и фазите на развивање на системите за мерење, во понатамошниот текст кој произлегува од нашето истражување правиме обид да предложиме дизајнирање на систем кој ќе биде доволно флексибилен, да одговори на динамичката природа на општеството и систем на мерење на резултатите кој ќе биде интегриран и ќе биде во функција на контрола, наградување и известување во организациите, а со цел да им овозможи на организациите поефикасно работење.

4.2. ПОТРЕБА ОД ПРИМЕНА НА РАЗЛИЧНИ МЕРИЛА И КОНЦЕПТИ ЗА МЕРЕЊЕ НА РЕЗУЛТАТИТЕ ОД РАБОТЕЊЕТО

Во современи услови на работење, мерењето на резултатите од работењето станува неопходно, па оттука и потребата од имплементирање современи системи за мерење на резултатите. На системите за мерење на резултатите им се придава значење како на средство за остварување поголема профитабилност на организациите. Мерењето на резултатите го практикуваат сите организации, без оглед дали станува збор за приватниот или за јавниот сектор. Сите тие ги мерат резултатите од работењето било на систематски и детален начин или, пак, ад хок и површно. За мерење на резултатите на организациите се заинтересирани не само менаџментот и вработените, туку и останатите стејкхолдери, како што се акционери, брокерски куќи, инвестициски фондови, банки, регулаторни тела итн. Сите тие мерењето на резултатите на организациите го користат со цел да го олеснат процесот на одлучување. Вообичаено, во литературата, основните причини за мерење на резултатите се подвлекуваат од аспект на тоа што сакаме да постигнеме со него, како на пример (Parker, 2000):

- Да се идентификува успехот;
- Да се идентификува дали ги исполнува барањата на потрошувачите: доколку не ги исполнува, оценуваат како се испорачува производот/услугата што ја бара потрошувачот;
- Да се овозможи идентификување на процесите;
- Да се идентификува каде постојат проблеми со ограничувачки ресурси и неискористени ресурси и каде е потребно подобрување;
- Да се аргументира дека одлуките се донесени врз основа на факти, а не врз основа на претпоставки, емоции и интуиција и
- Да се добие одговор на тоа дали планираните подобрувања навистина се реализирани.

Веќе подвлековме дека во многу долг временски период претпријатијата користеле само едно мерило за резултатите, а истото го прават и денес, посебно претпријатијата во земјите во развој. Ваквото мерење на резултатите некои автори (Atkinson, et al., 2007) го квалификуваат како играње со мерилата на резултатите и нагодување. **Играње** со мерилата на резултатите се случува кога вработените, за да се заштитат себеси (од казни, отпуштање или да добијат некој надоместок), манипулираат со мерилата на резултатите преку одредени активности во доменот на своите работни задачи, со цел на крајот да прикажат добри резултати. **Нагодување** (smoothing) е форма на управување со заработките кога вработените влијаат врз податоците од финансиските извештаи со цел да ја остварат својата цел. Како пример за нагодување може да се наведе случајот кога некој се убедува да купи одреден производ во тековниот период дури и со можност да го врати во следниот период. Целта е приходите да се признаат во тековниот период или трошоците да бидат одложени од тековниот период во следниот со цел да се прикаже поголема добивка во тековниот период. Оваа појава во сметководствената литература може да се сретне под поимот „window dressing“, односно манипулирање со финансиските податоци за да се прикажат подобри резултати во финансиските извештаи. Кога станува збор за можноста за манипулирање со финансиските мерила, треба да се подвлече и постоењето на т.н. искривено учење (perverse learning) (Meyer, 2002, p. 60) – учење кое е искривено во смисла дека се научени погрешни лекции – што, исто така, може да ги намали отстапувањата на фактичките од планираните резултати. Со речникот на бизнисот тоа би значело дека менаџерите кои се под притисок да ги исполнат одредените цели за добивка и ROI, манипулирањето го прават преку одложување на расходите, признавање на сè уште незаработените приходи и одложување на депрецијацијата која фактички е настаната.

Надминувањето на проблемите со манипулирање со резултатите преку едно мерило се бара во користење на повеќе мерила истовремено. Сетот од повеќе мерила го вклучува целиот комплекс на деловното окружување и разновидноста на користите кои може да ги имаат вработените во претпријатијата (Atkinson, et al., 2007). Исто така, повеќе мерила или сет мерила оневозможуваат вработените да имаат директно влијание врз одредено мерило на резултатите со цел да ги максимираат своите резултати или резултатите на ниво на претпријатие.

Натаму, преку развивањето балансиран сет мерила, се овозможува преку системите за мерење на резултатите да се стимулира „правилно“ однесување (т.е. однесување на вработените кое ќе води кон остварување на подобри резултати) кое ќе им овозможи на организациите да ги остварат своите цели и да постигнат одржлива конкурентска предност (Pedersen & Sudzina, 2012).

Од аспект на временската димензија на финансиските и нефинансиските мерила за мерење на резултатите во литературата им се придава различно значење. Се вели дека финансиските мерила се мерила поврзани со минатото, додека, пак, нефинансиските мерила се оние кои се поврзуваат со иднината. Меѓутоа, поради познатата корисност на финансиските мерила, тие се користат и за вреднување и оценување на иднината.

Во сметководствената литература се одбележани значајни промени во сметководството коишто се однесуваат на неговата ориентираност. Не изостануваат одбележувањата дека тоа е насочено од историска ориентираност на ориентираност кон иднината, од контрола на планирање, од интерна на екстерна перспектива, од трошоци на креирање вредност, од производство на маркетинг (Otley, 2001). Сите овие промени пропратени се со промени во мерилата на резултатите. Како *фундаментални причини за да дојде до промена во мерилата на резултатите* се наведуваат овие четири (Dixon, et al., 1990):

1. ***Нагласувањето на недостатоците на традиционалните системи за мерење на резултатите*** – пред финансиските мерила предност има сè поголемото значење на квалитетот, традиционалните системи не се во можност да го следат реструктурирањето на организациите со цел да бидат конкурентни на глобалниот пазар, како и тоа дека традиционалните системи за мерење на резултатите треба да се разликуваат од трошочните системи;
2. ***Пристапите во мерењето мора да бидат поддржани заради нивна усовершеност и квалитет при работењето*** – сите вработени да бидат вклучени во имплементирањето нови идеи, менаџментот повеќе да биде вклучен во извршување, отколку во известување и нивна насоченост спрема процесите во организацијата;

3. **Ефективноста менаџерите ја постигнуваат преку интегрирање на стратегиите, активностите и мерилата** – во сите овие области потребно е да се случат подобрувања и учење на истите;
4. **Основниот недостаток на традиционалните системи за мерење на резултатите е тоа што не му овозможуваат на менаџментот да се фокусира на општите трошоци и на идентификување на вработените кои ги прават општите трошоци** – како што општите трошоци стануваат сè поголем дел од вкупните трошоци, така треба сè поголемо внимание да им се посветува поради нивно пореално прикажување и вклучување во цената на производите или услугите.

Во сметководствената литература посветена на мерењето на резултатите скоро кај сите автори како да е општо прифатено мислењето кои мерила се најдобри, или барем потребни, за успешно мерење на резултатите од работењето. Наспроти ова, кога се во прашање системите за мерење на резултатите, изграден е цврст став и консензус дека успешен систем за мерење на резултатите треба да се темели на избалансирано инкорпорирање и на финансиски и на нефинансиски мерила. Посебен проблем при градење балансиран систем на мерила на резултатите е изборот на соодветни нефинансиски мерила и нивно интегрирано користење со финансиските мерила со цел да се обезбеди подобро мерење на резултатите (Meuer, 2002, p. 81).

Градењето соодветна комбинација од финансиски и нефинансиски мерила најчесто е условена од аспект на (Dixon, et al., 1990, p. 115):

- Користењето финансиски мерила во функција на нивоата во хиерархијата на управување. Финансиските мерила сè повеќе се применуваат од повисоките нивоа на менаџментот, а проблемите и активностите фундаментално се разликуваат на ниво на топ-менаџмент од оние што се појавуваат во секојдневната оперативна контрола;
- Користењето финансиски мерила во функција на пазарна стабилност во која дејствуваат организациите. Финансиските мерила стануваат сè понесоодветни и

понекорисни како што се зголемува пазарната ориентираност, а сè повеќе станува неопходно користењето нефинансиски мерила и

- Користењето финансиски мерила во функција на нивото на интегрираност на процесите. Како што процесите стануваат сè поинтегрирани, така се намалува корисноста на финансиските мерила и се појавува потреба од примена на нефинансиски мерила.

Во литературата се наидува на повеќе класификации на мерилата на резултатите коишто се користат во практиката. Според нас, за целите на овој труд е прифатена поделбата направена од страна на Carlton и Hofer (2006). Според нив, сите мерила се групирани како: 1) сметководствени мерила, 2) оперативни мерила, 3) мерила базирани на пазарна вредност, 4) мерила за опстанокот на организациите и 5) мерила на додадена вредност. Првите две групи мерила се однесуваат на финансиски мерила и ним ќе им биде посветено посебно внимание подоцна во оваа глава. Оперативните мерила се нефинансиски мерила на кои, според Johnson и Kaplan (Johnson & Kaplan, 1987), им се придава посебно внимание во сметководството на менаџментот. Во мерила базирани на пазарна вредност се среќаваат и финансиски и нефинансиски, додека, пак, мерилата за опстанок на организациите се однесуваат на мерилата на одржливост и главно се нефинансиски.

- 1) **Сметководствените мерила** се оние мерила кои произлегуваат од финансиските информации презентирани во билансот на успех, билансот на состојба и извештајот за парични текови (Yeniyurt, 2003) коишто се изготвуваат според Меѓународните стандарди за финансиско известување (МСФИ), кои конзистентно се применуваат на континуелна основа и во сите организации. Притоа, иако навидум се чини дека конзистентната имплементација на МСФИ низ времето и помеѓу индустриите обезбедува униформност во известувањето, сепак постојат одредени разлики и отстапувања како резултат на природата на трансакциите и интерпретирањето на стандардите, што ја отежнува споредбата на информациите помеѓу различни организации.

Од аспект на сметководството на менаџментот, финансиските мерила треба да бидат во функција на деловните цели на врвниот менаџмент. Од истражувањето

спроведено од страна на Институтот за сметководство на менаџментот (ИМА) во 1996 година, само 15 проценти од испитаниците одговориле дека нивните финансиски мерила ги поддржуваат деловните цели на врвниот менаџмент, додека 43 проценти одговориле дека нивните системи биле помалку адекватни или слаби (Ittner & Larcker, 1998a).

Со цел да се зголеми корисноста и употребната вредност на сметководствените мерила се препорачува да се извршат одредни прилагодувања на истите (Carton & Hofer, 2006, p. 65). Прилагодувањата се однесуваат како на видот на индустријата, така и на временските прилагодувања. Прилагодувањата за видот на индустријата потребно е да се направат во случаите кога ефектите од различни видови индустрии директно влијаат врз вредностите на сметководствените мерила поради структурата на индустријата или поради карактеристиките на индустријата (на пример, просечниот износ на вкупни средства). Што се однесува до временските прилагодувања, или поточно проблемите поврзани со факторот време, тие, исто така, се многу значајни при мерењето на резултатите поради тоа што краткорочното манипулирање со сметководствените бројки се појавува како резултат на временската дискрепанца кога настанала активноста (трансакцијата) и кога е генериран ефектот од таа активност (на пример, признавање приход, инвестиции, залихи). Овој проблем се надминува со долгорочно мерење на резултатите. Притоа, познато е дека и долгорчниот аспект има свои недостатоци – интервенирањето во настаните може да ги скрие ефектите што се предмет на интерес.

Во рамките на сметководствените мерила се диференцираат мерила на профитабилност, мерила на раст, мерила на левериџ, ликвидност и парични текови и мерила на ефикасност.

Мерилата на профитабилност вклучуваат вредности и стапки коишто ги инкорпорираат нето-добивката или компоненти на нето-добивката како што се оперативната добивка или добивката пред камати и даноци.

Мерилата на раст вклучуваат вредности и стапки кои претставуваат некои индикатори за раст на организацијата. Типични сметководствени мерила на раст се

апсолутните или процентуалните промени во вкупните средства, оперативните средства, продажбите, вкупните и оперативните расходи.

Мерилата за леверици, ликвидност и парични текови вклучуваат вредности и стапки кои ја презентираат способноста на компанијата навремено да ги сервисира своите финансиски обврски и да обезбеди поврат за вложувачите на капитал.

Мерилата на леверицот ја опишуваат финансиската структура на компанијата и вклучуваат мерила како што се долг во однос на главнина, долг во однос на вкупни средства и колку пати е заработена каматата. Финансискиот левериц може да биде дефиниран како степен до кој оперативните средства се финансирани преку задолжување наместо од главнината.

Мерилата на ликвидност претставуваат мерила кои ја одразуваат способноста на организацијата навремено да им излезе во пресрет на финансиските обврски.

Мерилата на парични текови не само што се круцијални за навремено подмирување на финансиските обврски, туку значајни се и за фактичко плаќање на вложувачите на главнина што претставува нивни финансиски бенефит од компанијата. Во оваа група спаѓаат нето-паричните текови од оперативни активности, парични текови како процент од обични акции (cash flow return on equity), оперативни парични текови како процент од вкупните средства и стапка на раст на оперативните парични текови.

Мерилата на ефикасност вклучуваат вредности и стапки кои покажуваат колку добро компанијата ги искористува своите ресурси. Овде спаѓаат обртот на средства, нето-добивка по вработен, нето-добивка по квадратен метар, приходи од продажба по вработен, приходи од продажба по квадратен метар и други. Од самите мерила може да се забележи дека податоците потребни за нивна пресметка не се само од трите екстерни финансиски извештаи, туку се потребни и одредени податоци кои се за интерна употреба. Главниот недостаток на овие мерила е нивната значајност и споредливост.

- 2) **Оперативните мерила** се мерила кои ги искажуваат резултатите на организациите преку нефинансиски показатели. На овие показатели посебно внимание им се

посветува во последните години, односно децении, посебно по развивањето на рамката на урамнотежени перспективи од страна на Kaplan и Norton во 1984 година. Главната предност на користењето на оперативните мерила е ставена во корелација со финансиските мерила на резултатите. На овој начин се обезбедуваат информации за креираните можности, кои финансиски сè уште не се реализирани.

- 3) **Мерилата базирани на пазарот** претставуваат вредности или стапки на промена кои ја инкорпорираат пазарната вредност на компанијата, како што се повратот на акционерите, пазарно додадената вредност и др. Бидејќи за пресметување на овие показатели се потребни пазарни вреднувања за компанијата, овие показатели се пресметуваат само за организации кои котираат на берза. Според Carton и Hofer (2006), постојат неколку клучни аргументи во полза на мерилата базирани на пазарни вредности. Прво, тие ја вклучуваат вредноста креирана со искористување на постојните можности, како и очекуваната вредност на идните можности коригирани со одреден степен на ризик кои треба да се реализираат во иднина. Второ, недостатоците на сметководствените мерила не влијаат врз приносите на акционерите бидејќи сметководствените мерила се предмет на манипулирање од страна на менаџментот додека добро регулираниот пазар, по правило, не може да биде предмет на манипулирање. Трето, доколку се има предвид претпоставката дека пазарите се релативно ефикасни, мерилата базирани на пазарни вредности брзо ќе ги одразат активностите на менаџментот и промените на економската вредност на компаниите, за разлика од сметководствените мерила кои може да ги одразат активностите на менаџментот со значително задоцнување.
- 4) **Мерилата на резултатите за опстанок на организациите**, едноставно, упатуваат на тоа дали тие ќе продолжат да работат во периодот кој е предмет на интерес. Опстанокот на компаниите е крајно мерило за долгорочните резултати. За да опстанат на долг рок, организациите мора да ги задоволат барањата на сите круцијални извори на средства и да обезбедат задоволувачки принос за акционерите. Најзначајно мерило за опстанок е Z-резултатот кој се однесува на финансиската солвентност на организациите. Ова мерило се пресметува според следната формула:

$$Z = 1,2X_1 + 1,4X_2 + 3,3X_3 + 0,6X_4 + 1,0X_5$$

каде што

X_1 = работен капитал / вкупни средства

X_2 = задржана добивка / вкупни средства

X_3 = добивка пред камати и даноци / вкупни средства

X_4 = пазарна вредност на главнина / книговодствена вредност на вкупни обврски

X_5 = продажби / вкупни средства

Според ова мерило, организациите чиј резултат на мерилото е поголем од 2,99 спаѓаат во категорија која не е загрозна од банкротство, додека, пак оние организации со резултат на ова мерило понизок од 1,81 е јасно дека се соочуваат со проблеми со солвентноста и имаат јасни изгледи за банкротирање. Организациите со резултат помеѓу овие два износа се во опасност од банкротирање, но немаат банкротирање и се наоѓаат во т.н. сива зона. Ова мерило се користи бидејќи ги надминува проблемите на апсолутните мерила, но не се користи како мерило за оценување на севкупните резултати на организациите.

- 5) Во последно време сè повеќе внимание се придава на финансиските мерила за мерење на резултатите како што се **мерилата на економска вредност** (Ittner & Larcker, 1998a). Мерилата на економска вредност се коригирани сметководствени мерила кои ги земаат предвид како трошоците на капиталот, така и некои значајни правила од финансиското известување. Најопшти и најприфатени мерила на економска вредност се резидуалната добивка, економски додадената вредност и паричниот тек на приносот од инвестиции. Според пропонентите на овие мерила, тие се супериорни мерила на резултатите, бидејќи ги испитуваат приносите во организацијата откако ќе бидат одземени придружните трошоци на капиталот, претпоставувајќи го креирањето на акционерска вредност.

Во литературата е присутно мислењето дека помеѓу бројните мерила за кои опширно се пишува во теројата и кои нашироко се применуваат во практиката не постои корелација и нивна заемна поврзаност (Meuer, 2002, p. 2). За да се заклучи дека постои силна корелација помеѓу мерилата, тогаш воопшто не би било потребно да се имплементираат

повеќе различни мерила затоа што истиот ефект може да се постигне доколку се применува само едно мерило. Со оглед на самиот факт дека мерилата на резултатите се во слаба корелација и секое мерило содржи различни информации за резултатите на организацијата, примената на различни мерила се наметнува како неопходна со цел да се добие вистинска и целосна слика за резултатите на една организација.

4.3. ФАКТОРИ КОИ ВЛИЈААТ НА ПРИМЕНЛИВОСТ И ОДРЖЛИВОСТ НА МЕРИЛАТА И СИСТЕМИТЕ ЗА МЕРЕЊЕ НА РЕЗУЛТАТИТЕ

Бројни се факторите од кои зависи примената на одреден систем за мерење на резултатите. Еден од многу значајните фактори за имплементирање успешен систем за мерење на резултатите е експлицитната и силна поддршка од страна на врвниот менаџмент. Овде не треба да се изостави од предвид дека и поддршката од раководството на поединечните департмани или сектори може да биде од корист за избор на соодветен систем за мерење на резултатите. Посебно е значајна поддршката од секторот за сметководство и финансии за успешно имплементирање систем за мерење на резултатите. Tangen (2005a) аргументира дека мерилата на резултатите, со цел да бидат вклучени во системот за мерење на резултатите, треба да обезбедуваат информации кои ќе бидат корисни за организацијата и кои ќе можат да се користат во неа на сите организациски нивоа.

Мерилата на резултатите, вклучувајќи ги и финансиските и нефинансиските, треба да задоволат некои клучни карактеристики и вредности како што се (СИМА, 1999):

- Тие треба да бидат едноставни, релевантни и урамнотежени;
- Само директно контролираните варијабли треба да бидат надгледувани;
- Постојниот информациски систем треба да се искористи, доколку е можно;

- Мерилата на резултатите не егзистираат во изолација и треба да се користат во контекст на интегриран систем на планирање, поставување цели, надгледување и контролирање, во којшто тие постојат;
- Дури и најдобрите мерила на резултатите сами по себе се безвредни, а доколку промовираат соодветна активност, тие стануваат од непроценлива вредност за организацијата.

Ваквите карактеристики на мерилата и соодветната комбинација од финансиски и нефинансиски мерила на организациите им овозможуваат полесно да изберат и применат најсоодветен систем за мерење на резултатите.

4.4.КОРИСНОСТ НА СИСТЕМИТЕ ЗА МЕРЕЊЕ НА РЕЗУЛТАТИТЕ ОД РАБОТЕЊЕТО

Системите за мерењето на резултатите, како дел од севкупниот сметководствен систем, придонесуваат за остварување на целите на организацијата. На долг рок секој систем за мерење на резултатите придонесува за зголемување на профитабилноста на организацијата. Системите за мерење на резултатите придонесуваат за (Atkinson, et al., 2007, p. 394):

- Остварување на стратегиските цели на организациите;
- Мотивирање на вработените со цел да се остварат стратегиските цели на организацијата;
- Оценување на резултатите на менаџерите, вработените и оперативните единици (во овој труд подетално објаснето во Глава 6);
- Помагање на менаџерите при алоцирање на ресурсите за најпродуктивните и најпрофитабилните потфати;

Концепти и проблеми на современите системи за мерење на резултатите од работењето

- Обезбедување повратна спрега (feedback) со цел да се види дали организацијата има подобрување на процесите и исполнување на очекувањата на купувачите и акционерите (во овој труд подетално објаснето во Глава 5).

Списокот на корисници на информациите кои произлегуваат од системите за мерење на резултатите е прилично долг. Нивниот назив во нашиот труд го заменивме со поимот стејкхолдери. По правило, во сметководството се издеференцирани четири главни корисници на информации од финансиските извештаи: менаџери, вработени, владини агенции и инвеститори. Секој од овие стејкхолдери користи различни мерила за мерење на резултатите на претпријатијата со цел да добие појасна слика за нив. Менаџерите го користат мерењето на резултатите за да ја подобрат контролата, да ги направат појасни одговорностите на вработените, да ги разберат деловните процеси, да ги подобрат квалитетот и продуктивноста, да постигнат подобра алокација на ресурсите, подобро планирање и предвидување итн. Користите за вработените од мерењето на резултатите вклучуваат јасни обврски, одговорности и цели, согледување на оствареното и добивање признание за тоа, како и објективно мерење на нивната работа (Kaydos, 1999, p. 14). Владините агенции имаат различни интереси од доброто мерење на резултатите во претпријатијата од гледна точка на плаќање даноци, креирање нови работни места итн. Системите за мерење на резултатите се од огромно значење и за инвеститорите, посебно околу носењето одлуки дали да инвестираат во одредено претпријатие или не.

Заслужува да се одбележи мислењето на Lebas (Lebas, 1995) за тоа колку е значајно мерењето на резултатите преку идентификување на следните пет причини за тоа зошто е потребно мерењето:

- Каде бевме? (Рамка за минатото: како имаме стигнато до она што сме сега?)
- Каде сме сега? (Кој е статусот на процесите кои ја дефинираат организацијата и кој е нивниот потенцијал за остварување во иднина.)
- Каде сакаме да одиме? (Мерилата се потребни за да обезбедат поддршка при дефинирањето на целите и таргетите и да го поддржат процесот на креирање планови за дејствување.)

Концепти и проблеми на современите системи за мерење на резултатите од работењето

- Како ќе стигнеме таму? (Мерилата мора да ги поддржат активностите на планирање и да поддржат континуирано подобрување.)
- Како ќе знаеме дека сме стигнале таму? (Мерилата не може да бидат сепарирани од процесот на повратна спрега (feedback) за тоа дали целите се исполнети или не.)

Корисноста на мерењето на резултатите може да се согледа и од други аспекти, кои според Sinclair и Zairi (1995) се сумирани на следниот начин:

- Мерењето на резултатите има централно значење за функционирање на ефективни и ефикасни системи на планирање, контрола и вреднување;
- Мерењето на резултатите може да ги поддржи иницијативите на менаџментот и да помогне при управувањето со промените;
- Мерењето на резултатите овозможува попрецизна и поконструктивна комуникација на сите нивоа на управување/организација;
- Мерењето на резултатите го поддржува и зајакнува унапредувањето на сите процеси и активности во организацијата;
- Мерењето на резултатите помага при алокација на ресурсите на најатрактивните активности на кои им е потребно подобрување и унапредување;
- Мерењето на резултатите може да влијае врз моивацијата на вработените и да поддржи правилно организациско однесување и
- Мерењето на резултатите може да осигури дека менаџерите применуваат долгорочна наспроти краткорочна перспектива.

4.5.МЕРИЛА ЗА МЕРЕЊЕ НА РЕЗУЛТАТИТЕ ОД РАБОТЕЊЕТО

Како што веќе повеќе пати беше подвлечено во ова поглавје, уште во раната историја на сметководството на менаџментот во почетокот на минатиот век, како што фирмите станувале поголеми, со поголема хиерархија, дисперзирани и децентрализирани, менаџерите имале потреба од финансиски мерила за да им помогнат да ги разберат

нивните интерни операции, да донесат одлуки за нови производи или инвестиции и да ги мотивираат и евалуираат резултатите на своите подредени.

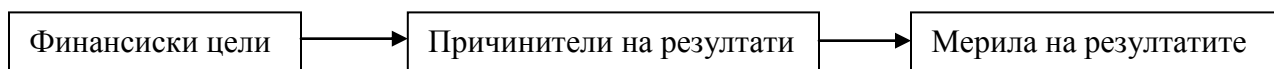
За мерење на резултатите се користат различни мерила инкорпорирани во различни системи или процеси. Широката употребна можност на мерилата упатува на тоа дека тие се однесуваат на финансиските аспекти од работењето на претпријатијата, односно станува збор за финансиски мерила, но и на различните оперативни активности кои се опфатени со нефинансиски мерила.

Од хиерархиски аспект, мерилата на пониските организациски нивоа потребно е да бидат сумирани за повисоките нивоа на управување и во тој случај се нарекуваат клучни индикатори за резултатите (Key Performance Indicators). Овие сумарни мерила на ниво на организација се разликуваат од организација до организација, во зависност од тековните пазарни услови, деловниот животен век на организацијата, финансиската состојба на организацијата итн. Заклучокот е дека сите мерила на организацијата треба да бидат тесно поврзани со долгорочните корпоративни цели на организацијата.

Во литературата се среќава и класификација на водечки (leading) и задоцнети (lagging) мерила. Водечки мерила се оние кои однапред ги предупредуваат корисниците за целите. Тие се дел од статистичка серија која се движи нагоре или надолу пред економијата да го направи тоа. Водечките мерилата во овој случај дејствуваат како причинители на резултатите и го поддржуваат раководството на една организациска единица во утврдување на сегашниот статус во споредба со некој референтен. Водечките мерила, поради нивната главна карактеристика да бидат ориентирани главно кон иднината, може да се поистоветуваат со нефинансиски мерила. Од друга страна, задоцнетите мерила ја менуваат насоката откако тоа ќе го направи економијата. Овие мерила индицираат на одредена состојба откако резултатите се веќе случени и главно се поистоветуваат со финансиските мерила чија главна карактеристика претставува токму нивната ориентираност кон минатите резултати. Во продолжение ќе биде даден детален осврт и на финансиските и на нефинанските мерила кои се користат за мерење на резултатите во организациите.

4.5.1. Финансиски мерила на резултатите

Во сметководствената литература за финансиските мерила се вели дека тие претставуваат „средства“ кои им помагаат на менаџерите да ги осознаат крајните резултати од работењето, а кои се користат при одлучувањето и оценувањето на вредноста на акционерите (Neely, et al., 1995; Atkinson, et al., 1997; Neely, 1999; Z. & James, 2000). Финансиските мерила, најопшто, може да бидат дефинирани како ставање во однос на два различни финансиски податоци земени од финансиските извештаи. Многу често, мерилата кои произлегуваат од податоците од финансиските извештаи се користат одделно при донесување одредена одлука, без да се анализира заемното влијание со другите мерила, а со цел да се добие комплетна слика за резултатите од работењето на организациите. Со цел да се надмине овој недостаток на финансиските мерила, од познатите автори Needles et al. (2004) е предложена рамка за финансиски резултати (Financial Performance Scorecard). Рамката претставува интегрирана анализа на финансиски мерила, која е така структурирана што овозможува согледување на интеракцијата на финансиските мерила со причинителите значајни за постигнување на резултатите. Појдовна точка во овој концепт се финансиските цели кои мора да бидат остварени за да се креира вредност во организациите. Финансиските показатели кои се користат за да се реализираат мерилата на резултатите се нарекуваат причинители на резултатите (performance drivers). Врските помеѓу финансиските цели, причинителите на резултатите и мерилата на резултатите Needles, et. al. (2004) ја прикажува како што е прикажано на Слика 4.2 и Табела 4.2.



Слика 4.2: Врските помеѓу финансиските цели, причинителите за резултатите и мерилата на резултатите

Финансиски цели	Причинители на резултатите	Мерила на резултатите	Поврзаност со финансиските резултати
Управување на вкупните средства	Обрт на средства	Раст на приходите	Способност да се искористат сите средства во претпријатијата на начин што ќе се максимираат приходите во услови кога инвестициите се минимизирани
Профитабилност	Профитна маржа	Принос на средства (ROA)	Способност да се оствари задоволителен износ на нето-добивка
Финансиски ризик	Долг-капитал	Принос на главнина (ROE)	Способност за ефективно користење на долгот без да се загрози иднината на организацијата

Табела 4.2. Врските помеѓу финансиските цели, причинителите за резултатите и мерилата на резултатите (Извор: Прилагодено од Needles et. al., 2004, стр. 119 – 120)

За анализа и мерење на резултатите преку финансиски мерила и показатели најчесто се користат финансиските извештаи биланс на состојба и биланс на успех. Така, на пример, информациите од билансот на состојбата се користат за да се идентификуваат трендовите на средствата, обврските и капиталот на претпријатијата низ времето (на пример, дали долгот како процент од вкупните обврски и капитал се има зголемувано или намалувано низ времето?) или одделните ставки од билансот на состојба да се споредат со оние на слични претпријатија во рамките на гранката (на пример, нивото на долг во различни претпријатија од истата гранка). Кога апсолутните износи на поодделните средства се ставаат во однос на вкупните средства и секоја ставка на страната на обврските и капиталот се става во однос на вкупните обврски и капитал станува збор за вертикална анализа на финансиските извештаи. Билансот на успех, исто така, обезбедува многу корисни и широко применувани мерила, посебно за финансиски анализи, мерила во кои организациите ги спротивставуваат сите видови трошоци со остварените продажби. На овој начин, менаџментот може да увиди на кои трошоци може да заштеди и на кои активности им е потребно подобрување. Бидејќи Меѓународните стандарди за финансиско известување се целосно имплементирани во голем број земји, се овозможува користење на иста сметководствена основа за презентирање на сметководствените информации, се придонесува финансиските мерила да бидат веродостојни, конзистентно пресметувани и споредливи помеѓу различни земји.

4.5.1.1. Мерила на профитабилноста

Мерилата на профитабилноста како дел од финансиските, односно сметководствените мерила, користат податоци од финансиските извештаи. Притоа, за нивно пресметување се користат износите на нето-добивката, оперативната добивка или добивката пред оданочување. Како мерила најчесто се користат приносот на инвестиции (ROI), приносот на главнина (ROE) и заработка по акција (EPS). Основната цел на овие мерила е преку нив да се обезбедат информации за инвеститорите со кои можат да донесат одлука дали да ги вложат или да ги задржат своите средства во организацијата (доколку се остварува добивка) или, пак, да ги повлечат и да ги вложат во алтернативни инвестиции со кои ќе може да реализираат позитивен принос.

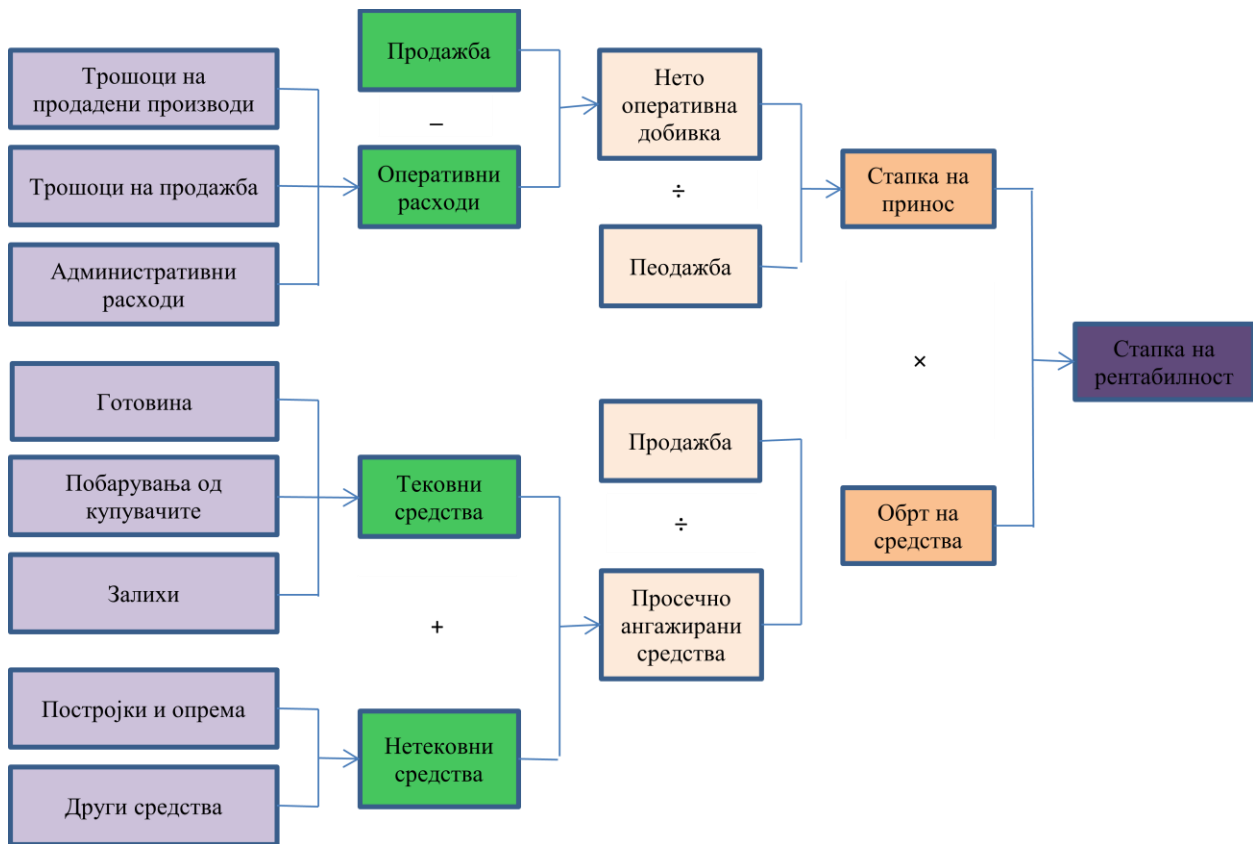
4.5.1.1.1. Принос на инвестиции (Return on Investments – ROI)

Мерилото за приносот од инвестициите за првпат се применува на почетокот од минатиот век, и тоа во фирмата Du Pond Powder Company. Во сметководството на менаџментот во оваа организација му се придавало посебно значење на овој показател. Во други организации тој бил игнориран. Du Pond Powder Company го користела овој показател како општо средство за мерење на резултатите со цел планирање, оценување и контролирање на ресурсите во организацијата (Johnson & Kaplan, 1987, p. 67). Информациите за приносот на инвестициите врвните менаџери во оваа организација ги користеле за оценување на алтернативните можности за вложување на капиталот, а не за оценување на резултатите на менаџерите во профитните или инвестициските центри или, пак, како инструмент за делегирање одлуки во врска со цените, добивките или инвестициите (Johnson & Kaplan, 1987, p. 73). Кога почнале да се формираат организации со повеќе департмани или центри на одговорност, информациите од стапката на принос од инвестиции добиваат нова намена. Организациите со повеќе активности ги користеле информациите од стапката на принос од инвестиции за да го децентрализираат алоцирањето на капитал на различните активности. Така, претпријатијата со повеќе

Концепти и проблеми на современите системи за мерење на резултатите од работењето

организациски единици почнуваат да ја користат стапката за принос од инвестиции, со цел да ја делегираат на секторските менаџери целата одговорност за ефикасно користење на капиталот.

Постапката за утврдување на стапката на принос од инвестициите која е развиена од страна на Du Pond Powder Company уште на почетокот од минатиот век се применува и до денес. Називот на мерилото е наречен според името на Ди Понд анализата прикажана на Слика 4.3.



Слика 4.3. Ди Понд анализа

Приносот од инвестиции (ROI) претставува стапка на добивката во однос на инвестициите:

$$\text{Принос од инвестиции} = \frac{\text{Добивка}}{\text{Инвестиции}}$$

Со цел да се добие појасна слика за приносот од инвестиции, за целите на мерење на резултатите, во теоријата и практиката ова мерило се изведува од две компоненти: принос од продажби и обрт на средства:

$$\text{Принос од продажба} = \frac{\text{Добивка}}{\text{Продажби}}$$

$$\text{Обрт на средства} = \frac{\text{Продажби}}{\text{Инвестиции}}$$

Принос од инвестиции = Принос од продажби × Обрт на средства

$$\text{Принос од инвестиции} = \frac{\text{Добивка}}{\text{Продажби}} \times \frac{\text{Продажби}}{\text{Инвестиции}}$$

Првата компонента на ROI, приносот од продажба, претставува мерило на ефикасноста и ја одразува способноста на менаџментот да ги контролира трошоците при дадено ниво на продажна активност. Меѓутоа, приносот од продажба има еден скриен недостаток во врска со продажната стратегија на организациите. Така, на пример, кога се обезбедува со повисоки цени да се остварат пониски продажби, а со пониски цени да се остварат повисоки продажби, притоа иако добивката останува на исто ниво, приносот од продажба ќе биде различен. Во првиот случај е остварен поголем принос од продажба само како резултат на различната стратегија. Ако е познато дека нето-добивката се пресметува по одбивањето на износот на расходи за камати, тоа значи дека фирмите кои се повеќе задолжени во однос на останатите од нивната група, ќе имаат понизок обрт на средства само поради повисоките расходи за камати. Обртот на средствата претставува мерило на продуктивност со кое се изразува сумата на продажба која може да се добие од дадено ниво на инвестиции (Atkinson, et al., 2007).

Ако се има предвид дека целта на ова мерило е да се овозможи да се пресмета приносот на сите извори на капитал (сопственички и должнички), може да се согледа дека не е соодветно да се применува нето-добивката по ефектите од расходите за даноци и камати. Поради тоа, овој показател се коригира да биде принос на инвестиран капитал (Return on invested capital – ROIC) на следниот начин:

$$\text{Принос на инвестиран капитал} = \frac{\text{Нетооперативна добивка минус очекувани даноци}}{\text{Инвестиран капитал}}$$

Иако постојат различни пристапи за прилагодување на оваа пресметка, најкористена е следната формула за нето-оперативна добивка намалена за очекувани даноци (Net operating profits less assumed taxes – NOPLAT):

$$\begin{aligned} \text{NOPLAT} &= \text{Заработка пред камати и даноци } EBIT - \text{Данок на } EBIT \\ &+ \text{Промени во одложените даноци,} \end{aligned}$$

додека, пак, инвестираниот капитал претставува износот на парични средства инвестиран во оперативни средства:

$$\begin{aligned} \text{Инвестиран капитал} &= \text{Постојани средства} + \text{Тековни средства} - \text{Тековни обврски} \\ &- \text{Парични средства} \\ &= \text{Постојани средства} + \text{Непаричен работен капитал} \end{aligned}$$

На стапката на принос од инвестиции како најчесто користено мерило за мерење на резултатите на организациите му се припишуваат бројни **недостатоци**:

1. Користење податоци од финансиското сметководство, поточно од финансиските извештаи за пресметување на ова мерило, без да бидат извршени некои прилагодувања. Доколку не се извршат некои прилагодувања во финансиските извештаи изготвени според МСФИ, може да се добијат нереални износи на принос од инвестиции. Ова е посебно изразено при мерење на резултатите на центрите на одговорност. Во овој случај, нето-добивката треба да се утврди на начин кој отстапува од МСФИ, при што ќе се прави разлика помеѓу приходи остварени од други центри на одговорност (интерно) и приходи остварени од надворешни купувачи.

2. Доколку вредноста на инвестициите се мери според нето-книговодствената вредност на средствата (вкупната набавна вредност минус акумулираната депрецијација до датумот), а што најчесто е прифатен износ за инветсии во организациите, се јавува недостаток. Во овој случај се овозможува претпријатијата со постари средства да прикажуваат повисок принос од инвестиции. За надминување на овој недостаток се препорачува користење на бруто-вредноста на средствата поради тоа што претпријатијата може да отпишат некои

средства за кои сметаат дека не се профитабилни со цел да го зголемат приносот од инвестиции.

3. Некои од недостатоците на ова мерило произлегуваат од неговиот деноминатор – инвестициите. Така, на пример, недоволните инвестиции во краток период може да доведат до краткорочно зголемување на добивката, што може да има негативен ефект врз долгорочната добивка.

4. Посебен недостаток на стапката на принос од инвестиции, како мерило на резултатите, претставува периодот во кој одредени трошоци се признаваат. Карактеристичен е примерот со трошоците за истражување и развој кои се признаваат целосно во периодот во кој се направени, иако тие може да придонесат за остварување на повисоки добивки во иднина. Ова би резултирало со повисок принос од инвестиции во иднина поради остварени приходи како резултат на трошоци кои се веќе признаени во минати периоди (Carton & Hofer, 2006).

5. Многу значајна слабост на приносот од инвестиции е тоа што не го поддржува главниот постулат на претпријатијата ориентиран кон профит според кој тие треба да ја прифатат инвестицијата сè додека маргиналниот трошок на капитал на последниот инвестиран денар не се изедначи со маргиналниот принос генериран од тој денар. Ова е круцијален недостаток на приносот од инвестиции особено кога менаџерите се оценуваат и наградуваат во согласност со резултатите од фактичкиот принос од инвестиции во споредба со просечниот принос од инвестиции. Во таков случај, менаџерите ќе одбијат многу инвестиции кои се со принос под просечниот принос од инвестиции, но нивниот принос е повисок од трошокот на капитал на претпријатието само поради тоа што би оствариле понизок фактички принос од инвестиции, што ќе доведе до краткорочно подобрување на резултатите, но нивно влошување на долг рок.

6. Доколку претпријатијата го користат само приносот од инвестиции како мерило на резултатите, без поддршка на другите финансиски и нефинансиски мерила, менаџерите ќе знаат дека тие треба да го максимираат ова мерило и севкупната профитабилност на компанијата и тоа ќе го прават на краток рок, не водејќи сметка за последиците на долг рок. Ова укажува на потребата сопствениците на организациите да бидат свесни за

можните „играња“ на менаџерите со стапката на принос на инвестиции и нејзиното можно нереално претставување.

7. Како недостаток на стапката на принос од инвестиции се одбележува и неможноста од споредувањето на стапката на принос од инвестиции по поодделни центри на одговорност соодветно да се компарираат. На пример, успешен менаџер кој раководи со центар на одговорност во кој веќе има хронични и продлабочени проблеми може неоправдано да биде оценуван преку споредување на неговата стапка на принос од инвестиции со онаа на менаџерите од другите центри на одговорност. Препорачливо е во овој случај при споредувањето да се користат минатата или потенцијалната стапка на принос од инвестиции во неговиот депарتمان (Johnson & Kaplan, 1987, p. 115).

Подвлечените недостатоци на стапката на принос од инвестиции не биле подеднакво изразени во текот на нејзиното користење како мерило за мерење на резултатите од работењето. Некои од авторите наведуваат повеќе причини како одговор на ова прашање (Johnson & Kaplan, 1987, p. 203): *Прво*, познато е дека во 1920-тите и 1930-тите години од минатиот век имало помала потреба за утврдување на краткорочни финансиски резултати, отколку што тоа е случајот во 1970-тите и 1980-тите години од минатиот век. *Второ*, можеби менаџерите биле поретко промовирани во помалите организации во 1920-тите и 1930-тите години, што значи дека ако менаџерите останат на своите работни места барем пет или седум години, помала е веројатноста дека тие би одбиле инвестиција која би имала долгорочни резултати. *Трето*, големината на претпријатијата во 1920-тите им овозможувала на членовите на врвниот менаџмент да ја жртвуваат долгорочната вредност со цел да прикажат краткорочна добивка и подобри резултати. *Четврто*, многу од врвните менаџери во современите организации се менаџери со мало технолошко или производствено искуство, за разлика од менаџерите на почетокот од минатиот век кои биле основачи на фирмите или подолго време работеле во нив. Како последица на ова тие не знаеле како да креираат вредност од подобрените производи или процеси, туку сакале да креираат вредност преку финансиски и сметководствени активности. *Петто*, во поново време сè повеќе се прифаќаат планови за бонуси базирани на сметководствени мерила, поради што менаџерите доаѓаат во искушение да прикажат подобри резултати според сметководствените мерила отколку што се фактичките резултати. *Шесто*, контролните

системи кои се покажале како соодветни до 1980-тите години не можеле да бидат соодветни на новите променети услови во деловното окружување по 90-тите години од минатиот век.

Заслужува да се одбележи и фактот дека и покрај бројните недостатоци на приносот од инвестиции како мерило на резултатите во претпријатијата, тоа, сепак, останува едно од најкористените мерила кое скоро без исклучок го применуваат сите претпријатија денес. Така, во Република Македонија, 36% од анкетираниите организации истакнале дека користат стапка на принос од инвестиции како финансиско мерило за мерење на резултатите. Иако финансиските мерила поврзани со мерењето на резултатите се следат многу почесто, стапката на принос од инвестиции во најголем број од компаниите се оценува на годишно ниво.

4.5.1.1.2. Принос од главнина (Return on Equity – ROE)

Во рамките на мерилата за профитабилноста, посебно внимание заслужува мерењето на резултатите во претпријатијата преку приносот од главнина (ROE). Преку ова мерило за мерење на резултатите во претпријатијата се овозможува да се мери добивката расположлива за акционерите на обични акции:

$$\text{Принос од главнина} = \frac{\text{Нетодобивка}}{\text{Акционерски капитал}}$$

Стапката на принос од главнина е производ на стапката на принос од средства (return on assets – ROA) и мерилото на финансиски левериџ:

$$\text{Принос од главнина} = \text{Принос од средства} \times \text{Финансиски левериџ}$$

$$\text{Принос од средства} = \frac{\text{Нетодобивка}}{\text{Средства}}$$

$$\text{Финансиски левериџ} = \frac{\text{Средства}}{\text{Акционерски капитал}}$$

Деконструирањето на сложените мерила во одделни едноставни равенства дава информации за тоа кои димензии на резултатите фактички придонесуваат за нивно подобрување и до кој степен, на ниво на резултатите на цела организација при дадени услови (Carton & Hofer, 2006). Оваа композиција на повеќе мерила во едно (принос од главнина) помага да се надминат некои од недостатоците на индивидуалните мерила. На пример, приносот од средства значително се разликува во различни дејности како резултат на интензивноста на капитал на одделна индустрија и сметководствените политики за признавање на средствата. Од друга страна, доколку се примени стапката на принос од главнина во различни индустрии, а која во себе ја содржи и стапката на принос од средства, може да се увиди дека стапката на принос во главнина не се разликува значително во различните индустрии кои се со различен степен на ангажирање средства.

Според Palepu et al., (Palepu, et al., 2004), споредувањето на приносот од главнина со трошоците на капиталот (главнината) на долг рок е корисно за определување на вредноста на претпријатието и неговата идна профитабилност. Тоа значи дека оние организации кои очекуваат да генерираат повисок принос од главнина во споредба со трошоците на капиталот (главнината) треба да имаат повисока пазарна од книговодствена вредност и обратно. Доколку трошоците на ангажиран капитал се набљудуваат како бенџмарк за приносот од главнина, би се постигнало долгорочен конкурентски еквилибриум. Одредени девијации од таквиот еквилибриум може да се случат само доколку условите во индустријата и конкурентската стратегија придонесат за генерирање супернормални профити од страна на претпријатијата или доколку постојат одредени дисторзии во сметководството.

Во зависност од поволните или неповолните економски услови, приносот од главнина може да биде максимиран преку зголемување или намалување на левериџот. Доколку економските услови во земјата се поволни, приносот од главнина може да се максимира преку зголемување на левериџот и обратно. Од финансискиот левериџ претпријатијата имаат потенцијални користи што значи дека треба да настојуваат да го максимираат.

4.5.1.1.3. Заработка по акција (Earnings per share – EPS)

Заработката по акција (EPS) е најчесто користено финансиско мерило од страна на инвеститорите за да го измерат својот принос од поседување акции во одредено претпријатие. Вообичаено се пресметуваат два вида заработка по акција: основна заработувачка по акција, која се пресметува со делење на добивката со просечниот број издадени акции за одреден период и разводнета заработувачка по акција, која покрај просечниот број издадени акции ги вклучува и издадените финансиски инструменти конвертибилни во акции (опции или конвертибилен долг):

$$\text{Основна заработка по акција} = \frac{\text{Добивка}}{\text{Просечно издадени акции}}$$

$$\text{Разводнета заработка по акција} = \frac{\text{Добивка}}{\text{Просечно издадени акции} + \text{Разводнети ефекти}}$$

При пресметување на разводнетата заработка по акција се претпоставува дека сите хартии од вредност се конвертирани во обични акции. Поради тоа што во формулата за пресметување на разводнетата заработка по акција имаме поголем деноминатор, заработката по акција е пониска во споредба со основната заработка по акција. За максимирање на заработката по акција се препорачува акциите да се издадат или продадат кога нивната цена е висока и да се откупат кога нивната цена е ниска. Општото правило за „игра со заработката по акција“ е дека акциите треба да се издадат или да се продадат доколку:

$$\frac{\text{EPS Assuming Debt}}{\text{Цена по акција}} < r \times (1 - t)$$

r: каматна стапка на долг

t: маргинална даночна стапка

Некои од недостатоците на заработката по акција се презентирани во извештајот на СИМА (Маскау, 2005) во кој се вели дека: ова не е корисно мерило за споредба со други претпријатија бидејќи различни организации можат да имаат издадено различен број акции; исто така, може да ги охрабри менаџерите да управуваат со перцепцијата за пазарот на капитал преку неиздавање нови акции или откупување на издадените акции.

4.5.1.2. Мерила на раст

Мерилата на раст се изразуваат како финансиски и нефинансиски мерила. Поточно, мерилата на раст може да бидат изразени како апсолутни износи на промена помеѓу два временски периода или како процентуален износ помеѓу два временски периода. Најчесто применувани мерила на раст се раст на продажби, раст на вработени и раст на вкупни средства.

4.5.1.2.1. Раст на продажби

За растот на продажбите како мерило на раст се вели дека има друга димензија за мерење на резултатите од онаа за мерењето на профитабилноста. Ова мерило може да биде корисно при презентирање на резултатите на организациите само доколку се анализира во корелација со мерилата на профитабилноста и оние за паричните текови.

4.5.1.2.2. Раст на вработеноста

Растот на вработеноста претставува промена во бројот на вработените во една организација помеѓу два временски периода. Растот на вработеноста претставува основа за неколку мерила на резултатите (Carton & Hofer, 2006, p. 90). Така, на пример, сосема е логично организациите да вработуваат кога предвидуваат раст на продажбите или, пак, фактот дека ги зголемува клучните ресурси неопходни за раст.

4.5.1.3. Мерила на левериџ, ликвидност и парични текови

Мерилата на левериџ, ликвидност и парични текови главно се однесуваат на финансиската структура на организациите и способноста на организациите навремено да ги платат

Концепти и проблеми на современите системи за мерење на резултатите од работењето

своите обврски. Секоја од овие три категории на мерила се однесуваат на посебен дел од резултатите на организацијата. Така, мерилата на левериџ ја опишуваат финансиската структура на организацијата, мерилата за ликвидност ја опишуваат способноста на организацијата да ги конвертира своите средства во готовина, додека, пак, мерилата за паричните текови го прикажуваат износот на пари кој се генерира во организацијата, изворите на тие парични средства, во релативен однос со потребите на организацијата за парични средства. Примери за најчесто користени мерила на левериџ, ликвидност и парични текови се прикажани во Табела 4.3.

Мерила	Формули
<i>Левериџ</i>	
Стапка долг/главнина	$\frac{\text{Долгорочен долг}}{\text{Главнина}}$
Стапка долг/вкупни средства	$\frac{\text{Вкупни обврски}}{\text{Вкупни средства}}$
Колку пати е заработена каматата	$\frac{\text{Добивка пред камати и даноци}}{\text{Плаќања на камати}}$
<i>Ликвидност</i>	
Работен капитал	Тековни средства – тековни обврски
Тековен показател	$\frac{\text{Тековни средства}}{\text{Тековни обврски}}$
Брза ликвидност	$\frac{\text{Тековни средства – залихи}}{\text{Тековни обврски}}$
Мерило на интервали	$\frac{\text{Парични средства + хартии од вредност за тргување + Побарувања}}{\text{Просечни дневни оперативни расходи}}$
<i>Парични текови</i>	
Парични текови на принос на главнина	$\frac{\text{Нето – парични текови}}{\text{Главнина}}$
Парични текови на принос од вкупни средства	$\frac{\text{Нетопарични текови}}{\text{Вкупни средства}}$

Табела 4.3. Примери за мерила на левериџ, ликвидност и парични текови

Извор: (Carton & Hofer, 2006, p. 91)

4.5.1.4. Мерила базирани на пазарни вредности

Овие мерила се од понов датум. Мерилата на резултатите базирани на пазарни вредности при нивното утврдување вклучуваат стапки на промени во кои е земена предвид пазарната вредност на претпријатијата. Постојат бројни мерила базирани на пазарна вредност, меѓутоа за целите на овој труд подетално ќе ги елаборираме мерилата на приносот на акционерите и додадената пазарна вредност.

4.5.1.4.1. Принос на акционери

Приносот на акционери претставува мерило со кое се настојува да се мери вкупната финансиска вредност креирана за акционерите во текот на еден временски период (Carton & Hofer, 2006). За неговото пресметување се користат информациите за зголемувањето на вредноста на акциите и дивидендата што е наменета за акционерите во вид на дивиденда. Формулата за ова мерило е изведена од два дела:

Принос на акционери = Принос на периодот на чување + Принос од дивиденда

каде што

$$\begin{aligned} \text{Принос на периодот на чување} \\ = \frac{\text{Почетна цена на акцијата} - \text{крајна цена на акцијата}}{\text{почетна цена на акцијата}} \end{aligned}$$

$$\text{Принос од дивиденда} = \frac{\text{Годишен износ на дивиденда по акција}}{\text{Цена по акција}}$$

Користењето на приносот на акционерите како мерило на резултатите е својствено, пред сè, за организациите кои котираат на берза.

4.5.1.4.2. Додадена пазарна вредност

Додадената пазарна вредност како мерило се користи за да се оцени како се креира добивка на долг рок. Формулата за пресметка на ова мерило е:

Додадена пазарна вредност

= Вредност на претпријатието – Економска книговодствена вредност

каде што

Вредност на претпријатието

= Пазарна вредност на обични акции

+ Пазарна вредност на приоритетни акции

+ Пазарна вредност на краткорочниот долг на претпријатието

+ Пазарна вредност на долгорочниот долг на претпријатието

и

Економска книговодствена вредност

= Книговодствена вредност на главнина

+ Книговодствена вредност на долг

Под додадена пазарна вредност се подразбира сумата на годишната економска добивка во текот на животниот век на фирмата. Организациите кои во континуитет остваруваат позитивни економски добивки ќе акумулираат значајна додадена пазарна вредност, додека, пак, организациите кои остваруваат негативна економска добивка ќе имаат вредност на организацијата која е пониска од нивната економска книговодствена вредност.

Како проблем при користењето на додадената пазарна вредност како мерило на резултатите се одбележува тоа што ова мерило не може да го користат организациите кои не котираат на берза, бидејќи за нив не може да се пресмета, како и тоа што економската книговодствена вредност е земена во износ кој е инвестиран во организацијата од самиот почеток.

4.5.1.5. Мерила на економска вредност

Мерилата на економска вредност се изведени сметководствени мерила кои при нивното утврдување го вклучуваат како трошокот на капиталот, така и влијанијата што произлегуваат од правилата за екстерно финансиско известување (Carton & Hofer, 2006). Во развојниот тренд на мерењето на резултатите се направени значителни напори за рedefинирање и подобрување на финансиските мерила и зголемено користење на мерилата кои се поврзани со додадената економска вредност (Wallace, 1998). Прифаќањето на мерилата на економска вредност е поддржано од бројни теоретичари и од самата економска практика (Ittner & Larcker, 1998a). Една од главните причини за користењето на мерилата на економска вредност е тоа што преку нив може да се добие информација за тоа како се создава вредноста за акционерите кога таа е коригирана за трошоците на капиталот од приносот на претпријатијата. Најчесто применувани мерила на економска вредност во практиката се: резидуална добивка, додадена економска вредност и паричен тек на приносот од инвестиции.

4.5.1.5.1. Резидуална добивка

Концептот на резидуална добивка за првпат во литературата од областа на сметководството е опишан во 1960-тите години од минатиот век. Со ова мерило, всушност, се надминуваат некои од недостатоците што се својствени за стапката на принос од инвестиции.

Како мерило на резултатите, резидуалната добивка е дизајнирана да влијае на одлуките за инветирање во капитални средства. Врз основа на ова мерило менаџерите се поттикнати да превземат инвестиции со позитивна нето-сегашна вредност и да ги одбијат оние со негативна нето-сегашна вредност (Christensen, et al., 2002). Резидуалната добивка е

еднаква на сметководствената добивка прикажана во финансиските извештаи, намалена за економскиот трошок на инвестицијата користена за да се генерира добивката:

$$\text{Резидуална добивка} = \text{Добивка} - \text{Трошок на капитал}$$

$$\text{Резидуална добивка} = \text{Добивка} - (\text{Барана стапка на принос} \times \text{Инвестиции})$$

Резидуалната добивка е слично мерило со приносот од инвестиции бидејќи и двете ја мерат добивката во однос на инвестициите потребни за да се заработи таа добивка. Резидуалната добивка надминува еден недостаток на приносот од инвестиции: менаџерите не одбиваат инвестиции со кои се очекува да се заработи повеќе од нивниот трошок на капитал. Менаџерите се фокусирани на максимирање на добивката над трошокот за искористените средства. Резидуалната добивка не може да се користи за да се споредуваат одделенија или претпријатија со различна големина бидејќи не претставува стапка, а апсолутните броеви не се споредливи.

4.5.1.5.2. Додадена економска вредност (Economic Value Added – EVA)

Во развојниот тренд на мерилата на резултатите за додадена економска вредност¹ како мерило на вредноста на акционерите се вели дека е континуитет на мерилата на резидуалната добивка, или како што одбележуваат некои, дека тоа е подобрена верзија на резидуалната добивка. Ова мерило станува сè повеќе користено од страна на менаџментот бидејќи ги упатува на донесување одлуки за преземање активности кои придонесуваат за зголемување на богатството на акционерите (Ittner & Larcker, 1998a). Со EVA како мерило се овозможува да се добијат информации за тоа дали приносите се повисоки, еднакви или пониски од пазарните.

При пресметувањето на EVA се користи пристапот на оперативна добивка и просечен пондериран трошок на капитал (weighted average cost of capital – WACC):

$$\text{EVA} = \text{Оперативна добивка по оданочување} - \text{Трошок на капитал}$$

¹ Иновација на Stern Steward & Co во 1991 година.

Од горната формула може да се заклучи дека EVA како мерило на резултатите е условено од оперативната добивка и трошокот на капитал. Зголемувањето на EVA е резултат на зголемената добивка и намалување на трошоците на капиталот. Ова значи повлекување на капиталот од оние активности кои остваруваат поголеми трошоци отколку принос и инвестирање во проекти со висок принос (Smith, 2005, p. 280).

Во литературата се наведуваат повеќе причини за тоа што EVA е мерило кое нашироко е прифатено и имплементирано од страна на претпријатијата. Ова мерило, покрај другото, овозможува менаџментот да ги идентификува производните линии кои не придонесуваат за принос во претпријатието, при дадено ниво на инвестиции, а кога се користи сметководството на активности за утврдување на трошоците на одделните производи, услуги и купувачи, им се овозможува ова мерило да го пресметуваат по производи, производни линии или купувачи. Натаму, EVA претставува мерило кое се користи како средство за оценување при доделување бонуси (на пример, одложени награди, наместо моментални) на менаџерите и негово вклучување во системот на наградување. Ова мерило ги одразува не само еднократните краткорочни ефекти, туку условува тие ефекти да се одржат на среден рок. Кога се во прашање бонусите, се вели дека ова мерило влијае мотивирачки кај менаџментот да остваруваат добри резултати на долг рок (Otley, 1999, p. 373). Како резидуалната добивка, така и EVA, помалку е препорачлива за мерење на резултатите од работењето на организациите кои се капитално интензивни, организациите кои се прошируваат преку аквизиции, како и организациите кои располагаат со ресурси (нафта, гас и минерали) (Smith, 2005, p. 280)

Кога се елаборираат EVA и резидуалната добивка како мерила на економска вредност, се потсетува на разликата помеѓу нив која се однесува на износот на добивка која се користи за пресметка кај двете мерила. Имено, кај резидуалната добивка се користи најчесто и оперативна добивка пред оданочување и тоа во оној износ кој е добиен од финансиските извештаи изготвени според МСФИ, додека при пресметување на EVA најчесто се користи добивка по оданочување, но со бројни прилагодувања кои отстапуваат од МСФИ (Riahi-Belkaoui, 2002, p. 164).

Како предност на EVA ѝ се припишува тоа што при утврдувањето ги зема предвид трошоците на капиталот. Понатаму, предноста на EVA е тоа што менаџментот го

фокусира вниманието на врзување на ресурсите во проекти кои имаат очекувани приноси повисоки од пондерираниот просечен трошок на капитал за тој проект. Според ова, треба да се заклучи дека EVA претставува фактор двигател на приносите, што индиректно придонесува за остварување подобри резултати од работењето.

Мерилата на економска вредност се развиени како иновација на финансиските мерила и сметководствените мерила. Chenhall (2006, p. 100) истакнува дека и кај нив се присутни постулатите на теоријата на независни и зависни варијабли. Мотивираноста на менаџерите за максимирање на мерилата на економска вредност може да оди во насока на обесхрабрување на инвестиции во иновации само затоа што тие бараат подолг период за да покажат позитивни резултати. Исто така, во организациите со комплексни технологии, врските помеѓу стратешките приоритети и операции може да бидат прилично комплексни и не толку лесно разбирливи за вработените. Друга неизвесност и проблематичност околу имплементирањето на мерилата на економска вредност е организациската структура и авторитетот на менаџерите да носат одлуки околу причинителите на вредноста кои ја зголемуваат целокупната вредност на организациите. Поврзувањето на мерилата на економска вредност со теоријата на зависни и независни варијабли се смета како една од причините за проблемите со имплементирањето на EVA. Тоа посебно се објаснува со нејзината комплексност и способноста вработените да го разберат ова мерило (Ittner & Larcker, 1998a). Основните недостатоци на EVA, односно критики што му се припишуваат на ова мерило, најчесто се следните:

- Не ја зема предвид стратегијата на организациите (Otley, 2001),
- Пресметувањето на EVA е комплицирано, (Ittner & Larcker, 1998a)
- Повлекува високи трошоци за имплементирање како и дополнителни обуки на вработените (Lovata & Costigan, 2002)
- Многу од теоретичарите велат дека EVA не претставува нов концепт и не се разликува многу од традиционалните финансиски мерила (Yeniyurt, 2003).

Во еволутивниот развој на EVA се предлагани бројни препораки со кои треба да се подобрува ова мерило. Така, при оценување на трошоците на капитал треба да се земе пазарната вредност на организациите, а не економската книговодствена вредност на

средствата што се користат (Bacidore, et al., 1997). Во литературата се подвлекува дека само од технички аспект се направени околу 200 сметководствени прилагодувања со цел конвенционалната сметководствена добивка да биде реално мерило во EVA. Токму поради ова се вели дека организациите што го користат ова мерило треба да направат барем 10 прилагодувања. EVA е прифатено како значајно финансиско мерило во рамката на урамнотежени перспективи, поконкретно во финансиската перспектива со цел да овозможи соодветно и комплетно мерење на резултатите (Otley, 2001).

4.5.1.5.3. Паричен тек на приносот од инвестиции (Cash Flow Return on Investment – CFROI)

CFROI претставува мерило кое претпоставува дека цените на акциите се формираат на пазарот на капитал врз основа на паричните текови на организациите, а не врз основа на остварените добивки и другите резултати на организациите. Ова мерило е слично на интерната стапка на принос и уште се нарекува и долгорочна интерна стапка на принос (Ittner & Larcker, 1998a)). CFROI претставува мерило што ги опфаќа паричните текови со вкупните средства ангажирани да се генерираат тие парични текови вклучувајќи ја и инфлацијата (Carton & Hofer, 2006, p. 102). Формулата за пресметка е:

$$CFROI = \frac{\text{Оперативна добивка пред оданочување} + \text{депрецијација и други непарични ставки}}{\text{Пазарна вредност на инвестиран капитал}}$$

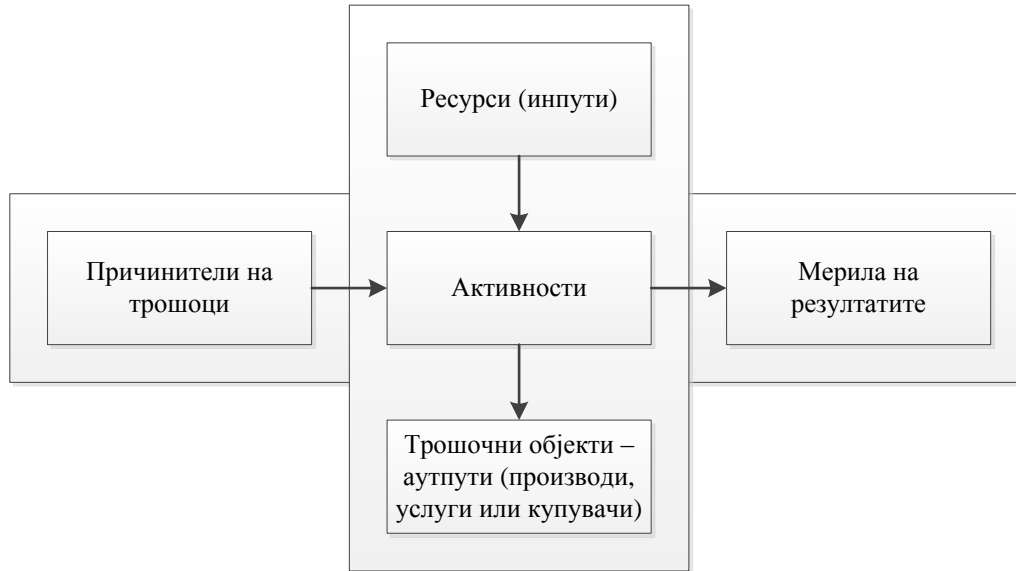
Поради вклучување на инфлацијата во ова мерило, неговата пресметка е многу комплицирана. Ова е една од причините за негово неприфаќање и во теоријата и во практиката, меѓутоа придонесува да се надминат некои недостатоци на традиционалните финансиски мерила, посебно на паричните текови (Bierman, 1988).

4.5.1.6. Сметководство на активности

Познато е дека мерењето на резултатите влијае врз профитабилноста на ниво на организацијата. Исто така е познато дека мерењето на профитабилноста на еден производ

влијае врз целокупните резултати на организацијата. Процесот на мерење на профитабилноста на производите не е едноставен процес. Тешкотиите, покрај другото, произлегуваат од алокацијата на општите трошоци по производи. Многу често е невозможно некои општи трошоци точно да се идентификуваат со производот. Точната и прецизна распределба на општите трошоци е најдена во системот на опфаќање на трошоците заснован врз активности (Activity Based Costing – ABC). Системот е развиен од познатите автори Kaplan и Johnson во 1980-тите години. Во бројни истражувања (Shields & McEwen, 1996; Kennedy & Affleck-Graves, 2001) потврдени се заклучоците дека организациите што го имаат имплементирано сметководство на активности во однос на оние организации што го немаат, остваруваат подобри резултати од работењето. Меѓутоа, има и такви мислења со кои се одбележува дека точното определување на трошоците според сметководството на активности никогаш не е докажано и потврдено (Neely, et al., 1997). Сметководството на активности овозможува да се задржат финансиските мерила, како и да се надмине краткорочноста на „традиционалните“ мерила (Parker, 2000, p. 64) (Tangen, 2005a, p. 729). Опфаќањето трошоци врз основа на активности овозможува да се мерат финансиските резултати од одделни активности и функции. Системот на сметководството на активности ги вклучува и нефинансиските мерила за мерење на резултати од активности и функции кои немаат финансиски карактер и не може да се измерат со финансиските мерила. Заемната поврзаност на сметководството на активности и мерењето на резултатите може да се согледа од Слика 4.4. Од сликата може да се види дека вертикалната оска го прикажува следењето на трошоците (cost tracking) додека, пак, хоризонталната оска обезбедува средства за спротивставување (match) на ресурсите со процесите и аутпутите.

За сметководството на активности се вели дека е посебно препорачливо да го применуваат претпријатијата кои произведуваат повеќе производи (Smith, 2005). Покрај тоа што овозможува утврдување на трошоците по производи, сметководството на активности овозможува да се осознаат активностите кои создаваат општи трошоци и оние активности кои не додаваат вредност, ја овозможува употребата на нефинансиските показатели за мерење на резултатите и го испитува однесувањето на трошоците преку причинителите на трошоци (Smith, 2005).



Слика 4.4: CAM-I шема за сметководство на активности

Извор: www.cam-i.org (Прилагодена)

Во литературата се одбележува дека и по четири децении од лансирањето на сметководството на активности постојат некои тешкотии околу неговото имплементирање. За да се оправда софистицираноста и потенцијалната комплексност на сметководството на активности, се бара од оние што ќе ги внесуваат податоците во системот да бидат соодветно едуцирани, способни да ги оценуваат нефинансиските показатели кои се користат како причинители на трошоци и да ја ценат потребата од точност и веродостојност со што се овозможува да му се даде посебен кредибилитет на целиот систем (Smith, 2005). Многу од организациите сметаат дека е потребно да се потроши многу време за интервјуирање и испитување на вработените за да го алоцираат нивното време по активности. Поради ова некои велат дека сметководството на активности се смета дека не е точен систем токму поради субјективните проценки на вработените за тоа како го трошат своето време на работа. Покрај тоа, процесот на утврдување трошоци по активности по пат на интервјуирање, набљудување и истражување одзема многу време и претставува скап процес за собирање податоци, скап информациски систем за функционирање на моделот, тежок процес на ажурирање на моделот во насока на променетите услови и слично. На системот му се припишува како недостаток и тоа што ги вклучува трошоците за неискористениот капацитет за кои тешко се утврдуваат причинителите на трошоци (Atkinson, et al., 2007).

Поради сознанието дека мерењето на резултатите само преку трошоците не овозможува да се оценува успешноста на работењето (White, 1996), многу истражувачи се имаат фокусирано на развивање посовремен систем за мерење на резултатите кој не е фокусиран само на трошоците, туку и на нефинансиските мерила. Посовремениот концепт на утврдувањето трошоци врз основа на активности претставува системот на **управување врз основа на активности** (Activity Based Management – ABM). Управувањето врз основа на активности како концепт вклучува „причинители“ и на немонетарни области, а не само причинителите на трошоците (Smith, 2005). Осовремениот систем на сметководство на активности не само што овозможува утврдување трошоци врз основа на активности и управување врз основа на активности, туку и развивање нефинансиски мерила кои би можеле да се користат не само како причинители на трошоци, туку и во другите системи на мерењето на резултатите, како што е рамката на урамнотежени перспективи.

Во еволутивниот развој на сметководството на активности се направени иновации. Станува збор за анализа на профитабилноста врз основа на активности (Activity Based Profitability Analysis – ABPA) и сметководство на активности врз основа на време (Time Driven Activity Based Costing – TDABC).

Анализата на профитабилноста врз основа на активности (Activity Based Profitability Analysis – ABPA) претстваува нов пристап во мерењето на резултатите. ABPA е фокусирана на купувачите, при што се прави разграничување на причинителите на трошоците од причинителите на приходите. ABPA придонесува за мерење на профитабилноста на секоја активност преку споредување на приходите од активноста со трошоците од активноста. Со примената на овој систем им се овозможува на организациите да ги идентификуваат производите што се профитабилни и што не се профитабилни. Исто така, системот им овозможува на организациите да ги идентификуваат непрофитабилните купувачи, да ги задржат купувачите со тоа што ќе им се понуди друга соодветна цена или да бараат други купувачи (MeYer, 2002, p. 124). Со ABPA се придонесува за сеопфатно мерење на резултатите. Со ABPA се идентификува врската помеѓу активностите извршени од страна на организацијата и финансиските резултати (MeYer, 2002, p. 164).

Во развојните трендови на сметководството на активности денес се зборува за концептот **сметководство на активности засновано на време** (Time Driven ABC – TDABC) (Kaplan & Anderson, 2004). Сметководството на активности засновано на временска димензија претставува систем на мерење на резултатите во кој појдовна основа се вреднувањето на потребните ресурси за секоја трансакција, производ или купувач на временска основа, а не распределување трошоци за ресурси прво по активности, а потоа по производи или купувачи како што е во традиционалниот систем на сметководство на активности. Ова подразбира дека за секој ресурс е потребно вреднување на два параметра, и тоа: трошокот по временска единица за понудениот капацитет на ресурси и временските единици на трошење на ресурсите по производи, услуги и купувачи. Постапката на утврдување на ова мерило се одвива на тој начин што најнапред се проценува практичниот капацитет како процент од теоретскиот, пресметувајќи ги трошоците на ресурсите по единица базирано на соодветно мерило на капацитет, како што е трошок по кубен метар или трошок по мегабајт, а потоа се определува времето потребно за да се изврши една единица од секој вид активност. Ова значи дека не се зема времето што го троши вработениот за одредена активност, туку времето што му е потребно да заврши една активност. Со множење на овие две варијабли се пресметуваат трошоците за причинителите за на крај да бидат распределени општите трошоци по купувачи или производи. Сметководството на активности засновано на време (TDABC) му овозможува на менаџментот да биде информиран за нивните трошоци на тековна основа и да ги осознае трошоците на деловните активности како и времето потрошено за нив, притоа секогаш имајќи ги предвид разликите помеѓу расположливиот и искористениот капацитет. Сметководството на активности засновано на време, исто така, му овозможува на менаџментот лесно да го ажурира овој пристап тогаш и кога претпријатијата ќе воведат нови производи, нови процеси и ќе пронајдат нови купувачи (Everaert & Bruggeman, 2007). Ова, всушност, претставуваше и еден од најголемите недостатоци на традиционалното сметководство на активности.

Сметководството на активности и неговите различни концепции овозможуваат да се користат такви сметководствени пристапи кои придонесуваат за синергија на севкупното мерење на резултатите на организациите. Така, сметководството на активности многу добро се надополнува со економската добивка (economic profit – EP) (нето-добивка по

оданочување минус трошоците на капитал), како и со рамката на урамнотежени перспективи (BSC).

Сметководството на активности и *економската добивка* се надополнуваат со самиот факт дека процесите условуваат потреба од капитал со цел да можат да се извршуваат (Emblemsvag, 2004). Економската добивка е вклучена во сметководството на активности преку причинителите на капитал како причинители на ресурси и причинители на активности. На овој начин се овозможува пресметување на економската добивка за сите трошочни објекти. А ова, пак, ќе придонесе при стратегиски одлуки како што се оние поврзани со воведување нови, продолжување или прекинување на некои процеси или одлуки кои се многу значајни за опстојување на организациите.

Сметководството на активности и *рамката на урамнотежени перспективи* се еклатантен пример на нивна поврзаност и надополнување. Ова е така затоа што рамката на урамнотежени перспективи вклучува бројни финансиски и нефинансиски активности, трошочни причинители или причинители на резултатите (Theriou, et al., 2007). Една од најзначајните предности, кога се зборува за мерење на резултатите, претставува поврзаноста, односно можноста податоците од сметководството на активности да се користат како влезни податоци за мерилата во рамката на урамнотежени перспективи. Во овој труд, Kaplan и Norton (2001) ја имаат прикажано поврзаноста помеѓу сметководството на активности и рамката на урамнотежени перспективи преку оперативна профитабилност и профитабилност на купувачите. Оперативната поврзаност помеѓу сметководството на активности и рамката на урамнотежени перспективи се случува преку оперативни мерила од перспективата на интерни процеси во рамката на урамнотежени перспективи. Притоа, познато е дека трошоците, квалитетот и времето вообичаено ги дефинираат оперативните резултати во секој процес. Квалитетот и времето релативно лесно се мерат со физичко мерење, а трошоците, пак, само со помош на сметководството на активности. Сметководството на активности се користи за да се измери профитабилноста на купувачите. Во рамката на урамнотежени перспективи преку перспективата за купувачите се мери задоволството на купувачите, задржувањето на купувачите, пазарното учество, лојалноста на купувачите и профитабилноста на купувачите. Значи, податоците од

сметководството на активности се користат како инпути за мерилата на резултатите од рамката на урамнотежени перспективи (Parker, 2000).

4.5.1.7. Недостатоци на финансиските мерила на резултатите

Недостатоците на финансиските мерила за мерење на резултатите што ги подвлековме при елаборирањето на развојните трендови на мерењето на резултатите (Johnson & Kaplan, 1987) не ја намалуваат нивната користеност во економската практика. Иако за финансиските мерила се упатени повеќе критики, речиси и не постои инвестициска одлука која се носи без претходно направена детална финансиска анализа која ги вклучува сите финансиски мерила.

Недостатоците на финансиските мерила многу често се поврзуваат со недостатоците на добро познатата рацио-анализа. Авторите Atkinson et. al. (2007, p. 623) децидно ги одбележуваат следните **недостатоци**:

- Споредувањето на претпријатие со еден производ со претпријатие кое произведува повеќе производи или работи во повеќе сегменти може да нема никакво значење бидејќи станува збор за различни претпријатија;
- Иако претпријатијата може да бидат споредливи бидејќи дејствуваат во иста дејност или индустрија, тие може да применуваат различни сметководствени правила кои, повторно, придонесуваат споредувањата со помош на рацио-анализа да бидат неадекватни;
- Интерпретирањето на финансиската рацио анализа само на едно претпријатие може да биде некорисно доколку не се познати економските и конкурентските фактори од окружувањето кои имаат посебно влијание на претпријатијата;
- Тешко е да се определи соодветна или прифатлива вредност за одреден показател, посебно ако индустријата е во рецесија;
- Кога постои нагласен сезонски карактер, споредбата со финансиските податоци кои ги претставуваат финансиските активности за пократок период со оние на крајот од годината, може да биде неадекватно;

Концепти и проблеми на современите системи за мерење на резултатите од работењето

- Кога претпријатијата манипулираат или погрешно ги презентираат своите финансиски информации, финансиските мерила пресметани врз основа на овие податоци ќе бидат погрешни;
- Како и сите други вредности базирани на историски резултати, така и финансиските показатели се однесуваат на минатото. Па, оттука и несоодветноста минатите податоци да се користат за предвидување на идните резултати;
- Бидејќи се ориентирани кон минатото, финансиските показатели ги игнорираат тековните стратегиски иницијативи и може погрешно да ги претстават идните резултати од тековните иницијативи.

Покрај овие круцијални недостатоци на рачно-анализата базирана на финансиски мерила, авторите Ittner & Larcker (1998a, p. 217) подвлекуваат дека традиционалните финансиски мерила во споредба со нефинансиските мерила поттикнуваат краткорочно однесување обезбедувајќи малку информации за суштината (коренот) на проблемите и воедно не нудат решение за нив; финансиските мерила не ги опфаќаат клучните деловни промени или тоа го прават значително задоцнето; премногу се општи и сумирани за да можат да ги водат менаџерските активности и немаат адекватен третман на нематеријалните средства како што е интелектуалниот капитал.

Имајќи ги предвид согледаните предности и недостатоци на финансиските мерила во текот на нивниот еволутивен развој, бројни автори со свои предлози придонесуваат да се изнајдат решенија за усовршување на системите за мерење на резултатите. Тоа е евидентно со вклучувањето на „новите“ финансиски мерила, како што се резидуалната добивка, EVA и CFROI со кои на некој начин се надминуваат некои од недостатоците на традиционалните финансиски мерила за мерење на резултатите (Ittner & Larcker, 1998a, p. 209). Заслужува да се одбележи едно од решенијата за надминување на недостатоците од финансиските мерила кое е поврзано со вклучување на нефинансиските мерила ориентирани кон иднината, како што се задоволството на потрошувачите, задоволството на вработените, стапката на дефекти, стапката на поплаки од купувачите и сл. (Ittner & Larcker, 1998a, p. 209).

Во трудови од областа на сметководството кои имаат истражувачки карактер и се поврзани со мерење на резултатите во организациите, се изведени заклучоци во врска со финансиските мерила кои се пресметани врз основа на сметководствени и финансиски податоци. Според Меѓународните стандарди за финансиско известување, се изготвуваат финансиски извештаи кои материјално се точни, споредливи и информациите од нив се однесуваат само на периодот за кој се изготвени. Натаму, финансиските извештаи обезбедуваат важни информации за креирањето вредност во компаниите во минатите периоди. Информациите од финансиските извештаи се однесуваат за бројни корисници, па финансиските мерила добиваат карактер на мултидимензионален аспект на мерење на резултатите (Carton & Hofer, 2006, p. 41). Во финансиските извештаи не се презентираат можностите што треба да се случат во иднина, ниту пак податоците од оперативните интерни активности. Поради тоа, за еден комплетен сет мерила, неопходно е финансиските мерила да бидат дополнети со оперативните, нефинансиски мерила.

4.5.1.7.1. Финансиските мерила и појавата на миопија (кратковидост)

Менаџментот настојува да ги подобри финансиските мерила на резултатите на краток рок за да ги користи за донесување на краткорочни одлуки. Кога овие мерила се користат како основа за наградување на менаџментот, го земаат предвид само краткорочниот аспект, не водејќи сметка за долгорочните интереси на акционерите.

Во сметководствената литература во последно време се зборува за една појава наречена миопија, а е поврзана со мерилата на резултатите. За миопијата се вели дека претставува дисфункционален придружен ефект на мерењето на резултатите и на контролните системи. Менаџментот, свесен за користите од мерењето на резултатите со финансиски мерила и од имплементирањето на ефикасни контролни системи (за кои станува збор во наредното поглавје), презема одредени стратегии и начини на дејствување со цел да се намалат негативните ефекти од оваа појава (Merchant & Van der Stede, 2007, p. 470). Фокусот на менаџментот е насочен на: (1) заменување (или дополнување) на финансиските мерила со нефинансиски, односно користење комбиниран сет од мерила или интегриран систем за мерење на резултатите; (2) менување на она што се мери, на

пример, наместо да се мери зголемувањето на сметководствената добивка, директно да се мери зголемувањето на вредноста на акционерите; (3) преземање одредени активности пред да се донесат одлуките кои се поврзани со развој и долгорочен успех, односно да се следи дали кога е оправдано се прифаќаат инвестиции кои би имале поврат по подолг временски период; (4) прилагодување или подобрување на финансиските мерила со цел подобро да ја прикажуваат економската добивка; (5) продолжување на временскиот хоризонт во кој се мерат резултатите врз кои се врши наградувањето на вработените, односно поголемо користење на долгорочно наградување, а не краткорочно врз основа на резултатите постигнати на краток рок и (6) намалување на притисокот врз вработените краткорочно да ја зголемат добивката.

Надминувањето на проблемот на миопија од страна на менаџментот е можен само доколку сфати дека пазарите на капитал не се миопични (кратковидни) или барем не се толку многу како што некои од нив ги перципираат. Токму ова е ограничувачкиот фактор за имплементирање на претходно наведените можности за надминување на проблемот на миопија со финансиските мерила на резултатите.

4.5.1.8.Значајноста на финансиските мерила и нивната циклична примена

Од досегашниот текст може да се извлече заклучок дека финансиските мерила се неизбежни при мерењето на резултатите и покрај тоа што им се припишуваат бројни недостатоци. Уште позначајно е тоа дека нивното користење некогаш е поизразено, а некогаш помалку изразено. На самите почетоци на развивање на мерењето на резултатите како активност во претпријатијата, на почетокот од минатиот век, единствени мерила што се применувале биле финансиските. Како резултат на нивните недостатоци и форсирање на нефинансиските мерила, нивното користење е намалено во деведесеттите години од минатиот век, за да во последните години на минатиот век и денес, кога светот е зафатен со економска и финансиска криза, актуелноста за користење на финансиските мерила

добива посебно значење. Претпријатијата, за целите на контролирање и наградување, сè повеќе ги користат финансиските мерила како веродостојни и точни. Состојбата за користење на финансиските мерила во Република Македонија е слична со онаа на глобално ниво, што значи дека денес е изразена примената на финансиските мерила.

Од истражувањата направени во практиката се потврдува дека организациите сè уште повеќе ги применуваат финансиските мерила, иако истакнуваат дека сакаат да посветат повеќе внимание и на нефинансиските мерила на кои им придаваат подеднакво значење како и на финансиските мерила. Заслужува да се одбележи резултатот од истражување направено во финансискиот сектор на Јапонија. Резултатот од истражувањето е дека финансиските институции во Јапонија многу повеќе, ако не и единствено, ги применуваат финансиските мерила (Hussain & Gunasekaran, 2002). Исто така, и во истражувања кои се направени подоцна се дошло до слични заклучоци, поточно сè уште е поголемо користењето на финансиските мерила во однос на нефинансиските мерила (Hussain, 2005), што упатува на заклучок дека и покрај многубројните недостатоци што им се припишуваат, многу организации во развиените земји сè уште многу повеќе внимание посветуваат на финансиските мерила.

4.5.2. Нефинансиски мерила за мерење на резултатите

Американската асоцијација на сметководители (AAA) за првпат во 1975 година ги има дефинирано нефинансиските мерила како информации изразени во немонетарни единици или стапки. Првите трудови во кои се обелоденува идејата за користење нефинансиски мерила за мерење на резултатите се објавени во престижниот *Harvard Business Review*: „Манифест на мерењето на резултати“ (Eccles, 1991) и „Рамка на урамнотезени перспективи: Мерила кои водат до резултати“ (Kaplan & Norton, 1992). Во двата труда е пренесена пораката: финансиските мерила сами по себе не се доволни за мерење на резултатите што ги остваруваат организациите. Во првата статија авторот предлага

деловни модели, кои ги претставуваат врските помеѓу нефинансиските мерила и финансиските резултати. Во втората статија авторите Каплан и Нортон препорачуваат мерењето на резултатите да се набљудува од четири перспективи: финансиска перспектива, перспектива на купувачите, перспектива на интерни процеси и перспектива на учење и иновации (концепт кој подетално се обработува подолу).

Користењето на нефинансиските мерила, всушност, претставува потреба за враќање на оперативните мерила врз кои се темели и на кои се потпира сметководството на менаџментот.² Како нефинансиски мерила во литературата се дефинирани сите оние мерила кои не се изразени во финансиски израз, односно парични единици, а кои се однесуваат на различните аспекти од работењето на претпријатијата. Така, како позначајни нефинансиски мерила кои најчесто се применувани од страна на организациите се оние поврзани со купувачите, интерните процеси, идните активности на претпријатијата, иновациите и развојот на вработените, мерила во врска со промотивните активности на организациите, а во поново време во светската литература сè позабележителни се и мерилата на одржливост (Abdel-Maksoud & Abdel-Kader, 2007; Ittner & Larcker, 1998a; Otley, 1997). Сите овие мерила се осмислени за да му помогнат на менаџментот при донесувањето одлуки, а не за изготвување на финансиски извештаи за екстерни цели. Меѓутоа, во поново време веќе се дискутира за потребата од нивно вклучување и во екстерните извештаи со цел да бидат информирани сите стејкхолдери за резултатите од севкупното работење на организацијата (проблематика која подетално е обработена во Глава 7).

Нефинансиските мерила од страна на менаџерите се сфаќаат како најголемо охрабрување за преземање ризик и иновации и како алатка со која се надминува краткорочниот карактер и прилагодувањата што се прават во финансиските мерила (Chow & Van der Stede, Spring 2006). Покрај воочените недостатоци на традиционалните сметководствени мерила се наведуваат и други причини за прифаќање на нефинансиските мерила, како што се (Ittner & Larcker, 1998a):

² Повеќе за потеклото и историјата на сметководството на менаџментот може да се прочита во книгата *Relevance Lost – The Rise and Fall of Management Accounting* од Н. Thomas Johnson и Robert S. Kaplan, 1987

- Конкурентскиот притисок – многу компании се соочуваат со брзорастечки промени во окружувањето и технолошките иновации што водат кон мотивирање на менаџерите да изнаоѓаат нови начини за управување, мерење и контролирање на операциите.
- Иницијативите од организациите за изнаоѓање нови мерила за мерење на резултатите.

Не треба да се губи од предвид фактот дека изборот на оптимален сет нефинансиски мерила е нераскинливо поврзан со целите на организацијата. Остварувањето на корпоративните цели е условено од добро поставен сет нефинансиски мерила. Ова значи дека кога ќе настане промена во целите на организацијата и нефинансиските мерила ќе се променат. Затоа системот за мерење на резултатите треба да биде доволно флексибилен за навремено да може да се имплементираат овие промени.

Сепак, нефинансиските мерила не се ослободени од ограничувања и недостатоци при нивното користење. Најчесто е тешко тие да се измерат точно, ефикасно или навремено. Најкарактеристично е тоа што нефинансиските мерила, токму поради нивниот квалитативен карактер и неизразувањето во парични единици, се субјективни во мерењето што ги прави да бидат неефикасни за примена и користење.

4.5.3. Поврзаноста на финансиските и нефинансиските мерила за мерење на резултатите

Во литературата се среќаваат бројни автори кои ја испитуваат поврзаноста на нефинансиските со финансиските мерила. Така, на пример, Anderson et. al. (1994) имаат спроведено истражување во кое ги испитуваат односите помеѓу нефинансиските и финансиските мерила при што заклучуваат дека поголемото задоволство на потрошувачите води кон зголемен принос од инвестиции, споредено со минатите приноси при контролирани временските трендови. Авторите Ittner и Larcker (1998a), исто така,

подвлекуваат дека подобрувањата во различни нефинансиски области како што е задоволството на купувачите, квалитетот, иновациите и слично, влијаат врз идните финансиски резултати. Во нивното истражување, спроведено во претпријатија во САД, заклучуваат дека само 28% можат да го поврзат задоволството на купувачите со сметководствените приноси, а само 27% со приносот од акции. Тие, исто така, (Ittner & Larcker, 1998b) го поткрепуваат тврдењето дека мерењето на задоволството на потрошувачите е поврзано со тековната пазарна вредност на претпријатието. Авторите Wouters et. al. (1999) во своето емпириско истражување заклучуваат дека може да се идентификуваат нефинансиски мерила кои се поврзани со финансиските резултати. Од друга страна, Ittner, Larcker и Meyer (2003) заклучуваат дека е тешко да се најдат објаснувања дека нефинансиските мерила се поврзани со предвидувањето на финансиските резултати. Сепак, во академските истражувања направени до денес постои консензус дека нефинансиските мерила се релевантни за предвидување на идните финансиски резултати (Maines, et al., 2002). Исто така, потврдено е дека нефинансиските мерила подобро ги предвидуваат долгорочните резултати на претпријатијата и дека обезбедуваат информации кои им помагаат на менаџерите во контролирањето на прогресот кон остварување на стратешките цели на претпријатијата (Kaplan & Norton, 2001).

При користењето на овие мерила треба да се има предвид дека мерењето на резултатите преку ваквите мерила нема да ја постигне целта доколку се применува само едно од мерилата, игнорирајќи ги останатите. Во истражувањата што ги имаат направено Ittner и Larcker (2003) се дошло до заклучок дека претпријатијата, во обид да ги мерат своите резултати со помош на нефинансиските мерила, направиле бројни грешки. Тие забележуваат дека многу често претпријатијата не ги поврзувале мерилата со стратегијата. Понатаму, најголем број од претпријатијата не ги поврзувале нефинансиските мерила и очекуваните финансиски резултати. Исто така, претпријатијата не ги поставувале вистинските цели за резултатите, а тие што ги поставиле вистинските цели не ги мерат точно резултатите. Во практиката се правени истражувања со цел да се испита дали примената на нефинансиските мерила при мерењето на резултатите е придружена со идното известување и со цената на акциите (Said, et al., 2003), како и тоа каков е односот помеѓу употребата на нефинансиските мерила и економските резултати како функција на

усогласеност на оперативните и конкурентните услови на организациите и изборот на мерила на резултатите. Исто така, правена е анализа за да се видат резултатите на претпријатијата кои користат само финансиски мерила и претпријатијата кои користат и финансиски и нефинансиски мерила. Резултатите од истражувањата покажале дека примената на нефинансиските мерила позитивно влијае на тековната и идната цена на акциите на претпријатијата, додека, пак, ефектот од нефинансиските мерила врз резултатите утврдени по сметководствен пат претставува само делумна поддршка на сметководствените резултати. Исто така, резултатите од истражувањата покажале дека примената на нефинансиски мерила значајно била поврзана и усогласена со стратегијата на претпријатијата, квалитетот, должината на еден производствен циклус, регулирањето на индустријата и слично.

Имајќи ги предвид претходно изнесените релации помеѓу финансиските и нефинансиските мерила, во овој труд цел на истражување се неколку хипотези кои се однесуваат на финансиските и нефинансиските мерила и нивната примена и заемна поврзаност во организациите во Република Македонија. Ако имаме предвид дека станува збор за организации кои се целосно реформирани од пред дваесетина години и сите се карактеризираат претежно со влез на странски капитал, станува очигледно дека не може сосема да се очекува овие организации во оваа фаза од своето работење целосно да ги следат светските трендови во однос на мерењето на резултатите.

Така, хипотезата која е предмет на проучување во овој труд се однесува на примената на финансиските и нефинансиските мерила, односно поради познатите карактеристики на организациите и врз основа на претходно спроведени истражувања ја развиваме првата хипотеза за примена на финансиски и нефинансиски мерила:

Х6: Претпријатијата повеќе ги користат и им посветуваат повеќе внимание на финансиските мерила во однос на нефинансиските.

Податоците во врска со тестирање и анализирање на оваа хипотеза се прикажани во Табела 4.4. Анкетираните организации требаше да одговорат кои видови финансиски и нефинансиски мерила ги користат за мерење на резултатите во организациите. Од спроведената анализа може да се увиди дека убедливо најмногу организациите ги

користат финансиските мерила (49%), а значително помалку внимание посветуваат на нефинансиските мерила (30%) со што можеме да ја потврдиме нашата хипотеза.

Од спроведеното истражување можеме да констатираме дека организациите во Република Македонија значително најмногу, со високи 85%, како мерила за резултатите ги користат мерилата кои се дел од финансиските извештаи, односно износот на продажби, растот на приходите и нето-оперативната добивка. Зад нив следуваат стапката на добивка со 76%, показателите на ликвидност со 64%, како и добивката пред камати и даноци и паричните текови со 58%. Од ова може да се заклучи дека како финансиски мерила за мерење на резултатите од работењето во нашата практика најчесто се користат финансиски информации од финансиските извештаи на организациите и оние мерила што претставуваат еден вид задолжителни показатели пресметани во годишната сметка на организациите која јавно се публикува. Што се однесува до другите финансиски мерила за мерење на резултатите од работењето, забележителна е нивната помала употреба, значајно зад погоре напоменатите финансиски мерила. Исто така, е значајно да се одбележи дека во организациите во Република Македонија отсуствува употребата на мерилата за мерење на резултатите од понов датум, односно мерилата засновани на пазарна вредност и мерилата на економска вредност.

Од нефинансиските мерила, организациите во Република Македонија најмногу ги применуваат мерилата од областа на маркетингот (42%). Од мерилата на резултатите од областа на маркетингот се истакнува значењето и употребата на мерењето на репутацијата на организациите, брендот и покриеноста на медиумите. Мерилата на резултатите кои се однесуваат на купувачите се применуваат 37% од анкетираниите организации, а најмногу применувани мерила се пазарното учество, поплаките од купувачите, квалитетот на производите и мерењето на индексот на задоволството на купувачите. Следни мерила на резултатите по фреквентност на применување се мерилата на иновации и обуки на вработените со 34%, а како најзначајни мерила се истакнуваат обуките на вработените и задржувањето на најдобрите вработени. Мерилата на интерните процеси, идните активности и одржливоста многу малку се применуваат во организациите во Република Македонија и тоа во изолирани случаи.

Концепти и проблеми на современите системи за мерење на резултатите од работењето

	N	Средина	Стандардна девијација	Варијанса
Финансиски мерила	33	,4949	,23156	,054
Износ на продажби	33	,85	,364	,133
Стапка на добивка	33	,76	,435	,189
Раст на приходите	33	,85	,364	,133
НОД	33	,85	,364	,133
ROI	33	,36	,489	,239
Приход по вработен	33	,39	,496	,246
Цена на акција/Пазарна капитализација	33	,15	,364	,133
Заработка по акција	33	,18	,392	,153
ROE	33	,30	,467	,218
Показатели за ликвидноста	33	,64	,489	,239
ЕБИТ	33	,58	,502	,252
Парични текови	33	,58	,502	,252
Продажба/Вкупни средства	33	,52	,508	,258
Главнина/Вкупни средства	33	,39	,496	,246
Друго	33	,03	,174	,030
Купувачи	33	,3707	,23567	,056
Индекс на задоволство на купувачите	33	,48	,508	,258
Стапка на задржување на купувачите	33	,36	,489	,239
Квалитет на производителите/услугите	33	,52	,508	,258
Чувствителност (реакција) на купувачите	33	,24	,435	,189
Пазарно учество	33	,64	,489	,239
Навремена испорака	33	,45	,506	,256
Стапка на стекнување нови купувачи	33	,36	,489	,239
Раст на пазарно учество	33	,70	,467	,218
Задоцнети продажби/испораки	33	,21	,415	,172
Профитабилност по купувач	33	,42	,502	,252
Поплаки од купувачи	33	,58	,502	,252
Барања за користење на сервис во гарантен рок	33	,09	,292	,085
Време на одговор на купувачите	33	,27	,452	,205
Процент на вратени испораки	33	,21	,415	,172
Друго	33	,03	,174	,030
Интерни процеси	33	,2075	,19567	,038
Времето да стигнат до пазар новите производи/услуги	33	,27	,452	,205
Квалитетот на развивање нови производи и процесите на проект-менаџмент	33	,45	,506	,256
Квантитет и длабочина на стандардизирани процеси	33	,24	,435	,189
Квалитет на производствени процеси	33	,33	,479	,229
Време на циклус	33	,30	,467	,218
Потребно време да се развие нов производ	33	,12	,331	,110
Количинско отстапување кај материјалите	33	,15	,364	,133
Количинско отстапување кај работната сила	33	,06	,242	,059
Стапка на дефектни производи	33	,21	,415	,172
Стапка на добар аутпут во однос на вкупен аутпут	33	,06	,242	,059
<i>Продолжува...</i>				

Концепти и проблеми на современите системи за мерење на резултатите од работењето

Способност да се прилагодат производителите/услугите	33	,09	,292	,085
Искористеност на капацитетите	33	,36	,489	,239
Друго	33	,03	,174	,030
Иновации и развој на вработените	32	,3364	,25350	,064
Задржување на најдобрите вработени	33	,55	,506	,256
Квалитет на професионален развој	33	,48	,508	,258
Квалитет на лидерски развој	33	,21	,415	,172
Охрабрување на вработените да предлагаат нови идеи	33	,36	,489	,239
Обуки на вработените	33	,67	,479	,229
Задоволство на вработените	33	,39	,496	,246
Грижа за квалитетот на животот на вработените и нивните семејства	33	,24	,435	,189
Отсуства на вработените	33	,36	,489	,239
Број на воведени нови производи	33	,09	,292	,085
Друго	33	,00	,000	,000
Идни активности	33	,2350	,19735	,039
Квалитет на стратемиско планирање	33	,48	,508	,258
Антиципирање/подготвување за неочекувани промени во екстерното окружување	33	,33	,479	,229
Инвестирање во развој на нови пазари	33	,27	,452	,205
Инвестирање во развој на нови технологии	33	,33	,479	,229
% од продажба на нови производи (< од 5 год. стари)	33	,24	,435	,189
Инвестирање во истражување и развој (% од продажба)	33	,21	,415	,172
Инвестирање во високо ризични проекти	33	,00	,000	,000
Друго	33	,00	,000	,000
Маркетинг	33	,4242	,27032	,073
Покриеност на медиуми	33	,52	,508	,258
Ефекти од кампањи	33	,39	,496	,246
Свесност за бренд	33	,64	,489	,239
Преференција на бренд	33	,33	,479	,229
Репутација на компанијата	33	,67	,479	,229
Друго	33	,00	,000	,000
Одржливост	33	,2061	,21497	,046
Користење ресурси	33	,39	,496	,246
Незгоди при работа	33	,24	,435	,189
Еднаквост/диверзифицираност	33	,03	,174	,030
Усогласеност со етички правила	33	,36	,489	,239
Друго	33	,00	,000	,000

Табела 4.4. Преглед на финансиски и нефинансиски мерила користени во организациите во Република Македонија

Под претпоставка дека дел од организациите користат и нефинансиски мерила, се испитува нивното влијание врз фактичките резултати, како и за предвидување на нивните

идни финансиски резултати со цел да се потврдат или отфрлат тврдењата на оваа проблематика во пошироката сметководствена литература:

X7: Претпријатијата остваруваат подобри резултати кога се применуваат различни нефинансиски мерила.

Имајќи ги предвид резултатите од претходната хипотеза, организациите во Република Македонија значително помалку користат нефинансиски мерила. За анализирање на оваа хипотеза беа испитувани резултатите, односно добивката што ја остварувале организациите во изминатите три години и нефинансиските мерила што се применуваат. Од спроведената корелациона анализа може да се заклучи дека користењето на нефинансиските мерила прикажани во Табела 4.5. е статистички значајно за остварување повисок износ на добивка. Нивната врска може да се оцени како директна, но не многу интензивна, освен кај мерилото „незгоди при работа“ каде што врска е инверзна, односно зголемениот број незгоди при работа влијаат на намалување на добивката.

4.5.4. Интегрирани системи за мерење на резултатите

4.5.4.1. Појдовни претпоставки на кои се засноваат системите за мерење на резултатите

Системите за мерење на резултатите, како што веќе напоменаваме, претставуваат сет финансиски и нефинансиски мерила со цел да се искористат предностите и на двата типа мерила што ќе придонесе за подобро, пореално и поефикасно мерење на резултатите од работењето на организациите. Корисноста на системите за мерење на резултатите најлесно се поврзува со (Atkinson, et al., 2007):

	Добивка	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)
Добивка	1	,302** ,044	0,246* ,084	,319** ,035	,350** ,023	,301** ,044	0,270* ,064	,308** ,041	0,284* ,054	,345** ,025	0,246* ,084	,412*** ,009	(-,317** ,036
Квалитет на производител/услугите (1)	,302** ,044	1	,407*** ,009	,401** ,010	,229 0,100*	,155 ,195	,429*** ,006	,355** ,021	,343** ,025	,162 ,184	,407*** ,009	,086 ,318	0,266* ,067
Чувствителност (реакција) на купувачите (2)	0,246* ,084	,407*** ,009	1	,428*** ,007	,307** ,041	,336** ,028	,350** ,023	,307** ,041	,100 ,290	,123 ,248	,175 ,165	0,25* ,080	,010 ,478
Пазарно учество (3)	,319** ,035	,401** ,010	,428*** ,007	1	,440*** ,005	,437*** ,005	,401** ,010	,310** ,040	,401** ,010	,094 ,302	,134 ,229	0,267* ,066	-,160 ,186
Стапка на стекнување нови купувачи (4)	,350** ,023	0,229* ,100	,307** ,041	,440*** ,005	1	,449*** ,004	0,267* ,066	,345** ,025	,134 ,229	,035 ,423	,454*** ,004	0,267* ,066	(-,281* ,057
Квалитет на развивање нови производи (5)	,301** ,044	,155 ,195	,336** ,028	,437*** ,005	,449*** ,004	1	,516*** ,001	,322** ,034	0,258* ,073	,385** ,013	,194 ,140	,129 ,237	(-,232* ,097
Квалитет на производствени процеси (6)	0,270* ,064	,429** 0,006***	,350** ,023	,401** ,010	0,267* ,066	,516*** ,001	1	,134 ,229	,364** ,019	,219 ,110	,200 ,132	-,045 ,401	,200 ,132
Охрабрување на вработените да предлагаат нови идеи (7)	,308** ,041	,355** ,021	,307** ,041	,310** ,040	,345** ,025	,322** ,034	,134 ,229	1	,401** ,010	,293** ,049	,307** ,041	0,267* ,066	,160 ,186
Обуки на вработените (8)	0,284*** ,054	,343** ,025	,100 ,290	,401** ,010	,134 ,229	0,258* ,073	,364** ,019	,401** ,010	1	,439** ,005	,400** ,011	,182 ,156	,100 ,290
Задоволство на вработените (9)	,345** ,025	,162 ,184	,123 ,248	,094 ,302	,035 ,423	,385** ,013	,219 ,110	,293** ,049	,439*** ,005	1	0,268* ,066	,175 ,164	-,022 ,452
% од продажба на нови производи (10)	0,246* ,084	,407*** ,009	,175 ,165	,134 ,229	,454*** ,004	,194 ,140	,200 ,132	,307** ,041	,400** ,011	0,268* ,066	1	-,050 ,391	,010 ,478
Репутација на компанијата (11)	,412*** ,009	,086 ,318	0,25* ,080	0,267* ,066	0,267* ,066	,129 ,237	-,045 ,401	0,267* ,066	,182 ,156	,175 ,164	-,050 ,391	1	-,050 ,391
Незгоди при работа (12)	(-,031 ** ,036	0,266* ,067	,010 ,478	-,160 ,186	(-,281* ,057	(-,232* ,097	,200 ,132	,160 ,186	,100 ,290	-,022 ,452	,010 ,478	-,050 ,391	1

* $\alpha = 0,1$ ** $\alpha = 0,5$ *** $\alpha = 0,01$

Табела 4.5. Корелациона анализа на нефинансиски мерила

Економски факултет – Скопје, Депарتمان Сметководство и ревизија

- Стратегиските цели на претпријатијата,
- Мотивирање на вработените во остварување на стратегиските цели,
- Оценување на резултатите на менаџерите, вработените, организациските делови и на претпријатијата во целина,
- Обезбедување информации кои му користат на менаџментот за најпродуктивно и непрофитабилно да ги алоцира ресурсите на претпријатијата,
- Обезбедување информации преку повратна спрега за тоа дали претпријатијата напредуваат во подобрување на процесите и дали ги исполнуваат очекувањата на купувачите и акционерите.

При градењето на системите за мерење на резултатите, според Паркер (Parker, 2000) неопходно е да се има предвид следново:

1. **Мерилата користени за мерење на резултатите треба да бидат усогласени со стратегијата на организацијата.** Организациите однапред треба да знаат што треба да мерат. Не секогаш е добро решение определбата за широк опсег на мерила кои би биле имплементирани во организацијата и кои би се однесувале на сите активности во организацијата. Ваквиот приод ќе ја оптовари организацијата со трошење прекумерни ресурси без притоа да се има ефект од нивната примена. Подобар приод е кога ќе се стави акцент на оние активности кои се суштествени за остварување на стратегијата и мисијата на организацијата. Ова подразбира прифаќање селективни мерила во согласност со стратегијата на организацијата. Многу е значајно системите за мерење на резултатите редовно да се иновираат во согласност со процесот на стратешкото планирање со цел да се обезбеди континуирана усогласеност на мерилата со стратегијата на организацијата.
2. **Мерилата на организационите единици (sub-unit measures) мора да бидат составен дел од мерилата на ниво на целата организација.** Ефективен систем за мерење на резултатите подразбира интегриран систем. Системот за мерење на резултатите на организациските единици (центри на одговорност) препорачливо е да биде конзистентен со системот за мерење на резултатите на ниво на цела организација. На овој начин ќе се обезбеди организацијата и организациските единици да не можат да манипулираат со своите резултати на штета на

организацијата во целина. Понатаму, ниту еден дел од организацијата не треба да биде изоставен од системот за мерење на резултатите. Исклучувањето на некои организациски делови од организацијата од системот претпоставува дека тоа не се значајни организациски делови за остварување на стратегијата на организациите.

3. **Мора да постои обврска за придржување до системот за мерење на резултатите.** Врвниот менаџмент е тој што одлучува за имплементирање на системот за мерење на резултатите. Менаџментот очекува да биде обезбеден со информации кои ќе му помогнат при донесувањето одлуки. Вработените на пониските нивоа во организациите треба да ги разберат и да ги применуваат мерилата. Вработените на овие нивоа мора да знаат што се очекува од нив и зошто. Менаџерите на сите нивоа треба да имаат ефективна комуникација со подредените и надредените со цел системот за мерење на резултатите да го задржи интегрираниот карактер.
4. **Мерењето мора да има ефект врз резултатите.** За да се согледаат ефектите од мерењето на резултатите, неопходна е анализа и повратна спрега за мерењето на резултатите. Целта е да се превземат активности со кои ќе се отстранат утврдените отстапувања што имаат негативен ефект на активностите со кои ќе се подобрат ефектите од системот за мерење на резултатите.
5. **Мерилата мора да бидат веродостојни.** Користа од мерењето често е во директна зависност од веродостојноста и споредливоста на мерилата во текот на подолг временски период. Затоа, многу е важно да се идентификуваат мерила кои би можеле да бидат веродостојни и конзистентни во потребниот временски период.

4.5.4.2. Стратегиски системи за мерење на резултатите

Во литературата се прави разлика помеѓу системите за мерење на резултатите и стратегиските системи за мерење на резултатите. За стратегиските системи за мерење на резултатите се вели дека претставуваат подгрупа на системите за мерење на резултатите која ги опфаќа активностите и операциите од работењето на претпријатијата во согласност со нивната стратегија (Nanni, et al., 1992). Основна одлика на стратегиските системи за

мерење на резултатите е тоа што тие ја имаат предвид како долгорочната стратегија, така и оперативните цели, вклучуваат повеќеперспективни мерила, ги вклучуваат причинско-последичните врски и некои од целните активности во планот (Micheli & Manzoni, 2010, p. 467). Пропонентите на стратегиските системи за мерење на резултатите препорачуваат два приода за развивање стратегиски системи за мерење на резултатите. Првиот приод претпоставува примена на различни финансиски и нефинансиски мерила или познат како приод на структурно моделирање. Вториот, пак, се заснова на теоријата на зависни и независни варијабли. Според овој приод, стратегиското мерење на резултатите треба да биде усогласено со стратегијата на организациите и/или причинителите на создавање вредност (value drivers) (Langfield-Smith, 1997). Дизајнирањето и примената на стратегиските системи за мерење на резултатите е сложена постапка, посебно поради тоа што овие системи не се унифицирани, туку се разликуваат од организација до организација. Тешкотиите произлегуваат од тоа што овие системи вклучуваат широк дијапазон на различни финансиски и нефинансиски мерила и нивно комбинирање, како и тоа што овие системи ги поврзуваат операциите со различните перспективи и стратегијата (Chenhall, 2005; Hoque & James, 2000; Ittner & Larcker, 2001; Ittner & Larcker, 2003; Ittner, et al., 2003).

Ефектите што се очекуваат од стратегиските системи за мерење на резултатите се повеќекратни. Во некои истражувања се потврдува позитивна врска помеѓу стратегиските системи за мерење на резултатите и фактичките резултати што ги остваруваат организациите. Организациите кои применуваат стратегиски системи за мерење на резултатите остваруваат подобри резултати односно износи на одредени показатели како што се принос од инвестиции, принос од капитал итн. (Ittner & Larcker, 2003).

Кога веќе се познати карактеристиките и значајноста на примена на интегриран систем за мерење на резултатите, претпријатијата кои ќе се одлучат за нивна примена, и покрај иницијалните вонредни напори и дополнителни трошоци, во иднина ќе очекуваат одредена корист од нив. По однос на ова прашање во овој труд ќе бидат тестирани следната хипотеза од аспект на остварување на резултати во иднина како потенцијални бенефити од примената на интегрирани системи за мерење на резултатите:

X8: Претпријатијата што користат систем за мерење на резултатите остваруваат подобри резултати од претпријатијата што не применуваат.

За тестирање на оваа хипотеза како остварени резултати беа дефинирани износите на добивка и оставрените стапки на принос од инвестиции. За тестирање на хипотезата беше користена χ^2 анализа (Табела 4.6.). Резултатите што ги остваруваат организациите беа мерени преку остварената добивка на анкетираниите организации и нивната стапка на принос од инвестиции (ROI) како едно од мерилата на профитабилноста на организациите кое е изведено од добивката и кое многу долго се применува ширум светот и е составено од широк дијапазон на компоненти (Ду Понд анализа) и од билансот на состојба и од билансот на успех. На овој начин индиректно може да се изведе заклучок како за движењето на ROI како агрегатно мерило, така и за движењето на ставките од финансиските извештаи. Од спроведената χ^2 анализа може да се види дека имплементирањето систем за мерење на резултатите статистички значајно не влијае врз остварувањето на добивката. Ваквите резултати упатуваат на тоа дека не може да се докаже директна поврзаност помеѓу системите за мерење на резултатите и добивката која за целите на ова истражување беше мерена на различни степени на износ од пад за повеќе од 50%, преку релативно стабилна од +/- 5%, па до раст на добивката од повеќе од 50% во последните три години. Ова делумно може да се објасни со глобалната економска и финансиска криза со која се соочија организациите во изминатите години, имајќи предвид дека добивката на организациите како зависна варијабла за потребите на ова истражување се мери во изминатите три години. Сепак, глобалната финансиска и економската криза не се предмет на проучување во овој труд и за нивното влијание не беа направени какви било прилагодувања.

Од друга страна, χ^2 анализата покажа статистички значајно влијание на системите за мерење на резултатите врз стапката на принос од инвестиции (ROI) (на ниво на статистичка значајност од $\alpha = 0,1$) што дополнително ја зголемува значајноста на системите за мерење на резултатите врз резултатите бидејќи во стапката на принос од инвестиции, покрај добивката, инволвирани се и многу други сметководствени варијабли кои го одразуваат крајниот резултат на стапката на принос од инвестиции. За разлика од

Концепти и проблеми на современите системи за мерење на резултатите од работењето

добивката, ROI беше мерена како однос со износите на ROI на останатите анкетирани организации.

Од ова може да се изведе заклучок дека, поради ограничувачките фактори како што се нетипични движења на добивката како резултат на глобална економска и финансиска криза и поради карактеристиките на примерокот (мал примерок), не може да се потврди дека системите за мерење на резултатите, , значајно влијаат врз добивката на организациите, но влијаат врз стапката на принос од инвестиции што претставува поврзување на добивката со останати сметководствени ставки и индиректно влијание врз неа.

Во врска со тестирањето на влијанието на системите за мерење на резултатите врз резултатите на организациите, направена е и регресивна анализа за оценување на движењето на стапката на принос од инвестиции врз основа на вредноста на варијаблата системи за мерење на резултатите од работењето. Она што е значајно тука да се напомене

χ² анализа на добивката и ROI

	Вредност	df	p
Добивка	1,470	6	,961
ROI	7,304	3	,063*

*α = 0,1

Табела 4.6. χ² анализа на влијанието на СМР врз добивката и ROI

е дека регресивниот модел

$$Y_i = \beta_0 + \beta_1 X_i \quad i = 1, 2, \dots, N$$

каде што:

Y_i = зависна променлива, ROI

X_i = независна променлива, СМР

β_0 и β_1 = непознати константи кои се нарекуваат регресивни параметри

N = големина на примерокот

е работен со вештачки променливи бидејќи на независната варијабла „систем за мерење на резултатите“ ѝ се дадени вредности „1“ доколку организацијата има имплементирано систем за мерење на резултатите и „0“ доколку организацијата нема имплементирано систем за мерење на резултатите.

Резиме на моделот

Модел	R	R Square	Прилагоден R Square	Стандардна грешка
1	,336 ^a	,113	,073	,941

a. Показател: (Константа), СМР

ANOVA^b

Модел	Sum of Squares	df	Mean Square	F	α
1 Регресија	2,480	1	2,480	2,801	,099 ^a
Резидуал	19,478	22	,885		
Вкупно	21,958	23			

a. Показател: (Константа), СМР

b. Зависна варијабла: Износ на ROI во споредба со просекот за индустријата

Коефициенти^a

Model	Нестандардизирани коефициенти		Стандардизирани коефициенти	t	α
	B	Стандардна грешка	Beta		
1 (Константа)	3,000	,941		3,188	,004
СМР	1,609	,961	,336	1,674	,099

a. Зависна варијабла: Износ на ROI во споредба со просекот за индустријата

Табела 4.7. Регресиона анализа на СМР и ROI

Од добиениот резултат на нестандардизираниот B коефициент може да се заклучи дека кога променливата СМР зема вредност 1, односно организациите кои имаат имплементирано систем за мерење на резултатите, ROI во проесек е повисока за 1,61.

Од сите претходно направени анализи можеме да ја потврдиме хипотезата X8 дека организациите кои имаат имплементирано систем за мерење на резултатите остваруваат подобри резултати од работењето од оние кои немаат, односно дека имплементирањето систем за мерење на резултатите значајно влијае врз остварувањето подобри резултати од работењето во тие организации.

4.5.4.3. Концепти на интегрирани системи за мерење на резултатите

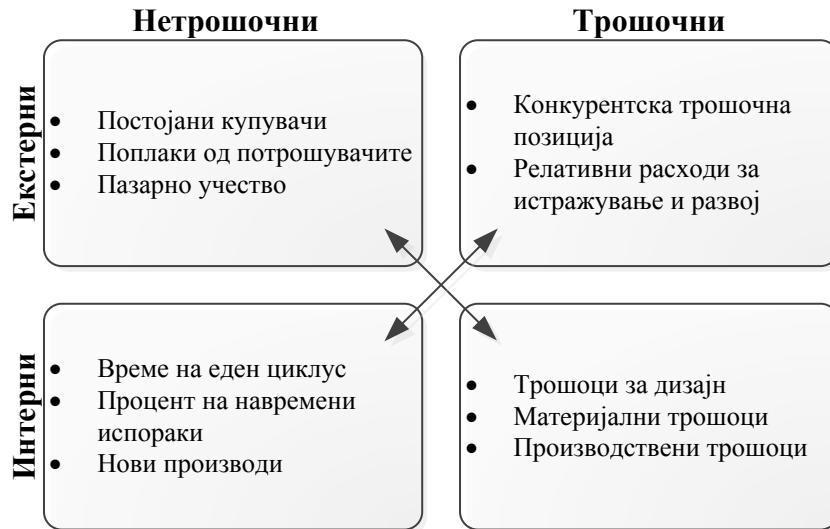
Во литературата од областа на сметководството, но и пошироко во организациската литература, се среќаваат бројни пристапи за мерење на резултатите. Иако сите тие имаат заеднички карактеристики во однос на повеќедимензионалното мерење на резултатите и користење и на финансиски и на нефинансиски мерила, сите тие имаат и свои специфични карактеристики што ги прави да се разликуваат еден од друг и истовремено ги прави применливи во различни видови организации. Така, организациите ширум светот, во зависност од нивната организациска структура, окружување, големина и останатите независни варијабли, како и во зависност од ресурсите со кои располагаат, може да изберат еден од концептите што им стојат на располагање за мерење на резултатите од работењето. Подолу, накратко ќе бидат елаборирани најзначајните и најчесто применуваните концепти за мерење на резултатите иако најмногу ќе се задржиме на рамката на урамнотежени перспективи како најчесто применувана во светски рамки, но и во Република Македонија (врз основа на заклучоците од претходни истражувања во Република Македонија).

4.5.4.3.1. Матрица за мерење на резултатите

Концептот на матрица за мерење на резултатите (Performance measurement matrix) претставува систем кој е развиен во доцните 80-ти години од минатиот век од страна на Keegan et. al. (1989) (Слика 4.5.). Концептот, всушност, претставува еден вид рамка за активностите на менаџментот кои произлегуваат од стратегијата на претпријатијата. Во оваа рамка на систем за мерење на резултатите се интегрирани четири различни вида деловни резултати: трошочни и нетрошочни, интерни и екстерни. Мерењето на резултатите се изразува преку корелацијата на трошоците. Една од предностите на матрицата е тоа што таа е разбирлива и вклучува различни аспекти на мерењето на резултатите што претставува и нејзина најголема предност.

Иако оваа рамка е слична со рамката на урамнотежени перспективи на Каплан и Нортон, матрицата не е толку добро дизајнирана како рамката на урамнотежени перспективи и не

ги опфаќа експлицитно врските помеѓу различните димензии на деловни резултати, што претставува силна страна на рамката на урамнотежени перспективи (Neely, et al., 2000, p. 1122). Како недостаток на матрицата ѝ се припишува тоа што не вклучува никакви критериуми за селектирање мерила, ниту, пак, вклучува некои од современите мерила за мерење на резултатите (како на пример, стапка на принос на инвестиции). Тоа е причината поради која не нашла поголема примена од страна на претпријатијата.



Слика 4.5. Матрица за мерење на резултатите

Извор: Keegan et. Al. (1989)

4.5.4.3.2. Прашалник за мерење на резултатите

Прашалникот за мерење на резултатите (Performance measurement questionnaire – PMQ) претставува интегриран систем за мерење на резултатите. Овој систем им овозможува на организациите да ги идентификуваат своите потреби за подобрувања, да согледаат до кој степен постојниот сет мерила ги поддржува потребните подобрувања и да утврдат агенда за подобрување на мерилата. (Dixon, et al., 1990, p. 67). PMQ има четири дела.

Во **првиот дел** се сместени општи прашања за оние кои ќе одговараат во прашалникот. Прашањата вклучуваат назив на претпријатието и локација, хиерархиска позиција на вработениот во претпријатието и област во којашто работи испитаникот.

Во **вториот дел** се наоѓаат прашања кои се однесуваат на конкурентските предности и системите за мерење на резултатите (Denrell, April 2005). Сочинет е од 24 области на подобрувања кај коишто се оценува нивното долгорочно значење на подобрувањата и ефектот на тековното мерење на резултатите врз подобрувањата на скала од 1 до 7.

Третиот дел од прашалникот за мерење на резултатите е сличен по структура со вториот, со тоа што во овој дел прашањата се фокусирани на факторите кои влијаат врз резултатите. Овој дел содржи 39 потенцијални мерила кај кои се оценува степенот до кој испитаниците веруваат дека резултатите од еден фактор или мерило се значајни за долгорочниот успех на претпријатието, како и степенот до кој тие веруваат дека претпријатието го нагласува тоа мерило или фактор, исто така, на скала од 1 до 7.

Четвртиот дел носи назив „ваши мерила на резултатите“ и во него испитаниците треба да ги наведат своите перцепции за најважните мерила со кои се мерат нивните резултати во пет временски рамки: дневно, неделно, месечно, квартално и годишно. Овие податоци се користат со цел да се види колку испитаниците се оценуваат според мерилата наведени во прашалникот и дали повеќе се оценуваат врз основа на финансиски или нефинансиски мерила. Во овој дел е оставен простор во кој испитаниците можат да дадат и свои коментари во врска со прашалникот.

Податоците во прашалникот служат како основа за изготвување повеќекратни анализи, како што се: анализа на усогласување, анализа на конгруенција, анализа на консензус и анализа на конфузија. Со анализата на усогласување се испитува колку активностите и мерилата на претпријатието се во согласност со неговата стратегија. Со анализата на конгруенцијата се овозможува детален увид за тоа колку системот за мерење ги поддржува активностите и мерилата на претпријатието. Разликите што се јавуваат претставуваат *јазови* кои сигнализираат дека е потребна зголемена поддршка за подобрување во одредена област од системот за мерење или *погрешни аларми* кога поддршката на системот за мерење на подобрувањата ја надминува важноста на подобрувањето. Со анализата на консензус се врши групирање на податоците по хиерархиски нивоа на менаџментот и по функционални подрачја со цел да се спротивстават перцепциите помеѓу хиерархиските нивоа и помеѓу функционалните подрачја. Разлики кои произлегуваат помеѓу групите од конверзијата на стратегијата во

активности преку хиерархиските нивоа или функции се нарекуваат стратегиски/тактички односи. Овие разлики може да произлезат и како резултат на лошата комуникација и во овој случај се нарекуваат *фантомски неконзистентности*. Со анализата на конфузија се определува релативното ниво на консензус во мислењата во секое подрачје на подобрување и фактор на резултатите во рамките на определена група која се однесува на сите испитаници, на една функција или ниво.

По направените анализи по правило се одржува состанок со сите испитаници на кој ќе бидат информирани за добиените резултати од анализите.

Од примената на прашалникот за мерење на резултатите можат да се одбележат неколку корисности: со податоците собрани со прашалникот се идентификуваат и потребата и барањата за промена помеѓу менаџерите и претставуваат катализатор за започнување процес на промена; од прашалникот се добиваат информации со кои се овозможува реална проверка на перцепираната јасност и униформност на мисијата од претпријатието; од информациите за отстапувањата помеѓу она што е значајно и она што го поддржуваат системите за мерење се овозможува да се носат одлуки дали треба да се воведо ново мерило или да не се користи старото; со прашалникот се овозможува да се добијат податоци за тоа како да се дојде до реален систем за мерење на резултатите, а не само до систем на хартија; интерпретирање на резултатите со кои се запознаваат сите инволвирани во процесот на промена и ги вклучува менаџерите на незадолжителен начин бидејќи идеите доаѓаат спонтано и без притисоци. Се наведуваат бројни аргументи зошто PMQ не може да се смета за современ интегриран систем за мерење на резултатите. Овде ќе го подвлечеме само фактот дека во прашалникот не се земаат предвид приодите за континуираното подобрување (Ghalayini, et al., 1997, p. 209).

4.5.4.3.3. Модел на пирамида на резултатите

Моделот на пирамида на резултатите е развиен во раните 90-ти години на минатиот век од страна на Cross и Lynch (1992). Тој претставува синтеза на хиерархискиот аспект на мерење на резултатите и мерење на резултатите од аспект на деловни процеси. Во

Концепти и проблеми на современите системи за мерење на резултатите од работењето

системот за мерење на резултатите се започнува од самиот врв на пирамидата, со визијата на организацијата. Во второто ниво од пирамидата се претставени деловните единици каде што се израмнуваат клучните резултати, цели и мерила на организацијата на два начина: остварување на краткорочните цели за парични текови и профитабилност и долгорочните цели за раст и пазарна позиција. Деловниот оперативен систем го премостува јазот помеѓу мерилата на врвот на организацијата и секојдневните оперативни мерила. Последната група на клучни мерила (квалитет, испорака, време на еден циклус и отпадоци) се користи на дневна основа во одделенијата или центрите на одговорност во една организација. Моделот на пирамида на резултатите, исто така, експлицитно ги прикажува мерилата што се од екстерен карактер, како што се задоволството на потрошувачите, квалитетот и испораката, како и мерилата што примарно се од интерен карактер на самата организација, како на пример, продуктивноста, времето на еден циклус, отпадоците.

Основно обележје, а тоа е и предност на овој модел, претставува обидот да ги интегрира корпоративните цели, односно целите на ниво на цела организација со оперативните показатели за резултатите. И овој модел не обезбедува механизам за идентификување на клучните показатели за резултатите, ниту пак го интегрира концептот за континуирано подобрување (Ghalayini, et al., 1997, p. 209).

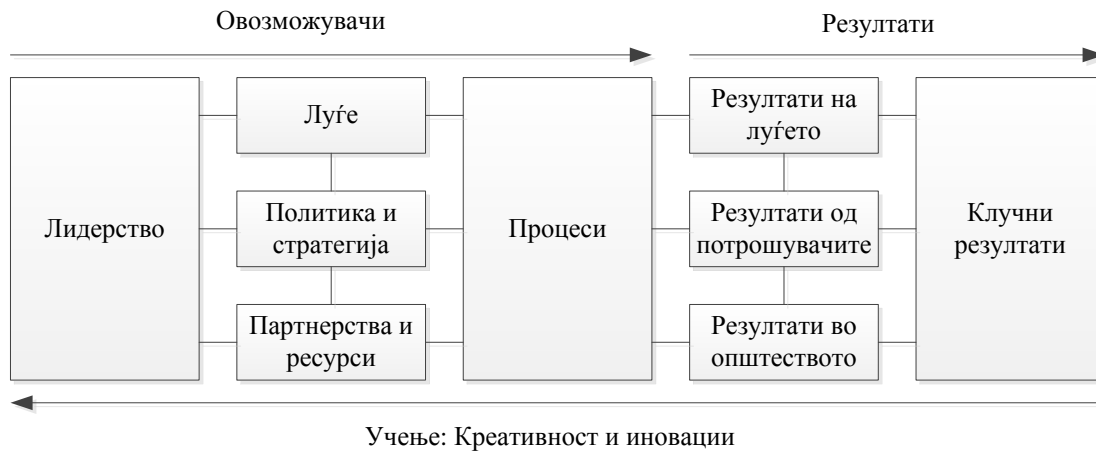


Слика 4.6. Пирамида на резултати

Извор: Cross & Lynch, 1992

4.5.4.3.4. EFQM Модел на деловна совршеност

EFQM моделот на деловна совршеност (EFQM Business Excellence Model) е развиен од страна на Европската фондација за управување со квалитет (European Foundation for Quality Management). Основна цел за која е обмислен овој модел е да се оценат резултатите за квалитет во организациите. Во моделот кој е прикажан на сликата подолу се претставени клучните елементи (т.е. ресурси и резултати), кои придонесуваат за постигнување супериорни деловни резултати во организациите.



Слика 4.7. EFQM модел на деловна совршеност

Извор: www.efqm.org

Моделот вклучува девет главни категории како што се задоволство на потрошувачите, задоволство на луѓето и влијанието врз општеството преку лидерска политика и стратегија, управувањето со човечки ресурси, процеси и др. Успехот во овие категории на крајот ќе доведе до одлични деловни резултати и финансиски (на пр., добивка и парични текови) и нефинансиски како што се пазарно учество, време на испорака итн. (Hughes & Halsall, 2002). Сепак, треба да се одбележи дека нема прецизни упатства за примена на овој модел, иако сите девет елементи треба да бидат вклучени во системот на наградување (Wonggrassamee, et al., 2003).

4.5.4.3.5. Призма на резултати

Призмата на резултати (Performance Prism) (Neely, et al., 2001) е осмислена со цел да излезе во пресрет на надминување на недостатоците на рамката на урамнотезени

перспективи. Во призмата се опфатени вредностите на стејкхолдерите (инвеститорите, купувачите, вработените, регулаторите и добавувачите), а не само на акционерите. Призмата, всушност, е тродимензионален модел базиран врз стратегиите, процесите и способностите кој се однесува на ‘задоволството на стејкхолдерите‘ и ‘придонесот на акционерите‘. ‘Задоволството на стејкхолдерите‘ ги идентификува значајните интерни и екстерни стејкхолдери во фирмата, заедно со нивните барања, додека, пак, ‘придонесот на акционерите‘ идентификува што се бара од акционерите ако тие треба да одржуваат и развиваат сет на способности (Smith, 2005, p. 63). Во моделот на призмата на резултатите се опфатени различните стејкхолдери што не е случај со другите интегрирани системи за мерење на резултатите. На овој начин се постапува поаѓајќи од фактот дека не може само врз основа на стратегијата на организациите да се изведат мерила на резултатите, ниту пак, може да се формулира стратегија без претходно да бидат идентификувани сите стејкхолдери (Neely, et al., 2001). Сепак, поврзувањето на мерилата на резултатите со стратегијата на организацијата претставува главната предност на овој модел. Овој модел пружа можност да бидат опфатени новите стејкхолдери (вработени, посредници) кои најчесто не се дел од останатите системи за мерење на резултатите. Опфаќањето поголем број стејкхолдери претставува и основната предност на овој модел.

Главен недостаток на призмата на резултатите претставува преголемата фокусираност на изборот на вистинска стратегија, а не на самиот дизајн на системот за мерење на резултатите, како и целосното игнорирање на веќе постојниот систем за мерење на резултатите во организациите. Како недостаток на призмата на резултати се смета и тоа што некои од мерилата во голема мера се субјективни, како и тоа што не го идентификува проблемот со човечки ресурси во организацијата (Smith, 2005, p. 63).

4.5.4.3.6. Табла на мерила на резултатите

Концептот табла на мерила на резултатите (Tableau de bord) е развиен во 1900-тите години од страна на француски инженери. Со овој концепт се поаѓа од целта да се воспостават причинско-последични (cause-and-effect) врски кои би им овозможиле на менаџерите да реализираат подобрување во производството. Концептот се нарекува табла (слична на

таблата во автомобилите) на која се поставени активностите и мерилата за секоја активност. Во рамките на деловните активности се поставени бројни мерила или „tableaux“ во зависност од индивидуалните потреби на деловните единици. Фокусот е ставен на финансиските мерила, меѓутоа вклучени се и некои нефинансиски мерила. Информациите што може да се добијат од таблата на мерила на резултатите имаат за цел да ги усогласат целите на индивидуалните деловни единици со целите на организацијата во целост.

Корисноста на оваа рамка се гледа во обезбедувањето на менаџерите со еден периодичен преглед за резултатите, како на деловните единици така и на организацијата во целост, а информациите се од посебно значење и им помагаат на менаџерите во носењето одлуки. Причина која се наведува како основа поради која рамката не нашла поширока примена е проблемот поврзан со несоодветно вклучување на нефинансиските мерила.

4.5.4.3.7. Рамка на урамнотежени перспективи

Во сметководствената литература, денес, најголем простор се посветува на концептот под називот рамка на урамнотежени перспективи, развиен во 1984 од страна на авторите Каплан и Нортон. Рамката на урамнотежени перспективи претпријатието ја преведува во општ комплекс на мерење на резултатите кои овозможуваат примена на стратегијата. Сепак, овој поим претставува еден вид рамка на урамнотежени мерила за спроведување стратешки цели. При објаснувањето на оваа дефиниција прифатена од многу автори се подвлекува дека рамката на урамнотежените перспективи (Balanced Scorecard) не е фокусирана само на остварување финансиски цели, туку таа е насочена, исто така, на нефинансиски цели што претпријатието треба да ги оствари за да излезе во пресрет на финансиските цели.

Рамката на урамнотежените перспективи го добила своето име од обидот да се урамнотежат финансиските и нефинансиските мерила на резултатите, за да се оценат како краткорочните така и долгорочните резултати во еден единствен извештај. Според тоа, рамката на урамнотежените перспективи го редуцира менаџерското ангажирање на краткорочното финансиско работење како што се тримесечните заработувачки. Ова е така

поради фактот што нефинансиските и оперативните индикатори ги мерат промените што ги создава претпријатието (Smith, 2005, p. 60).

Рамката на урамнотежени перспективи се појавува во времето кога беа упатени и најголемите критики на сметководството на менаџментот и претставува концепт на кој му се даде големо значење токму поради неколкуте крупни промени кои беа инкорпорирани во него: вклучување и на нефинансиски мерила, покрај финансиските и поврзување на мерилата за мерење на резултатите со стратегијата на деловните единици. Каплан и Нортон во својата книга од 1996 година подвлекуваат дека рамката на урамнотежени перспективи не е пристап базиран на стејкхолдерите туку пристап базиран на акционерите, што не значи дека рамката на урамнотежени перспективи не е насочена и кон потребите на стејкхолдерите. Во главните области дефинирани во рамката на урамнотежени перспективи се опфатени и главните стејкхолдери, инвеститорите и купувачите. Значително се вклучени и вработените, иако нивната улога може да се види во две перспективи – интерни деловни процеси и учење и раст. Покрај овие стејкхолдери, иако не во толкава мера, вклучени се и добавувачите, регулаторите, владите и др.

Авторите Каплан и Нортон во своите трудови наведуваат повеќе причини поради коишто е потребно да се развие рамката на урамнотежени перспективи. Покрај другите, посебно ги подвлекуваат оние кои се поврзани со барањата на менаџментот за поадекватни мерила за мерење на резултатите. Тие одбележуваат дека:

- Традиционалните сметководствени мерила, како што се стапката на принос од инвестиции и заработката по акција, не се адекватни мерила за носење одлуки поврзани со континуирано подобрување;
- Нереално е да се очекува менаџерите да се фокусираат на оперативни мерила, кога тие се оценуваат и наградуваат врз основа на финансиски мерила;
- Потребно е да се направи баланс помеѓу финансиските (резултатите на активностите што веќе се случени) и нефинансиските мерила за иновациите, интерните процеси и активностите за подобрување;
- Менаџерите треба да бидат во можност да ги оценуваат резултатите симултано преку неколку димензии (Smith, 2005, p. 238).

Имајќи ги предвид наведените потреби, Каплан и Нортон ја развиваат рамката на урамнотежени перспективи како инструмент за артикулирање, извршување и надгледување на стратегијата применувајќи микс од финансиски и нефинансиски мерила (Kaplan & Norton, 1996a, p. 75).

Од рамката на урамнотежени перспективи можат да се добијат повеќе информации кои се однесуваат на претпријатието во целост, мерилата и целите на претпријатието, информации за мерилата и целите на организациските единици или центрите на одговорност и информации за тоа како одделните вработени или тимови ги идентификуваат и усогласуваат своите цели со целите на претпријатието во целост.

Од првиот труд, кога е дадена идејата за концептот на рамката на урамнотежени перспективи, па до денес, таа била иновирани и унапредувана. Хронолошки, развојот на рамката на урамнотежени перспективи може да се согледа во следната табела:

Година на промена	Вид на промена и подобрување
1984	Развивање на идејата за рамка на урамнотежени перспективи
1992	Систем за мерење на резултатите, избалансиран од аспект на временскиот период, фокусирајќи се и на краткорочните и на долгорочните резултати, како и на финансиските и нефинансиските мерила.
1993	Поврзување на рамката на урамнотежени перспективи со стратегијата на организациите која треба да биде дел од рамката на урамнотежени перспективи.
1996	Го опфаќа постоењето на причинско-последичните (cause-and-effect) односи помеѓу мерилата. Рамката на урамнотежени перспективи треба да ги вклучи причинителите на резултатите (performance drivers) како што е стапка на дефекти, време на еден циклус и мерилата на резултатите (outcome measures), принос на ангажиран капитал.
2000	Се воведуваат стратегиските мапи кои, всушност, претставуваат поелaborиран опис на причинско-последичните (cause-and-effect) односи.

Табела 4.8. Хронолошки развој на рамката на урамнотежени перспективи

Како инструмент за имплементација на стратегијата, рамката на урамнотежени перспективи вклучува кохерентен сет мерила на резултати набљудувани од четири перспективи: финансиска перспектива, перспектива на купувачи, перспектива на интерни деловни процеси и перспектива на учење и раст. Постојат различни мислења за тоа кои

мерила и колку мерила треба да бидат вклучени во секоја од овие перспективи. Каплан и Нортон (1996b) предлагаат 4 до 7 мерила во секоја од перспективите. Рамката на урамнотежени перспективи треба да има соодветна комбинација од задоцнети (lagging) и водечки (leading) мерила (Табела 4.9.), идентификувајќи ги притоа мерилата на резултатите (outcome measures) како задоцнети мерила, а причинителите на резултатите (performance drivers) како водечки мерила кои се меѓусебно поврзани. Мерилата на резултатите без причинители на резултатите не покажуваат како треба да се остварат резултатите. Обратно, причинителите на резултатите без мерилата на резултатите може да им овозможат на деловните единици да остварат краткорочни оперативни подобрувања, но нема да успеат да откријат дали оперативните подобрувања се преточени во генералната стратегија на претпријатието (Kaplan & Norton, 1996b). Причинско-последичните односи помеѓу четирите перспективи се логичен тек на дефинирање и реализирање на стратегијата на организациите, иако некои автори (Norreklit, 2000) дури и аргументираат дека сè уште причинско-последичните односи не се докажани како значајни односи.

Причинско-последичните врски меѓу четирите перспективи од рамката на урамнотежени перспективи се прикажани и на Слика 4.8. Горните десни полиња (финансиска перспектива и перспектива на купувачи) ги претставуваат мерилата на резултатите, додека долните леви полиња (перспектива на интерните деловни процеси и перспектива на учењето и растот) ги претставуваат средствата со кои ќе бидат постигнати посакуваните резултати (Otley, 1999, p. 375). При дефинирањето на стратегијата, организациите се фокусирани на задоволување на очекувањата на купувачите и акционерите, како и на стејкхолдерите. За остварување на задоволството на купувачите, нивно придобивање и задржување, претпријатијата имаат дефинирано интерни процеси кои имаат најголемо влијание врз остварување на таквите цели. Интерните процеси се дел од перспективата на интерните деловни процеси и се фокусирани на остварување задоволство на купувачите, задржување на купувачите, стекнување нови купувачи, профитабилност по купувачи и пазарно учество во таргетирани сегменти кои се дел од перспективата на купувачите.

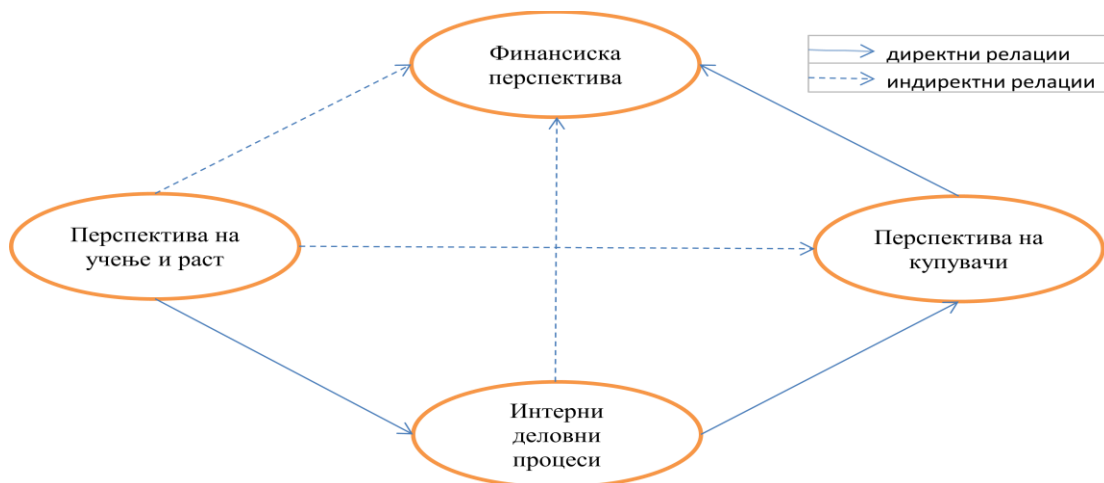
Добрите резултати и на интерните деловни процеси и на мерилата од перспективата за купувачи овозможуваат подобри финансиски резултати кои претставуваат показател за

тоа дали стратегијата на претпријатијата, нејзиното имплементирање и извршување придонесуваат за подобрување на пониските нивоа во хиерархијата на претпријатијата. Четвртата перспектива на рамката на урамнотежени перспективи, учење и раст, ја

	Задоцнето	Водечко
Дефиниција	<ul style="list-style-type: none"> Мерила фокусирани на резултатите на крајот од временскиот период Вообичаено ги карактеризираат историските резултати 	<ul style="list-style-type: none"> Мерила кои причинуваат или „водат“ до резултатите од заостанатите мерила Вообичаено ги мерат непосредните процеси и активности
Примери	<ul style="list-style-type: none"> ROI, ROE, EPS Продажби Пазарно учество 	<ul style="list-style-type: none"> Пишани предлози Часови поминати со купувачите
Предности	<ul style="list-style-type: none"> Вообичаено е лесно да се идентификуваат и пресметуваат 	<ul style="list-style-type: none"> По природа може да предвидуваат и дозволуваат организациите да направат прилагодувања базирани на резултатите
Недостатоци	<ul style="list-style-type: none"> Историски по природа Не ги рефлектираат тековните активности Им недостига можност на предвидување 	<ul style="list-style-type: none"> Може да се покажат како тешки за идентификување и пресметување Често тоа се нови мерила без историски податоци во организациите

Табела 4.9: Задоцнето и водечко мерење на резултатите

Извор: Прилагодено од Niven, 2006, стр. 145



Слика 4.8. Причинско-последични односи

идентификува инфраструктурата која мора да биде изградена во претпријатијата со цел да се креира долгорочен раст и подобрување. Таа е фокусирана на инвестирање во обучување на вработените, подобрување на информациските технологии и системи и усогласување на организациските процедури за исполнување на целите на финансиската перспектива, перспективата на купувачите и перспективата на интерни деловни процеси. Авторите Sim & Koh (2001) имаат значаен придонес во развивањето мерила во перспективата на учење и раст. Според нив, обуката на вработените има позитивна релација со испораката на производите и резултатите од перспективата на купувачите, а е поврзана и со остварување пониски оперативни трошоци. Слично на тоа, иновативните техники и техниките на раст, како и пократкото време за развој на одреден производ, се поврзани со пониски оперативни трошоци, повисоки приходи од продажба и поголемо пазарно учество.

Рамката на урамнотезени перспективи може да се користи за повеќе цели. Таа се користи како инструмент за контрола и како инструмент за управување. Со други зборови, таа може да се користи за мониторирање на резултатите кои се поставени со стратемиско планирање (CIMA, 2002). Токму последниот степен на развој на рамката на урамнотезени перспективи и воопшто на системите за мерење на резултатите е насочено кон нивно поврзување и имплементирање на стратегијата со контролните системи, наградувањето и известувањето. Оваа цел посебно ја нагласува Wiersma (2009) кој во своите истражувања ги подвлекува трите различни цели за кои може да се користи BSC, како што се целите за одлучување, координирање на активностите во рамките на организациските единици и за целите на самоконтрола. Она што е многу значајно е дека тој ги идентификува и факторите кои влијаат врз овие цели како што се менаџерскиот стил на вреднување и мерење, алтернативните контроли применувани во организациските единици и заинтересираноста на менаџерите за нови видови информации.

Во трудовите на Gumbus и Lussier (2006) може да се идентификуваат корисностите од имплементацијата на рамката на урамнотезени перспективи. Заслужуваат внимание да бидат наведени следниве **корисности** кои истовремено се и еден вид инструмент за:

1. *Промовирање раст* – што се должи на долгорочните стратемиски резултати, а не само на краткорочните оперативни резултати;

2. *Следење на резултатите* – индивидуалните и колективните резултати може да бидат следени во однос на целите за да можат да се коригираат и подобруваат;
3. *Насочување* – кога мерилата се усогласени со неколку критички стратегии, рамката на урамнотежени перспективи овозможува насочување кон она што е важно во претпријатието;
4. *Усогласување со целите* – кога се мери она што е навистина важно за успехот, мерилата стануваат поврзани и се поддржуваат едни со други. Тогаш усогласувањето се случува низ целата организација.
5. *Поставување јасни цели* – рамката на урамнотежени перспективи помага да се одговори на прашањето „Колку од она што го работам секојдневно придонесува за целите на претпријатието?“;
6. *Одговорност* – бидејќи мерилата се однесуваат и за поединците, тие ја сносат одговорноста за остварените резултати.

Како што веќе беше подвлечено, концептот на рамката на урамнотежени перспективи Kaplan и Norton (2004) го имаат надградено во еден вид стратегиски мапи (Слика 4.9.). Стратегиската мапа е изведена од моделот на четири перспективи на рамката на урамнотежени перспективи, збогатена со временски базирана динамика на стратегијата која ја подобрува јасноста и фокусот (Kaplan & Norton, 2004). Во стратегиската мапа се опишуваат стратегиите за креирање вредност. Оваа иновирани рамка на урамнотежени перспективи се одликува со неколку карактеристики (Kaplan & Norton, 2004):

- Финансиските резултати како заостанати мерила обезбедуваат крајно дефинирање на успехот на претпријатијата. Стратегијата опишува како претпријатијата планираат да креираат одржлив раст на вредноста на акционерите;
- Вредноста на купувачите е основна компонента за подобрени финансиски резултати и претставува централен елемент на стратегијата;
- Резултатите од интерните процеси како водечки мерила од последователни подобрувања кај купувачите и финансиските резултати креираат и испорачуваат вредност за купувачите;

- Во перспективата на учење и раст од рамката на урамнотежени перспективи се вклучуваат човечки капитал (вештини, обуки и професионални вработени), информатички капитал (системи, бази на податоци и мрежи) и организациски капитал (концепти како култура, лидерство, тимска работа и усогласување со целите). Вредноста на овие средства доаѓа од тоа колку добро тие се усогласени со севкупните стратемиски приоритети на организациите;
- Преку причинско-последичните односи, подобрените нематеријални средства водат кон подобри резултати на процесите, кои, пак, водат до успех кај купувачите и акционерите.

Покрај предностите и новиот начин на сваќање, мерење и реализирање на стратегијата од претпријатијата, рамката на урамнотежени перспективи покажува и значајни недостатоци во новото корпоративно окружување, кои најчесто се дел од организацискиот пристап и структура. Така, Каплан и Нортон имаат идентификувано главни недостатоци:

- *Имплементирањето на рамката на урамнотежени перспективи не е успешно особено кога целиот проект е воден од менаџментот на средно ниво.* Врвниот менаџмент мора активно да биде вклучен во проектот за имплементирање на рамката на урамнотежени перспективи затоа што не секогаш менаџментот на средно ниво целосно ја разбира стратегијата на претпријатијата. Врвниот менаџмент е оној што ја дефинира стратегијата на претпријатието и има овластување за носење одлуки неопходни за ефективна стратегија. Ова не значи дека само врвниот менаџмент е запознаен со стратегијата на претпријатието, туку со стратегијата треба да биде запознаен и менаџментот на средно и ниско ниво, па дури и вработените на најниско ниво. Ако на овој начин се постапува, секој вработен ќе може да го оценува својот придонес при исполнување на стратегијата на претпријатието. За успешно имплементирање на рамката на урамнотежени перспективи, неопходно е да биде определен лидер на проектот, како и активно учество на секторот за човечки ресурси (Oriot & Misiaszek, 2004).
- *Како недостаток на рамката на урамнотежени перспективи се одбележува и желбата на тимот за имплементирање чија појдовна основа му е да изгради совршена рамка на урамнотежени перспективи.* Ова, пак, може да генерира

негативен ефект, така што проектот нема да биде успешен, а и рамката нема успешно да се имплементира. Процесот на имплементирање на рамката на урамнотежени перспективи сам по себе е многу комплексен, долготраен и скап, одособено на почетокот. Токму поради комплексноста и скапите ресурси на почетокот на имплементирањето, се препорачува да се напушти ваквиот приод на совршена и целосна рамка на урамнотежени перспективи и да се примени приод со кој ќе се овозможи иницирање нови мерила, собирање податоци во текот на подолг период на време. Имплементирањето е континуиран процес, а не само еднократен настан и затоа постојано треба да биде предмет на промени и подобрувања.

- Со цел да се надминат недостатоците на рамката на урамнотежени перспективи се препорачува *нејзиното имплементирање да биде според системски приод, а не според приодот на менаџмент-проект*. Менаџментот треба да биде свесен дека тој е задолжен за успешно имплементирање на рамката на урамнотежени перспективи, а ангажирањето консултанти да биде во давање услуги кои ќе ја подобрат рамката на урамнотежени перспективи. Менаџерите, заедно со вработените и надворешните консултанти, мора да бидат вклучени во дизајнирањето и имплементирањето на рамката на урамнотежени перспективи.
- При имплементирањето на рамката на урамнотежени перспективи во претпријатието *се вклучени само оперативните мерила* кои се својствени за одредено претпријатие (Maltz, et al., 2003). Ова ја прави рамката на урамнотежени перспективи многу достапна за интерни потреби, меѓутоа не може да се користи за истражувачки цели (Carton & Hofer, 2006, p. 42).

Ако се имаат предвид претходно одбележаните тешкотии при имплементирањето на рамката на урамнотежени перспективи, јасно произлегува дека менаџментот треба да постапи многу внимателно при изборот на вистинските мерила, како и на оптималниот број мерила. Користењето еден сет мерила за сите активности во рамките на една организација доведува до нејзина одредена статичност (Voelpel, et al., 2006). Рамката на урамнотежени перспективи му овозможува на менаџментот да користи голем број мерила, како и нивно комбинирање (Lipe & Salterio, 2002). Според авторот McWhorter (2003), претпријатијата кои имаат имплементирано рамка на урамнотежени перспективи ги имаат потребните информации неопходни за носење добри одлуки во споредба со

претпријатијата кои немаат имплементирано рамка на урамнотежени перспективи. Во извештаите од рамката на урамнотежени перспективи се поместени повеќе мерила и бројни информации кои имаат карактер на стратешки фокусирани информации. Информациите во извештаите од рамката на урамнотежени перспективи се релевантни информации (Voelpel, et al., 2006), а извештајот што произлегува од рамката на урамнотежени перспективи е само интересен извештај. Неговата значајност ќе биде поголема доколку се вклучи како дел од екстерните финансиски извештаи.

Рамката на урамнотежени перспективи се одликува со голема флексибилност (Kaplan & Norton, 1996a). Флексибилноста на рамката на урамнотежени перспективи се гледа и во можноста претпријатијата сами да ги избираат мерилата за секоја перспектива. Вообичаено, авторите на овој концепт препорачуваат пет мерила во секоја перспектива (Kaplan & Norton, 2001).

Рамката на урамнотежени перспективи ги задоволува сите критериуми што треба да ги има еден интегриран систем за мерење на резултатите. Ваквиот интегриран систем овозможува опфаќање финансиски и нефинансиски мерила, поставување цели и стандарди, служи како средство за контрола во организациите, како алатка за наградување на вработените и менаџерите (Kraus & Lind, 2010, p. 266), како и можност за негова екстерна употреба и вклучување во интерното и екстерното известување. Ова го прави системот многу покорисен од останатите системи за мерење на резултатите и овозможува тој да најде најширока примена.

4.5.4.3.8. Алтернативни приоди за мерење на резултатите

Во сметководствената литература, покрај веќе елаборираните системи за мерење на резултатите, се опишани и други концепти кои се наречени алтернативни концепти за мерење на резултатите. Некои од нив накратко ќе ги елаборираме.

Концептот на петдимензионалната рамка (Smith & Dikolli, 1991) се заснова на пет димензии: цели, купувачи, вработени, процеси и информации. За секоја од овие димензии

е мапирана алатка од сметководството на менаџментот со која би се идентификувале актуелните прашања или проблеми:

- Димензијата ‘цели’ претпоставува примена на стратегиско сметководство на менаџментот и нефинансиски показатели за планирање, поставување цели и управување со целосен квалитет за да се обезбеди посветеност на менаџментот;
- Димензијата ‘купувачи’ претпоставува примена на SWOT методот за анализа на индустријата, при што стратегиското сметководство на менаџментот се фокусира на конкуренцијата, пазарите и окружувањето и управувањето со целосен квалитет;
- Димензијата ‘вработени’ опфаќа управување со додадената вредност и вклучување на сите вработени во запознавање на компанијата и на самите себе (team building), креативност и управување со целосен квалитет со цел да се променат ставовите и однесувањето;
- Димензијата ‘процеси’ се однесува на континуираното подобрување (преку управувањето со целосен квалитет), навремена испорака (преку системот точно навреме), елиминирање на отпадоците (преку управување со додадената вредност), како и бројни иновации во подобрувањето на процесите, кои се главно дел од производствениот сектор;
- Димензијата ‘информации’ е фокусирана на применување на нефинансиските показатели и повратната спрега во стратегиското сметководство на менаџментот помогнато од соодветен сметководствен и статистички систем.

Значајно е да се одбележи дека финансиските резултати претставуваат интегриран дел на овој концепт, а не како посебна димензија, што значи дека секоја од димензиите има одредено влијание врз резултатите на компанијата. Како недостаток на овој концепт му се припишува тоа што не вклучува специфични мерила на резултатите, краткорочно е фокусиран и ги занемарува прашањата поврзани со учењето и иновациите во организациите.

Според алтернативниот пристап за мерење на резултатите на Beischel и Smith (1991) се идентификуваат *пет критички фактори за успех* кои би требало да бидат универзални за сите производствени организации, како што се:

Концепти и проблеми на современите системи за мерење на резултатите од работењето

- *Квалитетот* – дефиниран за производите и за процесите;
- *Услугите на купувачите* – дефинирани како екстерни (обезбедување задоволство од крајниот производ) и интерни (задоволување на барањата на другите департмани или колеги);
- *Управувањето со ресурсите* – произведување оптимално количество производи користејќи ги ресурсите на организацијата – вработените, залихите и фиксниот капитал;
- *Трошоците* – се однесува на трошоците кои се прикажани во извештаите и на кои може да се влијае;
- *Флексибилноста* – дефинирана во контекст на способноста на организацијата да одговори на промените во деловното окружување.

Авторите на овој концепт нагласуваат дека треба да постои причинска (каузална) врска меѓу критичните фактори за успех кои треба да бидат поврзани со интерните мерила на резултатите.

Концептот на рамката на успешни димензии (Success dimensions framework) (Shenhar & Dvir, 1996) поаѓа од претпоставката дека мерењето на резултатите само во рамките на една временска димензија може да биде погрешно, па затоа како алтернатива ги има земено предвид четирите временски хоризонти (многу краток, краток, долг, многу долг хоризонт) во кои треба да се врши мерењето. Во рамката се комбинира со три организациски нивоа (проект, деловна единица, компанија) со што се овозможува анализа во 12 ќелии. Оваа рамка не предлага одредени оперативни мерила за секоја ќелија.

Динамичен мултидимензионален модел на резултати (Maltz, et al., 2003). Со овој алтернативен приод им се овозможува на организациите да користат различни мерила во секоја од петте димензии (финансиска, пазар/купувачи, процеси, луѓе, иднина), во зависност од индустријата и конкуренцијата во која дејствува организацијата. Авторите на овој модел сметаат дека овој модел е подобар од постојните поради условеноста на резултатите во различни временски периоди и поради вклучувањето на димензијата ‘луѓе’ која ја нагласува критичката улога на човечките ресурси за успехот на компанијата. Во рамките на петте димензии се идентификувани 12 основни мерила на резултатите кои

општо можат да бидат применливи во сите видови организации. Моделот овозможува организациите да ги мапираат своите мерила на резултати во рамките на овие пет димензии.

4.5.4.4. Проблеми при дизајнирањето и имплементирањето интегриран систем за мерење на резултатите

Основен проблем при развивањето општ модел за мерење на резултатите претставува изнаоѓањето мерило или сет мерила кои би претставувале пондерирано мерило на сите различни аспекти на резултатите што ги остваруваат претпријатијата (Carton & Hofer, 2006, p. 6). Ваквото мерило или сет мерила треба да ги имаат инкорпорирано информациите и за минатите резултати, како и очекувањата за идните резултати, иако дел од нив може никогаш да не се остварат. Потребно е мерење на нефинансиските резултати заедно со финансиските бидејќи барем некои од нефинансиските мерила можат да содржат информации за долгорочните резултати, а кои не можат да се добијат од финансиските мерила. Големiot дијапазон на нефинансиски мерила од различни аспекти може само по себе да ја усложни работата. Затоа е потребно комбинирање на различните мерила за оценување на севкупните резултати на организациите. Доколку мерилата се комбинираат и пресметуваат со формула, таа формула брзо ќе стане предмет на нагодување и „играње“ од страна на менаџерите. Од друга страна, доколку мерилата се комбинираат и оценуваат субјективно, може да ја влоши состојбата во врска помеѓу резултатите и наградувањето и да предизвика поголема демотивација и револт кај вработените. Една од можностите да се надминат овие проблеми е интегрираните системи за мерење на резултатите да содржат ограничен број мерила, финансиски и нефинансиски, кои можат да се измерат и објективно и субјективно. Кога резултатите се мерат субјективно, се препорачува тие да се чуваат изолирани од другите мерила и да служат само како потврда или преиспитување на резултатите добиени со објективните мерила (финансиски и нефинансиски).

Применувањето само на поединечни индивидуални мерила не креира само по себе систем за мерење на резултатите. Мерењето претставува само еден аспект од интегрираните системи за мерење на резултатите кои, понатаму, треба да бидат проследени со нивна проверка и подобрување со цел да се постигне најдобро остварување на стратегијата и целите на организациите. И во претпријатијата кои применуваат само индивидуални мерила на резултатите кои не се интегрирани во систем за мерење на резултатите (посебно во Република Македонија), тие се соочуваат со одредени тешкотии при имплементирањето на мерилата. Авторите Bourne et al. (2000, p. 762) наведуваат три основни причини за целосно имплементирање на мерилата. Тоа се:

- *Резистентност кон мерењето на резултатите што се случува уште во фазата на дизајнирање и користење.* Резистентноста или отпорот кон мерењето на резултатите тешко е да се открие и анализира бидејќи оние кои се резистентни или пружаат отпор внимателно ги кријат своите активности бидејќи тие на мерењето гледаат како на „промена на правилата на игра“ или редистрибуција на влијание во претпријатието која поединци може да ја оценат дека не е од нивни интерес;
- *Проблеми со компјутерскиот систем што можат да настанат во фазата на имплементирање на мерилата.* Доколку не постои целосна автоматизација и користење компјутерски систем за мерење на резултатите, може да се јават одредени тешкотии за комплетирање на податоците во зависност од видот на организациите. Доколку станува збор за претпријатие со мал број производи и/или услуги, може да се прави и механичко мерење на резултатите (рачно пресметување на мерилата), случај кој не може ниту да се замисли во претпријатијата со голем број разновидни производи и услуги и
- *Ангажираноста на врвниот менаџмент која може да изостане помеѓу фазите на дизајнирање и имплементирање.* Други настани што се случуваат во претпријатијата може да станат поприоритетни за врвниот менаџмент и нивното внимание да биде насочено на други активности во време на круцијалните фази при мерењето на резултатите.

Еден многу значаен аспект што треба да се има предвид при дизајнирањето системи за мерење на резултатите претставува принципот на контролираност (controllability principle).

Овој принцип подразбира дека секој треба да биде оценуван само врз основа на оние елементи што може да ги контролира што значи дека треба да се неутрализираат неконтролираните фактори при оценување на резултатите на менаџерите. Непочитувањето на овој принцип може да доведе до незадоволни, демотивирани менаџери кои би дејствувале спротивно на целите и стратегијата на претпријатијата (Horngren, et al., 2008; Atkinson, et al., 1997). Процесот на неутрализирање на неконтролираните фактори може да има две форми (Merchant & Van der Stede, 2007): *ex ante* неутрализација, која подразбира избор само на оние мерила кои се контролирани од страна на оние кои се оценуваат, и *ex post* неутрализација, која подразбира вршење одредени коригирања на крајот од годината за да се отстрани влијанието на непредвидените и неконтролирани фактори кои влијаат врз работата на менаџментот. Иако, претпријатијата во целост се заинтересирани за доследна примена на овој принцип поради тоа што овозможува веродостојно и објективно мерење на резултатите, сепак менаџерите не секогаш се заинтересирани за негова доследна примена. Авторите Giraud et al. (2008) во своите истражувања заклучуваат дека менаџментот не сака целосна примена на овој принцип (бидејќи сметаат дека е нормално понекогаш нивните резултати да се под влијание на фактори кои не се под нивна целосна контрола), бара поголема неутрализација на интерните во споредба со екстерните неконтролирани фактори, наведувајќи ги објективноста и праведноста како причини за примена на принципот на контролираност.

4.5.4.5.Анализа на примената на системи за мерење на резултатите во организациите во Република Македонија

Преку прашалник на кој учесниците можеа да одговорат на прашања со можност на интензивност на своите одговори на Ликертова скала беа испитувани карактеристиките, предностите, недостатоците и проблемите од имплементирањето на системите за мерење на резултатите со кои се соочуваат организациите во Република Македонија. Анализата на сите овие варијабли беше направена откако организациите кои беа дел од прашалникот

беа поделени во три групи: организации кои воопшто немаат имплементирано систем за мерење на резултатите, организации кои се во фаза на имплементирање на систем за мерење на резултатите и организации кои целосно имаат имплементирано систем за мерење на резултатите.

Карактеристиките на системите за мерење на резултатите беа испитувани од аспект дали системите за мерење на резултатите се користат од страна на врвниот менаџмент, дали тој учествува во процесот на дизајнирањето на системот за мерење на резултатите и дали и менаџментот на пониски организациски нивоа учествува во тој процес, како и тоа дали целите од системите за мерење на резултатите се поврзани со долгорочната стратегија на организациите. Овие карактеристики на организациите беа испитувани во две групи организации, организации кои целосно имаат имплементирано систем за мерење на резултатите и организации кои делумно имаат имплементирано или се во фаза на имплементирање систем за мерење на резултатите. Од истражувањето (Табела 4.10.), сосема очекувано е овие карактеристики на системите за мерење на резултатите да бидат сè поизразени и поприсутни во организациите кои целосно имаат имплементирано систем за мерење на резултатите. Од спроведениот непараметарски тест на два независни примерока (Mann-Whitney Test), вклучувањето на врвниот менаџмент во процесот на селектирање и дизајнирање систем и мерила за мерење на резултатите се покажа како статистички значајно ($\alpha < 0,05$) односно вклучувањето на врвниот менаџмент и неговата поддршка е клучен фактор за развивање успешен систем за мерење на резултатите.

Што се однесува на оценката на системите за мерење на резултатите, забележително е, исто така, дека организациите кои целосно имаат имплементирано систем за мерење на резултатите имаат повисока оценка во однос на организациите кои делумно го имаат имплементирано или се во фаза на имплементирање на системот за мерење на резултатите (Табела 4.11.). Она што може да се истакне е дека системите за мерење на резултатите во најголем број организации се целосно документирани на начин што обезбедува целосна евиденција на мерењето на резултатите. Исто така, организациите значително добро го имаат оценето и поврзувањето на активностите на сите деловни единици со остварувањето на целите на организацијата, за што, како што напоменавме повеќе пати досега, претставува една од круцијалните цели на секој систем за мерење на резултатите.

Во однос на предностите, недостатоците и проблемите со кои се соочуваат организациите во Република Македонија при имплементирањето на системите за мерење на резултатите, пресметани беа просечни вредности за секоја група коишто се прикажани во Табелите 4.12.-14. Табелата 4.15. ги сумира просечните износи на предности (квантитативни и квалитативни), недостатоците и проблемите со кои се соочуваат организациите. Колку е поголема вредноста во оваа табела, толку поизразено организациите ги чувствуваат предностите, недостатоците и проблемите при имплементирањето на СМР. Така, од табелата се гледа дека колку организациите поцелосно го имаат имплементирано системот за мерење на резултатите, толку поизразено ги чувствуваат и квантитативните и квалитативните бенефити од системот за мерење на резултатите. Од оваа табела, исто така, може да се заклучи дека не е неопходно системот за мерење на резултатите целосно да биде имплементиран за организациите да почувствуваат корист од него, односно комплетното имплементирање на системот за мерење на резултатите не претставува предуслов за организациите да почнат да ги согледуваат бенефитите од него, што е спротивно на она што е опишано во литературата (Bourne, et al., 2002; Evans, 2004; Lockamy & McCormack, 2004; McCormack, et al., 2008; Bititci, et al., 2006) – дека сè до целосно имплементирање на системот за мерење на резултатите организациите не можат да ги почувствуваат користите од него.

Што се однесува до недостатоците и проблемите со кои се соочуваат во организациите, очигледно е дека со најголем интензитет се соочени организациите кои делумно го имаат имплементирано системот за мерење на резултатите, односно се во фаза на негово развивање и имплементирање. Ова е сосема разбирливо бидејќи токму овие организации во фазата во која се наоѓаат се соочени со најголемите предизвици и пречки до целосно комплетирање на системот за мерење на резултатите, но се спротивни на досегашните истражувања (De Wall, et al., 2009) дека организациите кои немаат имплементирано или се на самиот почеток од имплементирањето се соочени со најмногу проблеми и недостатоци на системот за мерење на резултатите. Ова може да се објасни со тоа што овие организации токму поради почетната фаза на дизајнирање и имплементирање систем за мерење на резултатите не може да се каже дека се соочени и дека ги почувствувале проблемите при имплементирањето или уште помалку, дека ги увиделе недостатоците на системот што го избрале за имплементирање.

СМР	СМР се користи од страна на врвниот менаџмент	Целите за остварување на резултатите во СМР експлицитно се поврзани со долгорочната стратегија	Врвниот менаџмент е вклучен во процесот на дизајнирање и селектирање мерила на резултатите	Менаџментот на пониско ниво е вклучен во процесот на дизајнирање и селектирање мерила на резултатите
1* Просек	6,13	5,40	5,27	3,93
Минимум	4	4	2	1
Максимум	7	7	7	6
СД	,990	1,121	1,280	1,907
2** Просек	6,14	5,93	6,23	4,79
Минимум	3	4	4	2
Максимум	7	7	7	7
СД	1,027	1,207	,927	1,762
M- Z	-0,338	-1,412	-2,211	-1,433
W Значајност test	0,736	0,158	0,027	0,152

* Организации кои делумно имаат имплементирано систем за мерење на резултатите

** Организации кои целосно имаат имплементирано систем за мерење на резултатите

Табела 4.10. Карактеристики на системите за мерење на резултатите

	СМР е продуциран во целосно документирана форма, која обезбедува евиденција за оценување на резултатите	СМР обезбедува конзистентни линкови помеѓу тековните оперативни резултати и долгорочната стратегија	СМР ги поврзува активностите на сите деловни единици со остварувањето на целите на организацијата во целост	СМР покажува како активностите на една деловна единица влијаат врз активностите на другите единици во рамките на организацијата	СМР обезбедува водечки индикатори	СМР обезбедува задоцнети индикатори	
1*	Просек	4,93	4,80	5,27	4,87	4,67	3,80
	Минимум	2	3	4	2	2	1
	Максимум	7	7	7	7	7	6
	СД	1,580	1,082	,884	1,598	1,496	1,821
2**	Просек	5,71	5,36	5,64	5,07	5,64	4,14
	Минимум	3	3	4	2	3	2
	Максимум	7	7	7	7	7	6
	СД	1,437	1,499	1,082	1,328	1,151	1,406

* Организации кои делумно имаат имплементирано систем за мерење на резултатите

** Организации кои целосно имаат имплементирано систем за мерење на резултатите

Табела 4.11. Оценка на системите за мерење на резултатите кои се користат во организациите

Концепти и проблеми на современите системи за мерење на резултатите од работењето

Од Табелите 4.13. и 4.14. може да се забележи дека најизразен недостаток со кој се соочуваат организациите е немањето доволно стратешки информации во системот за мерење на резултатите, а најголем проблем за организациите претставува тоа што се покажало дека имплементирањето систем за мерење на резултатите бара повеќе време и напор од очекуваното. Она што е карактеристично е тоа што и недостатокот и проблемот се најизразени во организациите кои имаат делумно имплементирано систем за мерење на резултатите. Ова може да се објасни со тоа што недостатокот и проблемот може да се воочат по одредено време од имплементирањето на системот за мерење на резултатите, бидејќи како што вработените стекнуваат повеќе искуство и знаење за системот за мерење на резултатите, така тие стануваат повеќе свесни за неговите недостатоци или за проблемите со кои се соочени. Ова може да придонесе за зголемување на барањата на вработените во однос на квалитетот на системот за мерење на резултатите кој се имплементира, па на крајот да завршат со целосно имплементиран систем за мерење на резултатите од кој ќе остваруваат поголема корист.

Најизразените пет предности, недостатоци и проблеми се прикажани во Табела 4.16. Она што може да се заклучи е дека најизразени се квалитативните предности од примена на системите за мерење на резултатите, со што делумно се објаснува и неповрзаноста на системите за мерење на резултатите директно со добивката, што беше тестирано со хипотезата Х8. Генерално, најголемите придобивки од имплементирањето на системите за мерење на резултатите се зголемување на ефикасноста и ефективноста во работењето на организациите кои имаат имплементирано систем за мерење на резултатите. Најизразените недостатоци во врска со имплементираните системи за мерење на резултатите се поврзуваат со карактеристиките на финансиските мерила кои не обезбедуваат стратешки информации поради нивната краткорочност и се премногу агрегатни во изразувањето на резултатите во споредба со нефинансиските мерила. Проблемите кои се најзастапни при имплементирањето систем за мерење на резултатите се поврзани, пред сè, со човечките ресурси односно вработените и нивната одбивност кон промени и недоволен капацитет за имплементирање систем за мерење на резултатите. Она што треба посебно да се истакне е дека системите за мерење на резултатите во организациите во Република Македонија не се поврзани со системите на наградување на вработените, што подетално ќе биде анализирано во Глава 6 од овој труд. Како што веќе

Предности од примена на системите за мерење на резултатите																	
		Организации кои НЕМААТ имплементирано систем за мерење на резултатите				Организации кои ДЕЛУМНО имаат имплементирано систем за мерење на резултатите				Организации кои ЦЕЛОСНО имаат имплементирано систем за мерење на резултатите				Вкупно			
		Просек	Мин.	Макс.	Станд. дев.	Просек	Мин.	Макс.	Станд. дев.	Просек	Мин.	Макс.	Станд. дев.	Просек	Мин.	Макс.	Станд. дев.
1	Повисок обрт	4,5	2	7	3,5355	5,00	1	7	1,8898	5,00	1	7	1,7097	4,97	1	7	1,8346
2	Повисока добивка	4,5	2	7	3,5355	5,47	2	7	1,4573	5,38	2	7	1,1929	5,37	2	7	1,4499
3	Пониски трошоци	4,5	2	7	3,5355	4,73	1	7	2,0517	5,71	3	7	1,2044	5,16	1	7	1,8092
	<i>Просек за квантитативни предности</i>	<i>4,5</i>	<i>2</i>	<i>7</i>	<i>3,5355</i>	<i>5,07</i>	<i>1</i>	<i>7</i>	<i>1,7996</i>	<i>5,37</i>	<i>1</i>	<i>7</i>	<i>1,3690</i>	<i>5,17</i>	<i>1</i>	<i>7</i>	<i>1,6979</i>
4	Подобра фокусираност на стратегијата	6	5	7	1,4142	5,71	4	7	1,1387	5,64	2	7	1,3363	5,70	2	7	1,2077
5	Подобро споделување на знаењето и размена на информации помеѓу организациските единици	4,5	4	5	0,7071	4,73	1	7	1,7512	5,14	2	7	1,7033	4,90	1	7	1,6604
6	Подобро фокусирање на она што е важно за организацијата	5,5	5	6	0,7071	5,73	5	7	0,7988	5,71	3	7	1,2666	5,71	3	7	1,0064
7	Поголемо фокусирање на остварување подобри резултати	6	6	6	0,0000	6,13	4	7	0,9904	6,07	5	7	0,7300	6,10	4	7	0,8309
8	Поквалитетни информации за резултатите	5	4	6	1,4142	5,93	4	7	0,8837	6,00	2	7	1,2403	5,90	2	7	1,0756

9	Поголема оперативна ефикасност	5	4	6	1,4142	5,67	4	7	1,0465	5,71	3	7	1,1387	5,65	3	7	1,0816
10	Подобро менаџирање во организацијата	6,5	6	7	0,7071	5,87	3	7	1,1255	6,00	3	7	1,1094	5,97	3	7	1,0796
11	Подобро одлучување	6	6	6	0,0000	5,80	3	7	1,0823	5,93	2	7	1,3281	5,87	2	7	1,1472
12	Подобро разбирање на стратегијата од страна на вработените	4,5	4	5	0,7071	5,13	2	7	1,8074	5,43	2	7	1,3425	5,23	2	7	1,5429
13	Поголема посветеност од страна на вработените	5	5	5	0,0000	4,93	2	7	1,7512	5,29	2	7	1,3828	5,10	2	7	1,5134
14	Поголема иновативност	3,5	2	5	2,1213	4,33	2	7	1,4475	5,00	2	7	1,6833	4,57	2	7	1,5906
15	Поголемо остварување на целите на организацијата	6	6	6	0,0000	5,79	3	7	1,1217	5,85	2	7	1,2142	5,83	2	7	1,1042
16	Вработените се поинформирани и подобро запознаени за своите улоги и цели во организацијата	4	3	5	1,4142	4,87	2	7	1,8848	5,64	3	7	1,0082	5,16	2	7	1,5513
	<i>Просек за квалитативни предности</i>	<i>5,19</i>	<i>2</i>	<i>7</i>	<i>0,8951</i>	<i>5,43</i>	<i>1</i>	<i>7</i>	<i>1,2946</i>	<i>5,65</i>	<i>1</i>	<i>7</i>	<i>1,2680</i>	<i>5,51</i>	<i>1</i>	<i>7</i>	<i>1,2609</i>

Табела 4.12. Предности од примена на системите за мерење на резултатите

Недостатоци од примена на систем за мерење на резултатите																	
		Организации кои НЕМААТ имплементирано систем за мерење на резултатите				Организации кои ДЕЛУМНО имаат имплементирано систем за мерење на резултатите				Организации кои ЦЕЛОСНО имаат имплементирано систем за мерење на резултатите				Вкупно			
		Просек	Мин.	Макс.	Станд. дев.	Просек	Мин.	Макс.	Станд. дев.	Просек	Мин.	Макс.	Станд. дев.	Просек	Мин.	Макс.	Станд. дев.
1	Има премногу мерила на резултатите	3,50	3	4	0,7071	3,67	1	7	1,9881	3,79	2	7	1,7619	3,71	1	7	1,7925
2	Нема доволно стратешки информации во системот	3,00	3	3	0	4,40	1	7	1,8822	3,93	1	7	1,9400	4,10	1	7	1,8503
3	Предизвикува преголема интерна конкуренција	2,00	1	3	1,4142	3,87	1	7	1,8074	3,86	2	6	1,4601	3,74	1	7	1,6526
4	Премногу е скап и бирократски	1,00	1	1	0	2,93	1	7	2,1536	3,71	2	6	1,4373	3,16	1	7	1,8814
5	Мерилата на резултатите се премногу субјективни и поради тоа неверодостојни	1,50	1	2	0,7071	3,20	1	6	2,0071	2,79	1	5	1,6257	2,90	1	6	1,7955
6	Информациите за резултатите се премногу агрегатни/збирни	1,50	1	2	0,7071	3,80	1	6	1,6987	3,21	1	6	1,7619	3,39	1	6	1,7450
7	Има премногу финансиски информации	1,00	1	1	0	3,60	1	6	1,9567	3,43	1	7	1,8694	3,35	1	7	1,9244

Табела 4.13. Недостатоци од примена на систем за мерење на резултатите

Проблеми на кои наидуваат организациите при имплементирањето на системите за мерење на резултатите																	
		Организации кои НЕМААТ имплементирано систем за мерење на резултатите				Организации кои ДЕЛУМНО имаат имплементирано систем за мерење на резултатите				Организации кои ЦЕЛОСНО имаат имплементирано систем за мерење на резултатите				Вкупно			
		Просек	Мин.	Макс.	Станд. дев.	Просек	Мин.	Макс.	Станд. дев.	Просек	Мин.	Макс.	Станд. дев.	Просек	Мин.	Макс.	Станд. дев.
1	Менаџментот дава низок приоритет на имплементирањето на СМР	1	1	1	0	2,20	1	4	0,9411	2,36	1	4	0,8419	2,19	1	4	0,9099
2	Имплементирањето на СМР бара повеќе време и напор од очекуваното	2,5	2	3	0,7071	3,47	1	5	1,1255	2,86	2	4	0,9493	3,13	1	5	1,0565
3	Нема доволно расположливи ресурси и капацитет за имплементирање	2,5	2	3	0,7071	2,87	1	4	1,0601	2,69	1	4	0,9473	2,77	1	4	0,9714
4	Компанијата не е во стабилна фаза од работењето	1	1	1	0	2,07	1	4	1,0328	2,14	1	4	1,0995	2,03	1	4	1,0483
5	Имплементирањето на СМР нема јасна цел	1	1	1	0	1,53	1	3	0,6399	2,15	1	5	1,2810	1,77	1	5	1,0063
6	Вработените немаат доволно позитивен став за СМР	1	1	1	0	2,67	1	5	1,1127	2,64	1	5	1,0818	2,55	1	5	1,1207
7	Недоволна ангажираност од страна на менаџментот на пониските нивоа и од вработените за имплементирање на СМР	2	2	2	0	2,73	1	4	1,0328	2,43	1	4	1,1579	2,55	1	4	1,0595

8	Тековниот информациски систем не го поддржува соодветно СМР	1	1	1	0	2,87	1	5	1,2459	2,29	1	4	1,2666	2,48	1	5	1,2877
9	Тешко е да се дефинираат таргетите за пониските нивоа во организацијата	1	1	1	0	2,53	1	4	1,2459	2,50	1	4	1,0190	2,42	1	4	1,1482
10	Вработените немаат доволно знаење и способност да го користат СМР	1,5	1	2	0,7071	2,67	1	5	1,3452	2,64	1	4	1,0082	2,58	1	5	1,1768
11	Тешко е да се дефинираат релевантни мерила на резултатите	1	1	1	0	2,67	1	5	0,9759	2,69	1	4	0,9473	2,57	1	5	1,0063
12	Постои одбивност од страна на вработените за нов СМР	1	1	1	0	3,08	1	5	1,1152	2,46	1	4	0,9674	2,64	1	5	1,1292
13	Не постои поврзаност помеѓу СМР и системот на наградување	1	1	1	0	3,14	1	5	1,4064	2,79	1	5	1,2514	2,83	1	5	1,3667
14	СМР по имплементирањето не се одржува и ажурира редовно	1	1	1	0	2,29	1	4	1,1387	2,71	1	5	1,3260	2,40	1	5	1,2484
15	Нема вработен кој е назначен за одговорен за СМР	1	1	1	0	2,57	1	5	1,3425	2,21	1	5	1,3114	2,30	1	5	1,3170
16	Тешко се доаѓа до податоци за пресметување на мерилата на резултатите	1	1	1	0	2,43	1	4	0,8516	2,43	1	4	1,0163	2,33	1	4	0,9589

Табела 4.14. Проблеми на кои наидуваат организациите при имплементирањето на системите за мерење на резултатите

	Квантитативни предности		Квалитативни предности		Недостатоци		Проблеми	
	Просек	СД	Просек	СД	Просек	СД	Просек	СД
Целосно имплементиран СМР	5,37	1,3690	5,65	1,2680	3,53	1,6938	2,50	1,0920
Делумно имплементиран СМР	5,07	1,7996	5,43	1,2946	3,64	1,9277	2,61	1,1008
Немаат имплементирано СМР или се на самиот почеток од имплементирањето	4,50	3,5355	5,19	0,8159	1,93	0,5051	1,28	0,1326

Табела 4.15. Резиме на предностите, недостатоците и проблемите од имплементирање на системите за мерење на резултатите

напоменавме, најзначаен проблем претставува тоа што по започнувањето на дизајнирање и имплементирање на систем за мерење на резултатите, организациите воочуваат дека им е потребно повеќе време и напор за имплементирање на системот за мерење на резултатите, што во најлош случај може да доведе до откажување од целиот проект на имплементирање на системот.

	Предности	Недостатоци	Проблеми
1	Поголемо фокусирање на остварување подобри резултати	Нема доволно стратешки информации во системот	Имплементирањето бара повеќе време и напор од очекуваното
2	Подобро менаџирање во организацијата	Предизвикува преголема интерна конкуренција	Не постои поврзаност со системот на наградување
3	Поквалитетни информации за резултатите	Има премногу мерила на резултатите	Немање доволно расположливи ресурси и капацитет за имплементирање
4	Подобро одлучување	Информациите за резултатите се премногу агрегатни	Постои одбивност од страна на вработените
5	Поголемо остварување на целите на организацијата	Има премногу финансиски информации	Вработените немаат доволно знаење и способност за имплементирање и користење на системот

Табела 4.16. Резиме на најизразените предности, недостатоци и проблеми на кои наидуваат организациите при имплементирање систем за мерење на резултатите

4.5.5. Практика на споредба на резултатите од работењето со најдобрите од одредена област (Benchmarking)

Во претходно објаснетите пристапи за мерење на резултатите во трудови од областа на сметководството на менаџментот се подвлекува дека претпријатијата од различни дејности се соочуваат со различни прашања во текот на имплементирањето на овие пристапи. Притоа, претпријатијата трошат многу време и средства испитувајќи кои од овие пристапи се најдобри за нив или како да ги имплементираат. Многу често го користат и пристапот на искуствата на други слични организации во дејноста, гранката и слично кој го препорачуваат бројни автори во своите трудови.

Развивањето на бенџмаркингот како техника која помага за мерење на резултатите прв пат почнале да ја користат познатите Xerox Corporation во 1979 година. Според Talluri и Sarkis (2001), имплементирањето на бенџмаркингот само за една деценија станува многу популарна техника корисна за мерење на резултатите во организациите (Kumar & Chandra, 2001; Hinton, et al., 2000; Ahmed & Rafiq, 1998). Според Ahmed and Rafiq (1998), голем број организации оваа техника ја користеле само како времен тренд во мерењето на резултатите. Други автори (Davies & Kochhar, 2002), пак, наведуваат дека бенџмаркингот не може да придонесе за подобрување на резултатите од работењето во организациите. Некои автори (Yung & Chan, 2003) препорачуваат организациите да престанат да го применуваат бенџмаркингот тогаш кога ќе забележат какво било подобрување во своите резултати од работењето.

Во литературата има бројни дефиниции за поимот бенџмаркинг (Talluri & Sarkis, 2001), меѓутоа како најсоодветна е прифатена дефиницијата за бенџмаркинг на Американскиот центар за продуктивност и квалитет (American Productivity and Quality Centre) (Watson, 1993, p. 3): „Бенџмаркингот е систематски и континуиран процес на мерење; процес на континуирано мерење и споредување на деловните процеси на една организација со лидерите во тие деловни процеси каде било во светот за да се добијат информации кои ќе ѝ помогнат на организацијата да преземе активности во насока на подобрување на нејзините резултати“. Развојните трендови на концептот бенџмаркинг се нераскинливо

поврзани со развојните трендови во мерењето на резултатите (Voss, et al., 1997). Во литературата може да се разликува екстерен и интерен бенџмаркинг во зависност од тоа што се зема како основа за споредување, дали друга организација од иста дејност или гранка или, пак, само друга организациска единица во рамките на истата организација.

Екстерниот бенџмаркинг, кој најмногу се применува во практиката, им овозможува на претпријатијата да користат показатели кои се корисни и успешни во други претпријатија. Многу често се подвлекува дека бенџмаркингот е феномен на големите производствени организации кои се и најголеми корисници на овој концепт (Maule, et al., 2004). Откако ќе се добијат на располагање информациите за организациите кои служат како бенџмарк и информациите за резултатите на организацијата во која се врши мерењето на резултатите, тие меѓусебно се споредуваат што всушност претставува оценување на јазот во бенџмаркингот (Atkinson, et al., 2007, p. 339). Многу често целта на организацијата може да биде да оствари подобри резултати од бенџмаркот со цел да биде поконкурентна на пазарот.

Авторите Jenster and Hussey (2001, p. 191) дефинираат и *интерен бенџмаркинг* кој подразбира споредување информации и користење на најдобрите практики во рамките на организацијата, помеѓу различните организациски делови во една организација. Интерниот бенџмаркинг има една предност во однос на екстерниот бенџмаркинг поради тоа што податоците се лесно достапни и релативно лесно може да се организира и имплементира.

Најчесто се претпоставува дека бенџмаркингот претставува формална техника која се применува во организациите. Авторите Adebajo et al. (2010) во нивното истражување вклучуваат и неформални пристапи кон бенџмаркингот. Токму поради ваквиот пристап го воведуваат поимот „*неформален бенџмаркинг*“. Според нив, неформален бенџмаркинг е оној бенџмаркинг кој не следи никаков процес или процедура и се однесува на бенџмаркинг што секој го практикува на работа, најчесто несвесно, вклучувајќи споредување и учење од однесувањето и искуството на другите. Учењето од неформален бенџмаркинг се остварува преку разговор со колегите и учење од нивното искуство, консултирање со експерти кои имаат искуство во имплементирање на одредени процеси,

поврзување со вработени од други организации на конференции, семинари, интернет-форуми или социјални мрежи и др.

Кај *формалниот бенџмаркинг* се разликуваат два типа, бенџмаркинг на резултати и бенџмаркинг на најдобри практики. Бенџмаркингот на резултати се однесува на споредување податоци за резултатите добиени преку проучување слични процеси или активности и вклучува споредба и на финансиски и на нефинансиски мерила. Бенџмаркингот на најдобри практики претставува споредба на податоци за резултатите добиени од слични процеси или активности и идентификување, прилагодување и имплементирање на практиките кои даваат најдобри резултати од работењето.

Во процесот на одлучување која организација да се избере како најдобра за споредување (бенџмарк), организациите треба да бидат многу внимателни за да не западнат во класична статистичка замка на тенденциозно селектирање. Таквиот пристап подразбира селектирање примерок кој не е репрезентативен за целата индустрија која е предмет на проучување (Denrell, April 2005, p. 114). При селектирањето нерепрезентативен примерок или тенденциозно селектирање, организациите, покрај успешните организации во рамките на индустријата, треба да ги испитаат и организациите кои бележат неуспех во некои процеси кои тие планираат да ги споредуваат. Исто така, организациите при селектирање на примерок за бенџмарк треба да имаат предвид дека резултатите сами по себе се условени и дека тековните остварувања се, исто така, резултат на минатите резултати. Тоа значи дека организациите треба да ги земат предвид и минатите дејствија и резултати при мерењето на тековните резултати.

Сметководствениот информациски систем што го користи менаџментот се однесува само на информации во рамките на организацијата, а ова го попречува ефикасното користење на концептот бенџмаркинг од едноставна причина, плашејќи се некои од доверливите финансиски информации да не излезат надвор од рамките на организацијата. Иако во последните години сме сведоци на нови иницијативи кои форсираат соработка помеѓу организациите со која би се зголемила конкурентноста на сите учесници на пазарот, сепак постојат бројни пречки кои не дозволуваат ефикасна соработка преку бенџмаркингот (Smith, 2005, p. 53):

- Интерорганизациските трансфери во голема мера се ограничени на ревизорската функција, фокусирани на даноците и финансиското сметководство. Финансиската споредба со конкуренцијата е исполнета со страв и мала веројатност дека ќе вроди во долгорочна корисност за организациите;
- Страв од откривање информации кои се од корист за конкуренцијата (внатре или надвор од организацијата) без добивање соодветна корист, кој влијае во насока на поттикнување на одбранбена менталност;
- Страв дека која било корист од соработката ќе биде еднострана – дека организацијата ќе даде, а нема да добие ништо. Недоволната подготвеност во оваа смисла може да резултира во заземање ставови кои водат до тоа никој да не ја добие целосната корист од соработката.

Уште еднаш ќе подвлечеме дека бенџмаркингот претставува средство за оценување колку добро работи одредена деловна единица (сектор) или организација споредено со слични деловни единици (сектори) во рамките на организацијата или екстерно. Фактот дека другите прават нешто подобро може да биде силен мотиватор во подобрување на резултатите во одредена организација. Ова им дава поширока примена на мерилата на резултатите поради тоа што овозможува мерење на „најдобрите практики“. Сепак, за бенџмаркингот се вели дека претставува задоцнет (lagging) индикатор, кој се базира на „вчерашните“ мерила. Она што им е потребно на организациите се водечките индикатори, а не задоцнетите. Додека една организација настојува да мери што се случило во минатото и да направи споредба со најдобрите практики, нивната конкуренција може да отиде многу понапред (со иновација на производи, примена на нови методи и технологии, подобро задоволување на потребите на купувачите итн.) и да оствари многу подобри резултати. Во овој случај индикаторите се потребни за да може да се заклучи дека во минатото не се остварувале добри резултати – тоа го знаат, туку да информираат каде се наоѓаат сега и како во иднина да остварат подобри резултати.

Овие навидум несовладливи пречки можат да се надминат преку насочување кон други прашања како што се (Smith, 2005, p. 53):

Концепти и проблеми на современите системи за мерење на резултатите од работењето

- Сороботување не со конкуренцијата, туку со организации кои работат на слични подрачја, со слични процеси, но различни пазари;
- Фокусирање на процесите – што правиме и како го правиме тоа – а не на клучни резултати и резултати изразени во бројки и
- Фокусирање на области поврзани со услуги или прифаќање нови технологии, каде што соработката најверојатно ќе биде борба со истите проблеми или искуства како „проблемите со никнување заби“ вообичаени за сите деца.

На бенџмаркингот како современа и корисна техника која се користи при мерењето на резултатите му се припишуваат некои недостатоци. Некои од нив се поврзуваат со недоволната инволвираност на вработените во процесот на бенџмаркинг (Bhutta & Huc, 1999; Davies & Kochhar, 1999), други, пак, се поврзани со финансиските резултати како основа во бенџмаркингот. Притоа, познато е дека финансиските мерила се ориентирани кон минатото, а не се вклучени повеќе мерила кои се ориентирани кон иднината (Anderson & McAdam, 2004; Cassell, et al., 2001; Maiga & Jacobs, 2004). И покрај овие недостатоци, од истражувањата на повеќе автори (Voss, et al., 1997; Ulusoy & Ikiz, 2001) изведени се заклучоци дека бенџмаркингот промовира остварување подобри резултати преку идентификување најдобри практики и поставување предизвикувачки цели, а исто така и осознавање на добрите и слабите страни на организацијата во однос на нивната конкуренција.

Една од целите на ова истражување е да се согледа состојбата во македонското деловно окружување, поврзано со имплементирање на бенџмаркингот. Врз основа на проучуваната литература, поставена е следната хипотеза која треба да се тестира со истражувањето:

X9: *Организациите применуваат повеќе екстерен отколку интерен бенџмаркинг.*

Хипотезата беше тестирана со непараметарски тест за повеќе независни примероци со Kruskal – Wallis тест (Табела 4.17.) од кој може да се заклучи дека со статистичка значајност од 0,01 ја потврдуваме хипотезата дека организациите во Република Македонија повеќе применуваат екстерен отколку интерен бенџмаркинг. Изразено процентуално состојбата е дека 22% од организациите не применуваат бенџмаркинг, 26%

Концепти и проблеми на современите системи за мерење на резултатите од работењето

применуваат интерен бенџмаркинг, додека, пак, 52% од испитаните организации применуваат екстерен бенџмаркинг.

	До кое ниво применувате бенџмаркинг?
χ^2	27,415
Степени на слобода	2
Значајност	,000

a. Kruskal Wallis Test

b. Варијабла за групирање: 0 = не користат бенџмаркинг, 1 = користат интерен бенџмаркинг, 2 = користат екстерен бенџмаркинг

Табела 4.17. Kruskal-Wallis тест за примена на бенџмаркинг

Во однос на причините поради кои организациите применуваат или не применуваат бенџмаркинг, испитаните организации наведуваат неколку причини кои се сумирани во

Табела 4.18.

Причини за НЕприменување бенџмаркинг		Причини за применување на бенџмаркинг	
Причина	%	Причина	%
Недостиг на ресурси	55	Подобрување на резултатите	81
Недоволно разбирање на бенџмаркингот	55	Да ги подобрат финансиските резултати	71
Недоволна посветеност на врвниот менаџмент	22	Идентификување на главните стратешки прашања	62
Нема јасен бенефит од бенџмаркингот	11	Да развијат нови производи	62
Страв од споделување информации	0	Да се види што прават другите организации	48
Високи трошоци	0	Оценување на успешноста на организациите	48

Табела 4.18. Причини за применување и неприменување на бенџмаркингот

Во современата сметководствена литература нема многу истражувања со кои се докажува дека бенџмаркингот води кон подобри резултати. Такви истражувања евидентно е дека воопшто не се спроведени во Република Македонија. Во некои од досегашните истражувања (Voss, et al., 1997; Maiga & Jacobs, 2004) поврзани со бенџмаркингот и резултатите се потврдува нивната условеност, односно организациите кои применуваат бенџмаркинг остваруваат подобри резултати од работењето. Истражување посветено на

идентификување на механизмите на бенцмаркингот кои водат кон подобри резултати претставува следно подрачје на тестирање во оваа студија.

X10: *Резултатите од работењето се позитивно поврзани со бенцмаркингот.*

Иако од претходната табела (Табела 4.18.) може да се извлече заклучок дека најчести причини за применување на бенцмаркингот се очекувањата на организациите дека ќе ги подобрат своите процеси во работењето, како и нивните финансиски резултати со високи 81% и 71% респективно, сепак не може во целост да се потврди дека и фактички оние организации кои применуваат бенцмаркинг остваруваат подобри квантитативни, односно финансиски резултати. Од друга страна, пак, може да се забележи дека овие организации остваруваат подобри квалитативни резултати од работењето, како што се задоволство на купувачите, квалитет на производите и услугите, поголема продуктивност на вработените (Табела 4.19). Овие квалитативни предности од примената на бенцмаркингот може во последователните периоди да вродат и со повисоки и посупериорни финансиски резултати на овие организации.

Дали организациите применуваат бенцмаркинг?	Резултатите на организациите во споредба со просекот од индустријата на која припаѓаат?							
	Стапка на раст на продажбите	Профитабилност	ROA	ROI	Задоволство на купувачите	Квалитет на производите и услугите	Продуктивност на вработените	
Не	Просек	4,44	4,75	4,63	4,63	5,11	5,56	5,13
	Минимум	3	3	3	3	3	4	4
	Максимум	6	6	6	6	7	7	7
	СД	1,014	1,282	,916	,916	1,167	,882	,991
Да	Просек	4,61	4,61	4,50	4,50	5,53	5,78	5,17
	Минимум	2	3	3	3	4	4	3
	Максимум	7	6	6	6	7	7	6
	СД	1,335	1,092	,894	1,033	,943	,808	,924
Вкупно	Просек	4,56	4,65	4,54	4,54	5,38	5,70	5,15
	Минимум	2	3	3	3	3	4	3
	Максимум	7	6	6	6	7	7	7
	СД	1,219	1,129	,884	,977	1,023	,823	,925

Табела 4.19. Резултати на организациите во однос на просекот на индустријата во која припаѓаат

РЕЗИМЕ

Во овој дел од трудот го елаборираме историскиот развој на системите за мерење на резултатите со краток осврт на финансиските и нефинансиските мерила, како и на интегрираните системи за мерење на резултатите. Процесот на мерење на резултатите е присутен уште на почетокот од минатиот век, кога се користело претежно едно финансиско мерило. Овој процес не еволуирал многу сè до крајот на минатиот век кога организациите ширум светот и академските истражувачи почнуваат да ги согледуваат недостатоците од примена на едно финансиско мерило и потребата од примена на повеќе мерила, првично финансиски, па потоа и нефинансиски. Карактеризирајќи ги финансиските мерила како историски и краткорочни, многу автори почнуваат да им даваат предност на нефинансиските мерила кои, пред сè, се ориентирани кон иднината. Во последниве децении се користат нови концепти за мерење на резултатите во кои се забележува избалансиран сет на финансиски и нефинансиски мерила. Тоа се, всушност, концептите на интегриран систем за мерење на резултатите кои се користат во бројни организации. Во теоретските истражувања, а исто така и во практиката, посебно е опишано имплементирањето на концептот на рамка на урамнотежени перспективи.

Во истражувањето спроведено во Република Македонија може да се одбележи дека организациите сè уште им даваат предност на финансиските мерила, иако најголем дел од организациите кои котираат на берза може да се каже дека или веќе имаат успешно имплементиран систем за мерење на резултатите или е во фаза на имплементирање. Исто така, во оваа глава се испитувани и односите на мерилата, интегрираните системи за мерење на резултатите и бенцмаркингот со остварувањето на резултатите во испитаните организации.

КОРИСТЕНА ЛИТЕРАТУРА:

1. Abdel-Maksoud, A. B. & Abdel-Kader, M. G., 2007. Non-financial performance measurement and management practices in manufacturing firms: A comparative international analysis. Во: *Studies in managerial and financial accounting*. Oxford: Elsevier JAI.
2. Abernethy, M. & Lillis, A., 1995. The impact of manufacturing flexibility on management control system design. *Accounting, Organizations and Society*, 20(4), pp. 241-258.
3. Adebajo, D., Abbas, A. & Mann, R., 2010. An investigation of the adoption and implementation of benchmarking. *International Journal of Operations and Production Management*, 30(11), pp. 1140-1169.
4. Ahmed, P. & Rafiq, M., 1998. Integrated benchmarking: a holistic examination of select techniques for benchmarking analysis. *Benchmarking for Quality Management and Technology*, 5(3), pp. 225-242.
5. Anderson, E., Fornell, C. & Lehmann, D., 1994. Customer satisfaction, market share and profitability: Findings from Sweden. *Journal of Marketing*, 58(3), pp. 53-66.
6. Anderson, K. & McAdam, R., 2004. A Critique of Benchmarking and Performance Measurement: Lead or Lag?. *Benchmarking: An International Journal*, 11(5), pp. 465-483.
7. Anderson, S. & Lanen, W., 1999. Economic transition, strategy and the evolution of management accounting practices: The case of India. *Accounting, Organizations and Society*, 24(5-6), pp. 379-412.
8. Atkinson, A. A., Kaplan, R. S., Matsumura, E. M. & Young, S. M., 2007. *Management Accounting*. New Jersey: Pearson Prentice Hall.
9. Atkinson, A. и др., 1997. New directions in management accounting research. *Journal of Management Accounting Research*, Том 9, pp. 79-108.
10. Bacidore, J., Boquist, J., Milbourn, T. T. & Thakor, A., 1997. The search for the best financial performance measure. *Financial Analysts Journal*, 53(3), pp. 11-20.
11. Beischel, M. E. & Smith, K., 1991. Linking the shop floor to the top floor: Here's the framework for measuring manufacturing performance. *Management Accounting (US)*, pp. 25-29.

12. Bhutta, K. & Huq, F., 1999. Benchmarking - best practices: an integrated approach. *Benchmarking: An International Journal*, 6(3), pp. 254-268.
13. Bierman, H., 1988. Extending the usefulness of accrual accounting. *Accounting Horizons*, 2(3), pp. 10-14.
14. Bititci, U., 1994. Measuring Your Way to Profit. *Management Decision*, 32(6), pp. 16-24.
15. Bititci, U. S. и др., 2006. Dynamics of performance measurement and organizational culture. *International Journal of Operations and Production Management*, 26(2), pp. 1325-1350.
16. Bourne, M., Franco, M. & Wilkes, J., 2003. Corporate Performance Measurement. *Measuring Business Excellence*, 7(3), pp. 15-21.
17. Bourne, M. и др., 2000. Designing, implementing and updating performance measurement systems. *International Journal of Operations and Production Management*, 20(7), pp. 754-771.
18. Bourne, M., Neely, A., Platts, K. & Mills, J., 2002. The success and failure of performance measurement initiatives: Perceptions of participating managers. *International Journal of Operations and Productions Management*, 22(11), pp. 1288-1310.
19. Burns, T. & Stalker, G., 1961. *The Management of Innovation*. London: Tavistock.
20. Cadez, S. & Guilding, C., 2008. An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, Том 33, pp. 836-863.
21. Carton, R. B. & Hofer, C. W., 2006. *Measuring Organizational Performance*. Glos: Edward Elgar Publishing Limited.
22. Cassell, C., Nadin, S. & Gray, M., 2001. The use and effectiveness of benchmarking in SMEs. *Benchmarking: An International Journal*, 8(3), pp. 212-222.
23. Chapman, C., 1997. Reflections of a contingent view of accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), pp. 189-205.
24. Chapman, C. S. & Kihn, L.-A., 2009. Information system integration, enabling control and performance. *Accounting, Organizations and Society*, Issue 34, pp. 151-169.

25. Chenhall, R., 2003. Management control systems design within its organizational context: Findings from contingency based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2/3), pp. 127-168.
26. Chenhall, R., 2003. Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2/3), pp. 127-168.
27. Chenhall, R., 2005. Integrative strategic performance measurement systems, strategic alignment of manufacturing, learning and strategic outcomes: an exploratory study. *Accounting, Organizations and Society*, 30(5), pp. 395-422.
28. Chenhall, R. H., 2006. The contingent design of performance measures. Bo: *Contemporary Issues in Management Accounting*. Oxford: Oxford University Press, pp. 92-116.
29. Chenhall, R. & Morries, D., 1986. The impact of structure, environment and interdependence on perceived usefulness of management accounting systems. *The accounting review*, 61(1), pp. 16-35.
30. Chia, Y., 1995. Decentralization, management accounting system information characteristics and their interaction effects on managerial performance: A Singapore study. *Journal of Business Finance and Accounting*, 22(6), pp. 811-830.
31. Chow, C. V. & Van der Stede, W. A., Spring 2006. The use and usefulness of non-financial performance measures. *Management Accounting Quarterly*, 7(3), pp. 1-8.
32. Christensen, P. O., Feltham, G. A. & Wu, M. G. H., 2002. Cost of capital in residual income for performance evaluation. *The Accounting Review*, January, 77(1), pp. 1-23.
33. CIMA, O. F., 1999. Effective Performance Management in a 'Best Value' Environment. *Management Accounting*, 77(4), pp. 38-40.
34. CIMA, T. B., 2002. *Latest trends in corporate performance measurement*, н.м.: н.а.
35. Clark, B., 2002. Measuring performance: the marketing perspective. Bo: *Business Performance Measurement - Theory and Practice*. Cambridge: Cambridge University Press, pp. 22-40.
36. Crawford, K. & Cox, J., 1990. Designing performance measurement systems for just in time operations. *International Journal of Production Research*, 28(11), pp. 2025-2036.
37. Cross, K. F. & Lynch, R. L., 1992. For good measure. *CMA Magazine*, Issue April, pp. 20-23.

38. Daft, R. L., 2010. *Organization Theory and Design*. 10th Edition up. Mason(OH): Sought-Western Cengage Learning.
39. Davies, A. & Kochhar, A., 1999. Why British companies don't do effective benchmarking. *Integrated Manufacturing Systems*, 10(1), pp. 26-32.
40. Davies, A. & Kochhar, A., 2002. Manufacturing best practice and performance studies: a critique. *International Journal of Operations and Production Management*, 22(3), pp. 289-305.
41. Davis, S. & Albright, T., 2004. An investigation of the effect of balanced scorecard implementation on financial performance. *Management Accounting Research*, 15(2), pp. 135-153.
42. De Wall, A., Kourtit, K. & Nijkamp, P., 2009. The relationship between the level of completeness of a strategic performance management system and perceived advantages and disadvantages. *International Journal of Operations and Production Management*, 29(12), pp. 1242-1265.
43. Denrell, J., April 2005. Selection Bias and the Perils of Benchmarking. *Harvard Business Review*, pp. 114-119.
44. Dixon, J. R., Nanni, A. J. & Vollmann, T. E., 1990. *The New Performance Challenge - Measuring Operations for World-class Competition*. Homewood(IL): Dow Jones-Irwin.
45. Drury, C., 2004. *Management and Cost Accounting*. London: Thomson.
46. Easton, P. D., Harris, T. S. & Ohlson, J., 1992. Accounting earnings can explain most security returns: The case of long return intervals. *Journal of Accounting and Economics*, 15(2-3), pp. 119-142.
47. Eccles, R. G., 1991. The Performance Measurement Manifesto. *Harvard Business Review*, Issue January-February, pp. 131-137.
48. Eker, M. & Eker, S., 2009. An empirical analysis of the association between the organizational culture and performance measurement systems in the Turkish manufacturing sector. *Journal of Economics and Social Research*, 11(2), pp. 43-76.
49. Euske, K., Lebas, M. & McNair, C., 1993. Performance management in an international setting. *Management Accounting Research*, 4(4), pp. 275-299.
50. Evans, J. R., 2004. An exploratory study of performance measurement systems and relationships with performance results. *Journal of Management Operations*, Том 22, pp. 219-232.

51. Everaert, P. & Bruggeman, W., 2007. Time driven activity based costing: exploring the underlying model. *Cost Management*, 21(2), pp. 16-20.
52. Ezzamel, M., 1990. The impact of environmental uncertainty, managerial autonomy and size on budget characteristics. *Management Accounting Research*, 1(2), pp. 181-197.
53. Fisher, J., 1992. Use of nonfinancial performance measures. *Journal of Cost Management*, 6(Spring), pp. 31-38.
54. Fisher, J., 1995. Contingency-based research on management control systems: Categorization by level of complexity. *Journal of Accounting Literature*, Том 14, pp. 24-53.
55. Franco-Santos, M. & Bourne, M., 2005. An examination of the literature relating to issues affecting how companies manage through measures. *Production, Planning & Control*, 16(2), pp. 114-124.
56. Garengo, P. & Bititci, U., 2007. Towards a contingency approach to performance measurement: An empirical study in Scottish SMEs. *International Journal of Operations and Production Management*, 27(8), pp. 802-825.
57. Garrison, R., Noreen, E. & Brewer, P., 2008. *Managerial Accounting*. 12th edition yp. New York: McGraw-Hill Irwin.
58. Gerdin, J., 2005. Management accounting system design in manufacturing departments: an empirical investigation using a multiple contingencies approach. *Accounting, Organizations and Society*, Том 30, pp. 99-126.
59. Gerdin, J. & Greve, J., 2004. Forms of contingency fit in management accounting research - a critical review. *Accounting, Organizations and Society*, Issue 29, pp. 303-326.
60. Gerdin, J. & Greve, J., 2008. The appropriateness of statistical methods for testing contingency hypotheses in management accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, Том 33, pp. 995-1009.
61. Ghalayini, A. M., Noble, J. & Crowe, T. J., 1997. An integrated dynamic performance measurement system for improving manufacturing competitiveness. *International Journal of Production Economics*, 48(3), pp. 207-225.
62. Ghalayini, A. & Noble, J., 1996. The Changing Basis of Performance Measurement. *International Journal of Operations and Production Management*, 16(8), pp. 63-80.

63. Giraud, F., Langevin, P. & Mendoza, C., 2008. Justice as a rationale for the controllability principle: A study of managers' opinions. *Management Accounting Research*, Том 19, pp. 32-44.
64. Globerson, S., 1985. Issues in developing a performance criteria system for an organisation. *International Journal of Production Research*, 23(4), pp. 639-646.
65. Gordon, L. & Miller, D., 1976. A contingency framework for the design of accounting information systems. *Accounting, Organizations and Society*, 1(1), pp. 59-69.
66. Gordon, L. & Narayanan, V., 1984. Management accounting systems, perceived environment uncertainty and organizational structure: An empirical investigation. *Accounting, Organizations and Society*, 9(1), pp. 33-47.
67. Gosselin, L., 1997. The effects of strategy and organizational structure on the adoption and implementation of activity-based costing. *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), pp. 105-122.
68. Gosselin, M., 2005. An empirical study of performance measurement in manufacturing firms. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 54(5/6), pp. 419-437.
69. Govindarajan, V., 1984. Appropriateness of accounting data in performance evaluation: An empirical examination of environmental uncertainty as an intervening variable. *Accounting, Organizations and Society*, 31(4), pp. 828-853.
70. Guilding, C., 1999. Competitor-focused accounting: An exploratory note. *Accounting, Organizations and Society*, Том 24, pp. 583-595.
71. Gul, F. & Chia, Y., 1994. The effects of management accountin systems, perceived environmental uncertainty and decentralization on managerial performance: A test of three-way interaction. *Accounting, Organizations and Society*, 19(4/5), pp. 413-426.
72. Gumbus, A. & Lussier, R. N., 2006. Entrepreneurs use a balanced scorecard to translate strategy into performance measures. *Journal of Small Business Management*, 44(3), pp. 407-425.
73. Haldma, T. & Laats, K., 2002. Contingencies influencing the management accounting practices of Estonian manufacturing companies. *Management Accounting Research*, Том 13, pp. 379-400.
74. Hayes, D., 1977. The contingency theory of managerial accounting. *The accounting review*, 52(1), pp. 22-39.

75. Henri, J.-F., 2003. *Three Essays on Performance Measurement Systems*. н.м.:University of Montreal.
76. Henri, J.-F., 2006. Organizational culture and performance measurement systems. *Accounting, Organizations and Society*, 31(1), pp. 77-103.
77. Hinton, M., Francis, G. & Holloway, J., 2000. Best practice benchmarking in the UK. *Benchmarking: An International Journal*, 7(1), pp. 52-61.
78. Hoque, Z., 2005. Linking environmental uncertainty to non-financial performance measures and performance: A research note. *The British Accounting Review*, 37(4), pp. 471-481.
79. Hoque, Z. & James, W., 2000. Linking balanced scorecard measures to size and market factors: Impact on organizational performance. *Journal of Management Accounting Research*, Том 12, pp. 1-17.
80. Hoque, Z., Mia, L. & Alam, M., 2001. Market competition, computer-aided manufacturing and use of multiple performance measures: An empirical study. *British Accounting Review*, 33(1), pp. 23-45.
81. Horngren, C. T., Foster, G., Datar, S. M. & Rajan, M., 2008. *Cost accounting: A managerial emphasis*. 13th edition up. Boston: Prentice Hall.
82. Hrtmann, F. G. H. & Moers, F., 1999. Testing contingency hypotheses in budgetary research: an evaluation of the use of moderated regression analysis. *Accounting, Organizations and Sociaty*, Том 24, pp. 291-315.
83. Hughes, A. & Halsall, D., 2002. Comparison of the 14 deadly diseases and the business excellence model. *Total Quality Management*, 13(2), pp. 255-263.
84. Hunton, J., Lippincott, B. & Reck, J., 2003. Enterprise resource planning systems: comparing performance of adopters and non-adopters. *International Journal of Accounting Information Systems*, Issue 4, pp. 165-184.
85. Hussain, M., 2005. Management accounting performance measurement systems in Swedish banks. *European Business Review*, 17(6), pp. 566-589.
86. Hussain, M. & Gunasekaran, A., 2002. Management accounting and performance measures in Japanese banks. *Managing Service Quality*, 12(4), pp. 232-245.
87. Ittner, C. D. & Larcker, D. F., 1998a. Innovations in Performance Measurement: Trends and Research Implications. *Journal of Management Accounting Research*, Issue 10, pp. 205-238.

88. Ittner, C. & Larcker, D., 1998b. Are non-financial measures leading indicators of financial performance? An analysis of customer satisfaction. *Journal of accounting research*, 36(3), pp. 1-35.
89. Ittner, C. & Larcker, D., 2001. Assessing empirical research in management accounting: A value-based management perspective. *Journal of Accounting and Economics*, 32(1/3), pp. 348-410.
90. Ittner, C. & Larcker, D., 2003. Coming up short on nonfinancial performance measurement. *Harvard Business Review*, 81(11), pp. 88-95.
91. Ittner, C., Larcker, D. & Meyer, M., 2003. Subjectivity and the weighting of performance measures: Evidence from a balanced scorecard. *The Accounting Review*, 78(3), pp. 725-758.
92. Ittner, C., Larcker, D. & Rajan, M., 1997. The choice of performance measures in annual bonus contracts. *The Accounting Review*, 72(2), pp. 231-255.
93. Ittner, C., Larcker, D. & Randall, T., 2003. Performance implications of strategic performance measurement in financial services firms. *Accounting, Organizations and Society*, 28(7/8), pp. 715-741.
94. Jaworski, B. F. & Kohli, A. K., 1993. Market orientation: Antecedents and consequences. *Journal of Marketing*, Том 57, pp. 53-70.
95. Jenster, P. & Hussey, D., 2001. *Company Analysis: Determining Strategic Capability*. Chichester: John Wiley & Sons.
96. Johnson, H. T. & Kaplan, R. S., 1987. *Relevance Lost - The Rise and Fall of Management Accounting*. Boston(MA): Harvard Business School Press.
97. Kandawalla, P., 1972. The effects of different types of competitions on the use of management controls. *Journal of Accounting Research*, 10(2), pp. 275-285.
98. Kaplan, R. & Norton, D., 2001. *The strategy-focused organization: How balanced scorecard companies thrive in the new business environment*. Boston: Harvard Business School Press.
99. Kaplan, R. & Norton, D. P., 2004. *Startegy Maps: Converting Intangible Assets into Tangible Outcomes*. Boston: Harvard Business School Press.
100. Kaplan, R. S. & Anderson, S. R., 2004. Time Driven Activity Based Costing. *Harvard Business Review*, pp. 133-138.

101. Kaplan, R. S. & Norton, D. P., 1992. The Balanced Scorecard - Measures that Drive Performance. *Harvard Business Review*, Issue January/February, pp. 71-79.
102. Kaplan, R. S. & Norton, D. P., 1993. Putting the balanced scorecard to work. *Harvard Business Review*, Issue September - October, pp. 134-147.
103. Kaplan, R. S. & Norton, D. P., 1996a. *The Balanced Scorecard*. Boston: Harvard Business School Press.
104. Kaplan, R. S. & Norton, D. P., 1996b. Using the Balanced Scorecard as a strategic management system. *Harvard Business Review*, Issue January - February, pp. 75-85.
105. Kaplan, R. S. & Norton, D. P., 2000. Having trouble with your strategy? Then map it. *Harvard Business Review*, Issue September - October, pp. 167-176.
106. Kaplan, R. S. & Norton, D. P., 2001. Transforming the balanced scorecard from performance measurement to strategic management - Part II. *Accounting Horizons*, 15(2), pp. 147-160.
107. Kaplan, R. S. & Norton, D. P., 2001. Transforming the Balanced Scorecard from Performance Measurement to Strategic Management: Part I. *Accounting Horizons*, 15(1), pp. 87-104.
108. Kaydos, W., 1999. *Operational Performance Measurement: Increasing Total Productivity*. Boca Raton, USA: CRC Press.
109. Keegan, D. P., Eiler, R. G. & Jones, C. R., 1989. Are your performance measures obsolete. *Management Accounting*, pp. 45-50.
110. Kennedy, T. & Affleck-Graves, J., 2001. The Impact of Activity Based Costing Techniques on Firm Performance. *Journal of Management Accounting Research*, Том 13, pp. 19-45.
111. Kennerley, M. & Neely, A., 2002. A framework of the factors affecting the evolution of performance measurement systems. *International Journal of Operations and Production Management*, 22(11), pp. 1222-1245.
112. Kennerley, M. & Neely, A., 2005. Performance measurement frameworks: a review. Во: A. Neely, *Business Performance Measurement: Theory and Practice*. Cambridge: Cambridge University Press, pp. 145-156.
113. Kennerly, M. & Neely, A., 2003. Measuring Performance in a Changing Business Environment. *International Journal of Operations and Production Management*, 23(2), pp. 213-229.

114. Khandawalla, P., 1972. The effects of different types of competition on the use of management controls. *Journal of Accounting Research*, 10(2), pp. 275-285.
115. Kraus, K. & Lind, J., 2010. The impact of the corporate balanced scorecard on corporate control - a research note. *Management Accounting Research*, Issue 21, pp. 265-277.
116. Kumar, S. & Chandra, C., 2001. Enhancing the effectiveness of benchmarking in manufacturing organizations. *Industrial management and Data Systems*, 101(2), pp. 80-89.
117. Langfield-Smith, K., 1997. Management control systems and strategy: A critical review. *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), pp. 207-232.
118. Lawrence, P. & Lorsch, J., 1967. *Organization and Environment*. Boston: Harvard Business School, Division of Research.
119. Lebas, M. J., 1995. Performance Measurement and Performance Management. *International Journal of Production Economics*, Issue 41, pp. 23-35.
120. Lev, B., 1989. On the usefulness of earnings: Lessons from directions from two decades of empirical research. *Journal of Accounting Research*, Том 27, pp. 153-192.
121. Lipe, M. G. & Salterio, S., 2002. A note on the judgmental effects on the balanced scorecard's information organization. *Accounting, Organizations and Society*, Том 27, pp. 531-540.
122. Lockamy, A. & McCormack, K., 2004. The development of a supply chain management process maturity model using the concepts of business process orientation. *Supply Chain Management: An International Journal*, 9(4), pp. 272-278.
123. Lovata, L. & Costigan, M., 2002. Empirical analysis of adopters of economic value added. *Management Accounting Research*, 13(2), pp. 215-228.
124. Mackay, A., 2005. *A practitioner's guide to the balanced scorecard based on 'Shareholder and stakeholder approaches to strategic performance measurement using the balanced scorecard'*, н.м.: CIMA Research Report.
125. Maiga, A. & Jacobs, F., 2004. The association between benchmarking and organizational performance: an empirical investigation. *Managerial Finance*, 30(8), pp. 13-33.
126. Maiga, A. & Jacobs, F., 2004. The association between benchmarking and organizational performance: an empirical investigation. *Managerial Finance*, 30(8), pp. 13-33.

127. Maines, L. и др., 2002. Recommendations on disclosure of nonfinancial performance measures. *Accounting Horizons*, 16(4), pp. 353-362.
128. Mak, Y., 1989. Contingency fit, internal consistency and financial performance. *Journal of Business Finance and Accounting*, 16(2), pp. 273-300.
129. Malina, M. & Selto, F., 2001. Communicating and controlling strategy: An empirical study of the effectiveness of the balanced scorecard. *Journal of Management Accounting Research*, Том 13, pp. 47-89.
130. Malmi, T., 2001. Balanced scorecards in Finish companies: a research note. *Management Accounting Research*, Том 12, pp. 207-220.
131. Maltz, A. C., Shenhar, A. J. & Reilly, R. R., 2003. Beyond the balanced scorecard: Refining the search for organizational success measures. *Long Range Planning*, Том 36, pp. 187-204.
132. Martinsons, M., Davison, R. & Tse, D., 1999. The balanced scorecard: a foundation for the strategic management of information systems. *Decision Support Systems*, 25(1), pp. 71-88.
133. Maskell, B., 1992. Performance Measurement for world class manufacturing. *Corporate Controller*, Issue January/February, pp. 44-48.
134. Mayle, D., Hinton, M., Francis, G. & Holloway, J., 2004. What Really Goes on in the Name of the Benchmarking?. Bo: A. Neely, yp. *Business Performance Measurement: Theory and Practice*. Cambridge: Cambridge University Press, pp. 211-224.
135. McCormack, K., Ladeira, M. B. & Valaderes de Oliveira, M. P., 2008. Supply chain maturity and performance in Brazil. *Supply Chain Management*, 13(4), pp. 272-282.
136. McWhorter, L. B., 2003. Does the balanced scorecard reduce information overload?. *Management Accounting Quarterly*, 4(4), pp. 23-27.
137. Medori, D. & Steeple, D., 2000. A framework for auditing and enhancing performance measurement systems. *International Journal of Operations and Production Management*, 20(5), pp. 520-533.
138. Merchant, K., 1984. Influences on departmental budgeting: An empirical examination of a contingency model. *Accounting, Organizations and Society*, 9(3/4), pp. 291-307.

139. Merchant, K. A. & Van der Stede, W. A., 2007. *Management control systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives*. 2nd edition up. Harlow: Prentice Hall.
140. Meyer, M. W., 2002. *Rethinking Performance Measurement: Beyond the Balanced Scorecard*. Cambridge: Cambridge University Press.
141. Micheli, P. & Manzoni, J.-F., 2010. Strategic Performance Measurement: Benefits, limitations and paradoxes. *Long Range Planning*, Том 43, pp. 465-476.
142. Miles, R. & Snow, C., 1978. *Organizational strategy, structure and processes*. New York: McGraw-Hill.
143. Mooraj, S., Oyon, D. & Hostettler, D., 1999. The balanced scorecard: A necessary good or an unnecessary evil?. *European Management Journal*, 17(5), pp. 481-491.
144. Nanni, A., Dixon, J. & Vollmann, T., 1992. Integrated performance measurement: Management accounting to support the new manufacturing realities. *Journal of Management Accounting Research*, Том 4, pp. 1-19.
145. Needles, B. E. J., Frigo, M. L. & Rowers, M., 2004. Strategy and integrated financial ratio performance measures: empirical evidence of the Financial Performance Scorecard and high performance companies. *Performance Measurement and Management Control: Superior Organizational Performance*, Том 14, pp. 115-151.
146. Neely, A., 1999. The Performance Measurement Revolution: why now and what next?. *International Journal of Operations and Production Management*, 19(2), pp. 205-228.
147. Neely, A. & Adams, C., 2001. The performance prism perspective. *Journal of Cost Management*, 15(1), pp. 7-15.
148. Neely, A., Adams, C. & Crowe, P., 2001. The performance prism in practice. *Measuring Business Excellence*, 5(2), pp. 6-12.
149. Neely, A. & Austin, R., 2000. *Measuring Performance: The Operations Perspective*. Bo: *Business Performance Measurement*. Cambridge: Cambridge University Press, pp. 41-50.
150. Neely, A. & Bourne, M., 2000. Why Measurement Initiatives Fail. *Measuring Business Excellence*, 4(4), pp. 3-6.
151. Neely, A., Gregory, M. & Platts, K., 1995. Performance Measurement System Design - A Literature Review and Research Agenda. *International Journal of Operations and Production Management*, 15(4), pp. 80-116.

152. Neely, A., Gregory, M. & Platts, K., 1995. Performance measurement system design: a literature review and research agenda. *International Journal of Operations and Production Management*, 15(4), pp. 80-116.
153. Neely, A. и др., 2000. Performance measurement system design: developing and testing a process-based approach. *International Journal of Operations and Production Management*, 20(10), pp. 1119-1145.
154. Neely, A. и др., 1997. Designing performance measures: a structured approach. *International Journal of Operations and Production Management*, 17(11), pp. 1131-1152.
155. Niven, P. R., 2006. *Balanced Scorecard Step-by-step: Maximizing erformance and maintaining results*. New Jersey: John Welly&Sons.
156. Norreklit, H., 2000. The balance on the balanced scorecard - a critical analysis of some of its assumptions. *Management Accounting Research*, 11(1), pp. 65-88.
157. Oriot, F. & Misiaszek, E., 2004. *Technical and organizational barriers hindering the implementation of a balanced scorecard: the case of a European space company*. н.м., Elsevier, pp. 265-301.
158. Otley, D., 1980. The contingency theory of management accounting: achievement and prognosis. *Accounting, Organizations and Society*, 5(4), pp. 413-428.
159. Otley, D., 1997. Better performance management. *Management Accounting*, 75(1), p. 44.
160. Otley, D., 1999. Performance management: a framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, Issue 10, pp. 363-382.
161. Otley, D., 2001. Extending the boundaries of management accounting research: Developing systems for performance management. *British Accounting Review*, 33(3), pp. 243-261.
162. Otley, D., 2001. Extending the boundaries of management accounting research: Developing systems for performance management. *British Accounting Review*, 33(3), pp. 243-261.
163. Otley, D. & Pollanen, R., 2000. Budgetary criteria in performance evaluation: A critical appraisal using new evidence. *Accounting, Organizations and Society*, 25(4-5), pp. 483-496.
164. Palepu, K. G., Healy, P. M. & Bernard, V. L., 2004. *Business Analysis and Valuation*. Mason, Ohio: Thompson South Western.

165. Parker, C., 2000. Performance Measurement. *Work Study*, 49(2), pp. 63-66.
166. Parker, C., 2000. Performance Measurement. *Study Work*, 49(2), pp. 63-66.
167. Pedersen, E. R. G. & Sudzina, F., 2012. Which firms use measures? Internal and external factors shaping the adoption of performance measurement systems in Danish firms. *International Journal of Operations and Production Management*, 32(1), pp. 4-27.
168. Pertusa-Ortega, E. M., Molina-Azorin, J. F. & Claver-Cortes, E., 2010. Competitive strategy, structure and firm performance: a comparison of the resource-based view and the contingency approach. *Management Decision*, 48(8), pp. 1282-1303.
169. Porter, M., 1980. *Competitive Strategy Techniques for Analysing Industries and Competitors*. New York: Free Press.
170. Porter, M., 1985. *Competitive Advantage: Creating and Sustaining Superior Performance*. New York: Free Press.
171. Poston, R. & Grabski, S., 2001. Financial impacts of enterprise resource planning implementations. *International Journal of Accounting Information Systems*, Issue 2, pp. 271-294.
172. Riahi-Belkaoui, 2002. *International Financial and Managerial Accounting*. London: Quorum Books.
173. Said, A., HassabElnaby, H. & Wier, B., 2003. An empirical investigation of the performance consequences of nonfinancial measures. *Journal of Management Accounting Research*, Том 15, pp. 193-223.
174. Santos, S. P., Belton, V. & Howick, S., 2002. Adding value to performance measurement by using system dynamics and multicriteria analysis. *International Journal of Operations and Production Management*, 22(11), pp. 1246-1272.
175. Searcy, D. W. L., 2004. Aligning the balanced scorecard and the firm's strategy using the analytic hierarchy process. *Management Accounting Quarterly*, 5(4), pp. 1-10.
176. Searcy, D. W. L. & Roberts, D., Spring 2007. Will Your ABC System Have What it Takes. *Management Accounting Quarterly*, 8(3), pp. 23-26.
177. Shenhar, A. J. & Dvir, D., 1996. Long term success dimensions in technology-based organizations. In: G. Gaynor, ed. *Handbook of Technology Management*. New York: McGraw-Hill.
178. Shields, M. D. & McEwen, M. A., 1996. Implementing Activity Based Costing Systems Successfully. *Journal of Cost Management*, 9(4), pp. 15-22.

179. Sim, K. L. & Koh, H. C., 2001. Balanced scorecard: a rising trend in strategic performance measurement. *Measuring Business Excellence*, 5(2), pp. 18-26.
180. Simons, R., 1987. Accounting control systems and business strategy: An empirical analysis. *Accounting, Organizations and Society*, 12(4), pp. 357-374.
181. Simons, R., 2000. *Performance Measurement and Control System for Implementing Strategy*. New Jersey: Prentice Hall.
182. Sinclair, D. & Zairi, M., 1995. Effective Process Management Through Performance Measurement. *Business Process Re-engineering & Management Journal*, 1(1), pp. 75-88.
183. Skinner, W., 1986. The productivity paradox. *Harvard Business Review*, Issue July/August, pp. 55-59.
184. Smith, M., 2005. *Performance Measurement and Management*. London: Sage Publication.
185. Smith, M. & Dikolli, S., 1991. The demystification of the acronym in management accounting. *Accounting Forum*, 15(2), pp. 97-114.
186. Speckbacher, G., Bischof, J. & Pfeiffer, T., 2003. A descriptive analysis on the implementation of balanced scorecards in German speaking countries. *Management Accounting Research*, Том 14, pp. 361-387.
187. Spitzer, D. R., 2007. *Transforming performance measurement: Rethinking the way we measure and drive organizational performance*. New York: AMACOM, American Management Association.
188. Stammerjohan, W. W., Fall 2001. Better Information Through the Marriage of ABC and Traditional Standard Costing Techniques. *Management Accounting Quarterly*, pp. 15-21.
189. Stern, J. M., Steward III, G. B. & Chew, D. H., 1995. The EVA financial management system. *Journal of Applied Corporate Finance*, 8(2), pp. 32-46.
190. Stivers, B., Covin, T., Hall, N. & Smalt, S., 1998. How nonfinancial performance measures are used. *Management Accounting*, 79(8), pp. 44-48.
191. Talluri, S. & Sarkis, J., 2001. A computational geometry approach for benchmarking. *International Journal of Operations and Production Management*, 14(9), pp. 4-15.

192. Tangen, S., 2004. *Evaluation and revision of performance measurement systems*. Stockholm: Department of Production Engineering, Royal Institute of Technology.
193. Tangen, S., 2005a. Improving the Performance of Performance Measure. *Measuring Business Excellence*, 9(2), pp. 4-11.
194. Tangen, S., 2005. Analysing the Requirements of Performance Measurement Systems. *Measuring Business Excellence*, 9(4), pp. 46-54.
195. Theriou, N. G., Theriou, G. N. & Papadopoulos, A., 2007. Integrating the balanced scorecard and activity based costing. *Cost Management*, 21(3), pp. 42-48.
196. Ulusoy, G. & Ikiz, I., 2001. Benchmarking best manufacturing practices. *International Journal of Operations and Production Management*, 21(7), pp. 1020-1043.
197. Voelpel, S. C., Leibold, M., Eckhoff, R. A. & Davenport, T. H., 2006. The tyranny of the balanced scorecard in the innovative economy. *Journal of Intellectual Capital*, 7(1), pp. 1-19.
198. Voss, C., Ahlstrom, P. & Blackmon, K., 1997. Benchmarking and operational performance: some empirical results. *International Journal of Operations and Production Management*, 17(10), pp. 1046-1058.
199. Waggoner, D., Neely, A. & Kennerley, M., 1999. The forces that shape organizational performance measurement systems: an interdisciplinary review. *International journal of Production Economics*, 60/61(3), pp. 53-60.
200. Wallace, J. E., 1998. EVA financial systems: management perspectives. *Advances in Management Accounting*, Том 6, pp. 1-15.
201. Watehouse, J. & Tiessen, P., 1978. A contingency framework for management accounting systems research. *Accounting, Organizations and Society*, 3(1), pp. 65-76.
202. Watson, G. H., 1993. *Strategic Benchmarking*. New York: Wiley.
203. White, G., 1996. A survey and taxonomy of strategy-related performance measures for manufacturing. *International Journal of Operations and Production Management*, 16(3), pp. 42-61.
204. Wiersma, E., 2009. For which purposes do managers use balanced scorecards? An empirical study. *Management Accounting Research*, Том 20, pp. 239-251.
205. Wisner, J. & Fawcett, S. E., 1991. Linking firm strategy to operating decisions through performance measurement. *Production and Inventory Management Journal*, 32(3), pp. 5-11.

206. Wonggrassamee, S., Gardiner, P. & Simmions, J., 2003. Performance measurement tools: the balanced scorecard and the EFQM excellence model. *Measuring Business Excellence*, 7(1), pp. 14-29.
207. Wouters, M., Kokke, K., Theeuwes, J. & Donselaar, K., 1999. Identification of critical operational performance measures - A research note on a benchmarking study in the transportation and distribution sector. *Management Accounting Research*, 10(4), pp. 439-452.
208. Yenyurt, S., 2003. A literature review and integrative performance measurement framework for multinational companies. *Marketing Intelligence and Planning*, 21(3), pp. 134-142.
209. Yenyurt, S., 2003. A literature review and integrative performance measurement framework for multinational companies. *Marketing Intelligence and Planning*, 21(3), pp. 134-142.
210. Yung, W. & Chan, D., 2003. Application of value delivery system and performance benchmarking in flexible business process reengineering. *International Journal of Operations and Production Management*, 23(3), pp. 300-315.
211. Z., H. & James, W., 2000. Linking balanced scorecard measures to size and market factors: impact on organizational performance. *Journal of Management Accounting Research*, Том 12, pp. 1-17.
212. Emblemvag, J., 2004. Activity based costing and economic profit: why, what and how. *Cost Management*, 18(4), pp. 38-46.
213. Марковски, С. & Недев, Б., 2003. *Сметководство на менаџментот*. Скопје: Економски факултет - Скопје.

**Мерењето на
резултатите од
работењето во
функција на
контролен
систем**

5

5.1. ПОТРЕБА ОД ПОСТОЕЊЕ НА СИСТЕМ НА КОНТРОЛИ

Една од примарните функции на секој систем за мерење на резултатите е поврзана со контролата на активностите, операциите и однесувањето во организациите. Начините на коишто се применуваат контролните системи во сметководството се разликуваат меѓу претпријатијата и, пред сè, тие се предодредени од врвниот менаџмент. Контролата, како една од клучните задачи во контролните системи на сметководството, покрај планирањето, мотивирањето и резултатите, претставува надгледување на екстерните настани и мерење на интерните активности за да се обезбеди насока на дејствување во согласност со поставените цели (Smith, 2005, p. 190). Поточно, контролата претставува обид за зголемување на веројатноста дека вработените во организацијата ќе се однесуваат на начин кој води кон исполнување на целите на организацијата (Flamholtz, et al., 1985, p. 36). Од сметководствен аспект, системите на контрола се однесуваат на „формализирање на процедури и системи кои користат информации или менуваат правила во организациските активности“ (Simons, 1987, p. 358). Од дефиницијата може да се види дека контролниот систем вклучува системи за планирање и известување, како и процедури за надгледување и контролирање кои се базираат на користење на информациите. Системите на контрола опфаќаат интерни контроли спроведувани во рамките на претпријатијата со цел да се постигне поефикасно извршување на активностите. Во сметководствената литература се издиференцирани девет вида контроли кои се однесуваат на: (1) стандардните трошоци и отстапувањата; (2) граничните трошоци; (3) флексибилното планирање; (4) интерната ревизија; (5) оперативна ревизија од страна на екстерни ревизори; (6) техниките на капитално планирање; (7) статистичката контрола на квалитет; (8) контролата на залихи и планирање на производство; и (9) систематското оценување на резултатите на менаџерите (Khandwalla, 1972).

Сметководствените контроли и финансиските мерила значајно влијаат на дизајнирањето на контролните системи и на донесувањето одлуки од страна на менаџерите (Merchant, 1985).

Во научните трудови во областа на системот на контроли во сметководството на менаџментот се укажува на потребата за опфаќање на контролните системи како пакет на контроли и нивно пошироко дефинирање. Ова значи дека контролните системи, покрај финансиските контроли, треба да опфатат и други значајни контроли во работењето на претпријатијата како што се контроли поврзани со културата, планирањето, кибернетиката, наградувањето и администрацијата (Malmi & Brown, 2008).

Во кибернетски систем на организација се одбележуваат три организациски нивоа во кои се извршуваат активности поврзани со контролата (Collier & Agyei-Ampomah, 2008):

1. *Ниво на поставување таргети:* за да ги остварат своите цели, организациите поставуваат таргети и стандарди за остварување резултати како одговор на промените и барањата во окружувањето. Овие таргети може да бидат финансиски (ROI, ROE, EVA и многу други) или нефинансиски (пазарно учество, задоволство на купувачите и други) кои подетално се објаснети во Глава 4.
2. *Ниво на извршување операции:* инпутите (парични средства, материјали, труд и друго) се конвертираат во аутпути (производи и/или услуги). Активностите кои опфаќаат конвертирање на инпутите во аутпути се надвор од подрачјето на изучување во овој труд.
3. *Ниво на контрола:* ги надгледува аутпутите и ги споредува со таргетите и стандардите за остварување резултати, дефинирани во нивото на поставување стандарди.

5.2. МЕРЕЊЕ НА РЕЗУЛТАТИТЕ ВО ФУНКЦИЈА НА ФОРМАЛНА КОНТРОЛА НА ПРЕТПРИЈАТИЈАТА

Најшироко, контролите се поделени во две групи, како 1) **формални**, кои се строго дефинирани, проследени со интерни процедури, стандарди и таргети и 2) **неформални**,

кои се наметнуваат сами по себе, дејствуваат незабележано и не се строго дефинирани. За целите на овој труд повеќе внимание ќе посветиме на формалните контроли.

Во научните трудови од областа на сметководството на менаџментот се вели дека формалните контролни системи се некомплетни за да обезбедат адекватни информации и тие се покажале како ненавремни, неверојливи и премногу општи или лимитирани за менаџментот (Burns & Vaivio, 2001). Постојат различни мислења за тоа кои контроли се поефикасни. Авторите Das и Teng (2001) се на мислење дека неформалните контроли ја зголемуваат довербата во организациите, додека Velez et al. (2008), пак, во своите истражувања подвлекуваат дека формалните контроли може да се спроведат и да бидат ефикасни и во организации во кои веќе постои високо ниво на доверба меѓу вработените, дозволувајќи им да дејствуваат слободно и да ја докажуваат својата компетентност. Исто така, и Hartmann & Slapnicar (2009) во своите истражувања потврдуваат дека формалните контролни системи ја зголемуваат довербата во организациите, посебно кај подредените, укажувајќи дека квалитетот на фидбекот (повратните информации) и процедуралната праведност во работата влијаат на зголемувањето на довербата. Оттука, кај формалните контроли, иако јасно дефинирани, постои флексибилност во нивното спроведување кое, пак, има позитивна врска со промените кои настануваат во организациите или во окружувањето. Авторите Abernethy и Stoelwinder (1995) подвлекуваат дека конфликтите во организацијата би се намалиле и би се остварувале подобри резултати доколку високо професионалните и компетентните вработени не се стават во рамката на формални контроли, туку им се остава слобода да дејствуваат според своето лично убедување и професионално расудување, а тоа подразбира систем на неформални контроли.

Мерењето на резултатите преку системите за мерење на резултатите припаѓа на формалниот контролен систем. Ова е така од едноставна причина, што системите за мерење на резултатите претпоставуваат дефинирани мерила, целни и фактички резултати, кои се проследени и со повратни информации и корективни активности.

5.3. ПЛАНИРАЊЕТО КАКО ДЕЛ ОД СМЕТКОВОДСТВЕНАТА КОНТРОЛА ВО ПРЕТПРИЈАТИЈАТА

За традиционалното планирање се вели дека претставува појдовна основа на контролните механизми на организацијата и техника способна за интегрирање на целата гама на организациски активности во единствено кохерентно резиме (Otley, 1999, p. 370).

Во сметководствената литература, на планирањето му се припишуваат повеќе цели меѓу кои и: предвидување на идните настани, користење на планот како цел за мотивација и користење на планот како стандард за оценување на резултатите. Денес претпријатијата сè повеќе го напуштаат класичното планирање и применуваат нови техники кои им овозможуваат поголема слобода на претпријатијата, пониски трошоци, заштеда на време и, на крајот, остварување подобри резултати (Neely, et al., 2003). Во претпријатијата кои сè уште користат традиционално планирање, плановите претставуваат контролен механизам заедно со повратната спрега и превентивните контроли. Во услови на превентивна контрола, плановите може да се прегледаат пред да бидат одобрени, со што се обезбедува уверување дека тие се конзистентни со целите и стратегијата на организацијата. Доколку од нив се добие впечаток дека поставените цели не можат да се остварат, неопходно е да се направат промени на планот пред тој да биде одобрен. Со помош, пак, на повратната спрега, отстапувањата помеѓу планските и фактичките резултати може да се испитуваат и надгледуваат со цел перманентно да се преземаат корективни активности.

Во литературата се нагласува дека кога планирањето се користи како контролен механизам се наидува на проблеми кои попречуваат да се оствари оваа цел на планирањето поради тоа што (Collier & Agyei-Ampomah, 2008):

- Понекогаш се поставуваат ниски цели бидејќи менаџерите веруваат дека тие ќе бидат лесно остварливи, што укажува на тоа дека целите се резултат на преговарање, а не резултат на детално планирање.

Мерењето на резултатите од работењето во функција на контролен систем

- Во таканареченото *креативно сметководство* се овозможува манипулирање со резултатите поради што целите се остваруваат само онаму каде што тие се поврзани со бонуси врз основа на резултатите.
- Го намалува *мотивот за остварување*: Кога еднаш целите ќе бидат остварени, менаџерите повеќе не се мотивирани да продолжат со своите напори, бидејќи тоа би довело до поставување на повисоки цели во иднина.

Кога планирањето се користи за контролни цели, критиките се насочени во контекст дека планирањето ги обесправува вработените на најниско ниво во организациската хиерархија, обесхрабрува ширење на информации и го забавува приспособувањето на новите развојни трендови на пазарот.

Надминувањето на овие недостатоци се бара во таканареченото **партиципативно планирање**.

Партиципативното планирање се дефинира како процес во кој вработените се вклучени и влијаат врз креирањето на плановите кои директно се поврзани со нив (Brownell, 1982). Преку размената на информации помеѓу вработените и претпоставените (Parker & Куј, 2006; Rickards, 2008) се придонесува за подобрување на организациската ефикасност. На партиципативното планирање му се припишуваат повеќе предности поврзани со оценувањето на резултатите и мотивирањето на вработените (Skiba, et al., 2011). Во литературата се одбележува и тоа дека партиципативното планирање може и негативно да влијае врз процесот на планирање. Ова, пред сè, се однесува на оние случаи во кои подредените кои учествуваат во креирањето на плановите можат пристрасно да ги искористат информациите кои се обелоденети и кои им се познати во смисла на тоа да ги користат за поставување на цели на пониски нивоа од очекуваните резултати или да планираат потребни ресурси на повисоки нивоа од потребното со цел на крајот на периодот да прикажат значително подобри резултати и да се стекнат со соодветно наградување или компензирање. И покрај наведеното негативно влијание што е присутно при партиципативното планирање, а пред сè, преку пристрасното однесување на подредените, односно вработените, во литературата се подвлекува дека тоа придонесува за поголема посветеност на целите и насоченост кон остварување на поставените цели од

Мерењето на резултатите од работењето во функција на контролен систем

страна на вработените поради тоа што самите учествувале во нивно поставување (Chong & Johnson, 2007).

Од истражувањето спроведено за целите на овој труд, сите организации учесници во истражувањето одговориле дека го применуваат планирањето како средство за контролирање, а 57% од нив одговориле дека не планираат никакви промени во процесот на планирање. Останатите имаат одговорено дека единствените промени што ги прават се поставувањето на целите што треба да се исполнат и врз кои се заснова процесот на планирање. Во однос на партиципативното планирање, од прашањата кои им беа поставени на испитаниците (Табела 5.1.) може да се увиди дека партиципативното планирање воопшто не е застапено во организациите во Република Македонија бидејќи на сите прашања имаат одговорено дека многу е важна улогата на менаџментот во процесот на планирање (на скала од 1 до 7, каде што 1 е екстремно не е важно, а 7 е екстремно е важно, просекот на одговорите е 5,51). Она што е значајно да се одбележи е дека и покрај тоа што менаџментот на највисоко ниво многу често иницира дискусии поврзани со плановите со менаџментот на пониските нивоа во организациската хиерархија (просек 5,09), менаџментот на највисоко ниво останува да биде оној кој е највлијателен, односно многу влијателен (просек 5,53) во процесот на планирање и користење на плановите како контролен механизам.

	Минимум	Максимум	Просек	СД
Колку е важен придонесот на менаџментот за поставување на плановите?	2	7	5,78	,975
Колку е важно плановите да ги вклучуваат промените што биле сугерирани од страна на менаџментот?	4	7	5,72	,888
Колку е важно тоа што плановите не може да се сметаат за крајни пред менаџментот да биде задоволен од нив?	2	7	5,03	1,356
Колку е влијателен менаџментот во поставувањето на плановите?	4	7	5,53	,842
Колку често менаџментот на највисоко ниво иницира дискусии поврзани со плановите со менаџментот на пониските нивоа?	2	7	5,09	1,174

Табела 5.1. Анализа на улогата на менаџментот во процесот на планирање

Авторите Норе & Fraser (2003) предлагаат во плановите да бидат користени финансиски и нефинансиски мерила. На одржаната тркалезната маса посветена на проблематиката за поставување на „модел кој е повеќе од планирање“ (Anon., n.d.) се идентификувани повеќе причини порадо коишто постојните модели на планирање не ја остваруваат целта на планирањето. Така, се вели дека планирањето:

1. Бара многу време и е скапо;
2. Не обезбедува многу информации за корисниците, односно информациите многу брзо застаруваат бидејќи многу од претпоставките при процесот на планирање често се менуваат предизвикувајќи конфузија и повторно планирање;
3. Не се фокусира на вредноста на акционерите;
4. Плановите се премногу ригидни и не овозможуваат брз одговор на новите промени и непредвидени настани;
5. За планирањето се прават високи трошоци кои не додаваат вредност и не е насочено кон намалувањето на трошоците бидејќи плановите се договорени врз основа на постигнувањата во минатата година;
6. Плановите не поддржуваат иновации кај производитите или стратегијата;
7. Плановите се фокусираат на целите за продажба, а не на целите за задоволство на потрошувачите;
8. Плановите не се компатибилни со стратегијата бидејќи тие се фокусираат на функциите и организационите единици, не на исполнување на стратегијата;
9. Плановите поддржуваат култура на зависност и подреденост во организацијата, овозможувајќи им на лидерите и менаџерите да дејствуваат централно, а задачите кои се делегираат на пониски нивоа да се извршуваат во согласност со стриктна контрола на плановите;
10. Плановите може да доведат до неетичко однесување преку агресивни и високи цели кои се поврзуваат со наградувањето на вработените кои најчесто не бираат средства за нивно исполнување.

Кога се анализира „моделот кој е повеќе од планирање“ (Beyond Budgeting) и традиционалното планирање, се подвлекуваат две фундаментални разлики. Прво, овој модел претставува поприлагодлив начин на планирање. Наместо фиксните годишни планови кои ги врзуваат менаџерите за однапред утврдени активности, целите редовно се

преиспитуваат и се потпираат на индивидуалните цели поврзани со резултатите наспроти светските бенџмаркови и претходните периоди. Второ, „моделот кој е повеќе од планирање“ овозможува подецентрализиран пристап на планирање. Наместо традиционалната хиерархија и централизираното лидерство, овој модел овозможува одлучување и одговорност за резултатите на менаџерите на пониски нивоа и креира култура на лична одговорност. Ова ги мотивира сите вклучени во процесот на планирање да остваруваат повисока продуктивност и подобри услуги на потрошувачите. Со концептот на „модел кој е повеќе од планирање“ се оди кон напуштање на традиционалното планирање за кое се вели дека користи премногу ресурси – време, финансии, човечки ресурси за да се произведе краен резултат – план – кој ќе се коригира уште во првата четвртина од периодот за кој се однесува или воопшто нема да се испочитува до крајот на периодот. Во овој модел, со цел да се обезбедат некои контролни мерки, се препорачува споредување со бенџмаркови, предвидување, поставување таргети врз основа на тековните резултати и екстерните бенџмаркови, како и користење на рамката на урамнотежени перспективи во функција на планирање и контрола (Neely, et al., 2003). Во овие случаи на напуштање на традиционалното планирање се покажало дека тие претпријатија остваруваат подобри резултати кога го напуштиле планирањето во споредба со периодите кога имале сложен процес на планирање (Neely, et al., 2003).

Во литературата многупати е подвлекувано дека при планирањето како процес наменет за контролни цели, неизвесноста има значајно влијание. Така, авторот Hartmann (2005) одбележува дека различните видови на неизвесност различно влијаат на примената на плановите. Тој заклучува дека неизвесноста поврзана со непредвидливи надворешни настани позитивно влијае на примената на плановите, за разлика од неизвесноста во задачите кои треба да бидат извршувани, односно интерната неизвесност која негативно влијае врз примената на плановите, односно предизвикува нивна намалена примена и корисност (Hartmann & Maas, May 2011).

Кога авторите King et al. (2010) го испитуваат влијанието на факторите од ситуационата теорија врз планирањето констатираат позитивна релација со големината и организациската структура и негативна релација со неизвесноста, а позитивна релација помеѓу планирањето и резултатите.

5.4. ПОСТАВУВАЊЕ ЦЕЛИ ЗА ОСТВАРУВАЊЕ НА РЕЗУЛТАТИТЕ

Најчесто се вели дека плановите претставуваат писмени извештаи за разјаснување на целите, стратегијата и очекуваните резултати на организациите. Во нив се поставени цели кон кои треба да бидат фокусирани вработените за остварување на посакуваните резултати. Од сметководствен аспект целите може да бидат:

- **Историски**, кои се поставуваат врз основа на искуство од минатото за остварување резултати, и **договорени директно** кои се договараат меѓу надредените и подредените,
- **Фиксни и флексибилни** цели при што фиксните цели се фиксни за подолг временски период, а флексибилните се менуваат во согласност со промената на условите во работењето и
- **Интерни** цели кои се интерно фокусирани во претпријатието имајќи ги предвид сите интерни алтернативи и подобрувања и **екстерни** цели кои се екстерно фокусирани, односно врзани со бенцмаркови од други претпријатија во индустријата или гранката, при што бенцмарковите служат како таргети.

Основни проблеми при поставувањето на целите се прашањата: колку мотивирачки треба да бидат поставени целите и до кој степен треба подредените да бидат вклучени во поставувањето на стандардите? Во процесот на планирање се поставува прашањето дали стандардите треба да бидат поставени на разумно и лесно остварливо ниво или, пак, да бидат поставени на повисоко ниво со цел да влијаат мотивирачки на вработените за остварување подобри резултати. Според Jack Welch, доколку целите не се поставени на високо ниво, вработените нема да остваруваат супериорни резултати. Авторите Merchant и Van der Stede (2007, p. 336) укажуваат на тоа дека постои конзистентна, нелинеарна врска помеѓу остварливоста на целите и мотивацијата (а оттаму и резултатите), како што е прикажано на Графикон 5.1.



Графикон 5.1. Односот помеѓу остварливоста на целите и мотивацијата

Извор: Merchant, K.A. & Van der Stede, W.A.: Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives, Prentice Hall, 2007, стр. 336

Се тврди дека доколку вработените сметаат дека целите се лесно остварливи, дури и кога не постои врска помеѓу остварливоста на целите и резултатите, аспирациите на вработените (мотивацијата и резултатите) во овој случај се мали од едноставна причина што тие можат да ги остварат поставените цели со минимални напори и креативност. Над прагот на остварливост на целите, мотивацијата и резултатите на вработените се зголемуваат како што се зголемуваат и целите, до она ниво до кое вработените имаат перцепција дека претставува лимит на нивните можности. По оваа точка, односите помеѓу мотивацијата и резултатите, од една страна, и целите, од друга страна, се влошуваат и почнуваат да опаѓаат. При превисоко поставени цели, пак, вработените се обесхрабрени, ја губат нивната обврска за остварување на целите и вложуваат помал напор. Како што се гледа на Графиконот 5.1., мотивацијата и резултатите се најголеми кога целите се поставени на средно ниво на остварливост при точката А која се нарекува мотивирачки, но остварливо.

Што се однесува до прашањето дали при поставувањето на целите подредените треба да бидат вклучени во овој процес или целите треба да бидат поставени од страна на врвниот менаџмент, постојат различни мислења (Merchant & Van der Stede, 2007). Според едно

Мерењето на резултатите од работењето во функција на контролен систем

мислење, можноста подредените да учествуваат во процесот на поставување стандарди придонесува за нивна мотивацијата, а се огледува во:

- Обврската на подредените да ги остварат целите бидејќи кога тие се вклучени уште во самиот процес на поставување на целите многу е поголема веројатноста дека ќе сфатат зошто се поставуваат целите, тие ќе ги прифатат и ќе дејствуваат во насока на нивно остварување;
- Размена на информации во текот на самиот процес на поставување на стандардите помеѓу надредените кои имаат супериорни информации за можностите и преференциите на претпријатието во целина и подредените кои имаат повеќе информации од оперативен карактер;
- Сознанијата дека вклучувањето на вработените во процесот на поставување цели има посебен ефект при разјаснување на очекувањата и охрабрување на вработените да размислуваат како најдобро да ги остварат резултатите.

Според други мислења, се препорачува целите да бидат поставени од врвниот менаџмент и тоа во случај:

- Кога менаџментот има супериорно познавање на оперативните процеси, на пример, ако станува збор за инженерски процес или доколку менаџментот претходно ги извршувал тие активности;
- Кога врвниот менаџмент има расположливи информации за мерење на резултатите на релативна основа, на пример, ако управуваат со релативно хомогени ентитети во стабилно окружување;
- Кога менаџментот на пониски нивоа има оперативни и технички познавања, но не е добар во планирање и нема сметководствено и финансиско знаење;
- Кога размислувањето на менаџментот на пониско ниво е поврзано со минатите остварувања на други работни функции, без да ги земат предвид промените во работењето и окружувањето;
- Кога менаџментот на пониски нивоа е склон кон одредени предрасуди што би можело да предизвика поставување на целите на премногу ниско (конзервативни предрасуди) или премногу високо (оптимистички предрасуди) ниво.

Може да се заклучи дека инволвирањето на вработените во процесот на поставување стандарди има одредени придобивки во одделни случаи, но особено треба да се води сметка за случаите кога вработените не учествуваат во поставувањето на стандардите и тоа го прави врвниот менаџмент.

5.5. ПОВРАТНА СПРЕГА ВО ПРОЦЕСОТ НА КОНТРОЛИРАЊЕ

Контролата претставува метод на уверување дека целите се постигнати, а стандардите за резултатите се остварени. Во исто време, таа претставува и алатка за откривање или спречување, средство за регулирање и стандард за споредување. Контролата е систем во кој постои подготвеност за корективна активност преку повратна спрега или превентивна контрола. Отстапувањата помеѓу планот и фактичките остварувања се откриваат и за нив се преземаат корективни активности преку процесите на повратна спрега или превентивна контрола. Повратната спрега како врска помеѓу постојните резултати и целите може да се набљудува од повеќе аспекти: *прво*, повратната спрега им го обезбедува посакуваниот пат на развој (остварување на целите) на контролираните ентитети; *второ*, повратната спрега го насочува индивидуалното однесување спрема организациските цели (поистоветување на целите) и *трето*, повратната спрега води кон учење и промени кога организациите и индивидуите сакаат да ги подобрат своите резултати (ревидирање на целите) (Pitkanen & Lukka, 2011).

Во сметководствената литература се опишани трите вида на повратна спрега: позитивна, негативна и секундарна повратна спрега. **Позитивната** повратна спрега се однесува на отстапувањата од поставените цели кои имаат позитивно влијание врз организацијата, на пример, повисока добивка од очекуваната. Во овој случај не мора да има корективна активност, иако таа може да придонесе за стекнување на знаење што би довело до повторно повторување на позитивното отстапување. **Негативната** повратна спрега се однесува на отстапувања од поставените цели кои се неповолни за организацијата и за кои

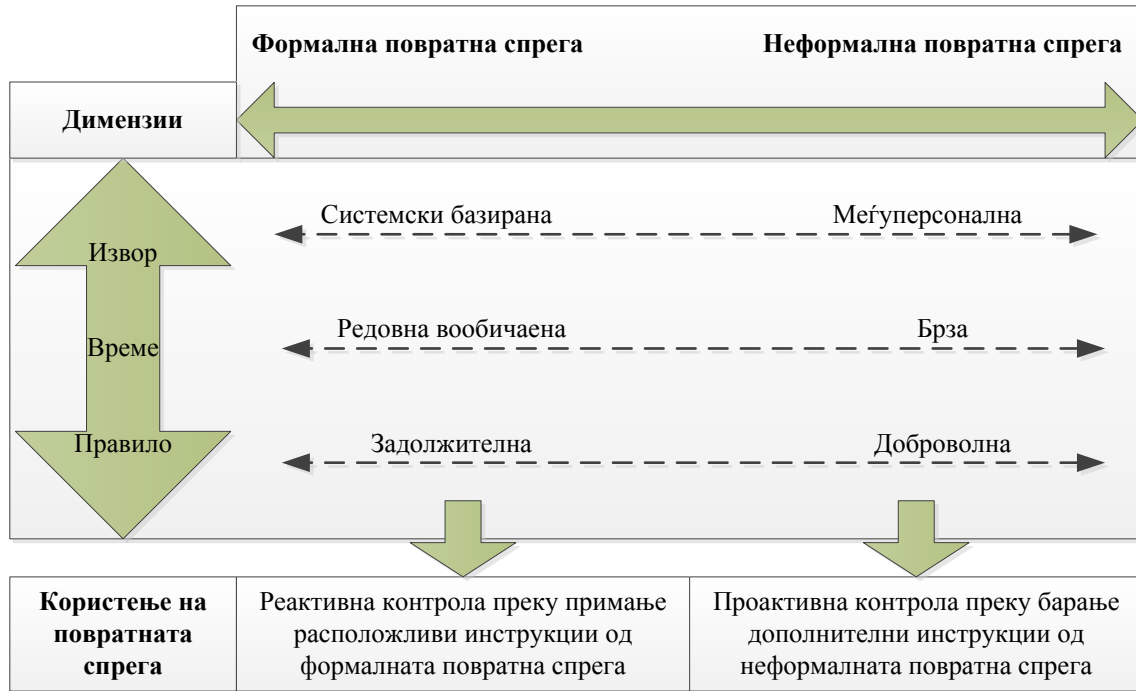
е потребно преземање на корективни активности за да се постигнат целите, на пример, поголеми фактички трошоци отколку што се предвидени во планот за трошоци. **Секундарната** повратна спрега, пак, покажува дека целта е она што не е точно дефинирано и неисправно, а не однесувањето. Во овој случај потребно е да се преземе корективна активност која се однесува на коригирање на планот.

Како што постојат формални и неформални контроли, така постојат и формални и неформални повратни спреги. Со текот на времето и во различни организации оваа поделба на формални и неформални контроли, како и формална и неформална повратна спрега, го има изгубено значењето бидејќи многу е мала границата помеѓу нив. Во литературата се дефинирани три димензии кои имаат потенцијал да ја разграничат стриктната дистинкција помеѓу формалните и неформалните повратни спреги: потекло, време и правило (Pitkanen & Lukka, 2011). Првата димензија, **димензијата на потекло**, ја дефинира **формалната повратна спрега** како конзистентна на формалните оценки, прегледи на резултати или состаноци со претпоставени, додека неформалната повратна спрега се остварува во секојдневни интеракции. **Неформалната повратна спрега**, според оваа димензија, се остварува независно од формалната повратна спрега. **Временската димензија** се однесува на тоа што формалната повратна спрега однапред и систематски се планира во официјални процедури во рамките на организацијата, додека, пак, неформалната повратна спрега е резултат на секојдневни интеракции. Според **димензијата на правило**, формалната повратна спрега е поставена на официјални процедури и извештаи, за разлика од неформалната повратна спрега, која е доброволна, односно дополнителна практика на повратна спрега.

Кога станува збор за извештајот за резултатите кој треба да се изготви во секоја организација која има имплементирано систем за мерење на резултатите, тој претставува формална повратна спрега, а во оние случаи кога менаџерите не ги добиваат потребните информации од овој извештај, се обидуваат самите да обезбедат дополнителна повратна спрега (Briers, et al., 1999). Разликата помеѓу формалната и неформалната повратна спрега од сметководствен аспект е прикажана на Слика 5.1.

Мерењето на резултатите од работењето во функција на контролен систем

Покрај повратната спрега (feed-back) како еден вид на контрола, во литературата постои, а и многу често се користи во практика и таканаречена превентивна (feed-forward) контрола. Превентивната контрола се дефинира како процес на предвидување на отстапувањата



Слика 5.1. Аналитичка матрица на формална и неформална повратна спрега во сметководството на менаџментот

Извор: Briers et. al., 1999

помеѓу планираните и фактичките резултати и преземање активности, пред тие да настанат, со цел да се оневозможат овие отстапувања. Превентивната контрола се врши за време на процесот на планирање, кога се анализира она што се предвидува, пред конечно да биде одобрено.

И за повратната спрега и за превентивната контрола постојат контролни стандарди кои овозможуваат споредување на финансиските и нефинансиските резултати со:

1. Претходните временски периоди;
2. Слични организации;
3. Проценки за идните резултати на организациите ex ante;
4. Проценки за тоа што би можело да биде остварено ex post;
5. Резултатите неопходни за да се остварат дефинираните цели.

Корективните активности кои се преземаат во претпријатијата се однесуваат на:

- Промена во инпутите (примарна контрола) која предизвикува промена во однесувањето;
- Промена во целите или стандардите (секундарна контрола);
- Дополнување на моделот на предвидување (интерно учење) врз основа на минатото искуство, како и процесите на мерење и комуницирање кои се поврзани со него;
- Промена на природата на системот сам по себе: инпути, аутпути и моделот на предвидување (системско учење).

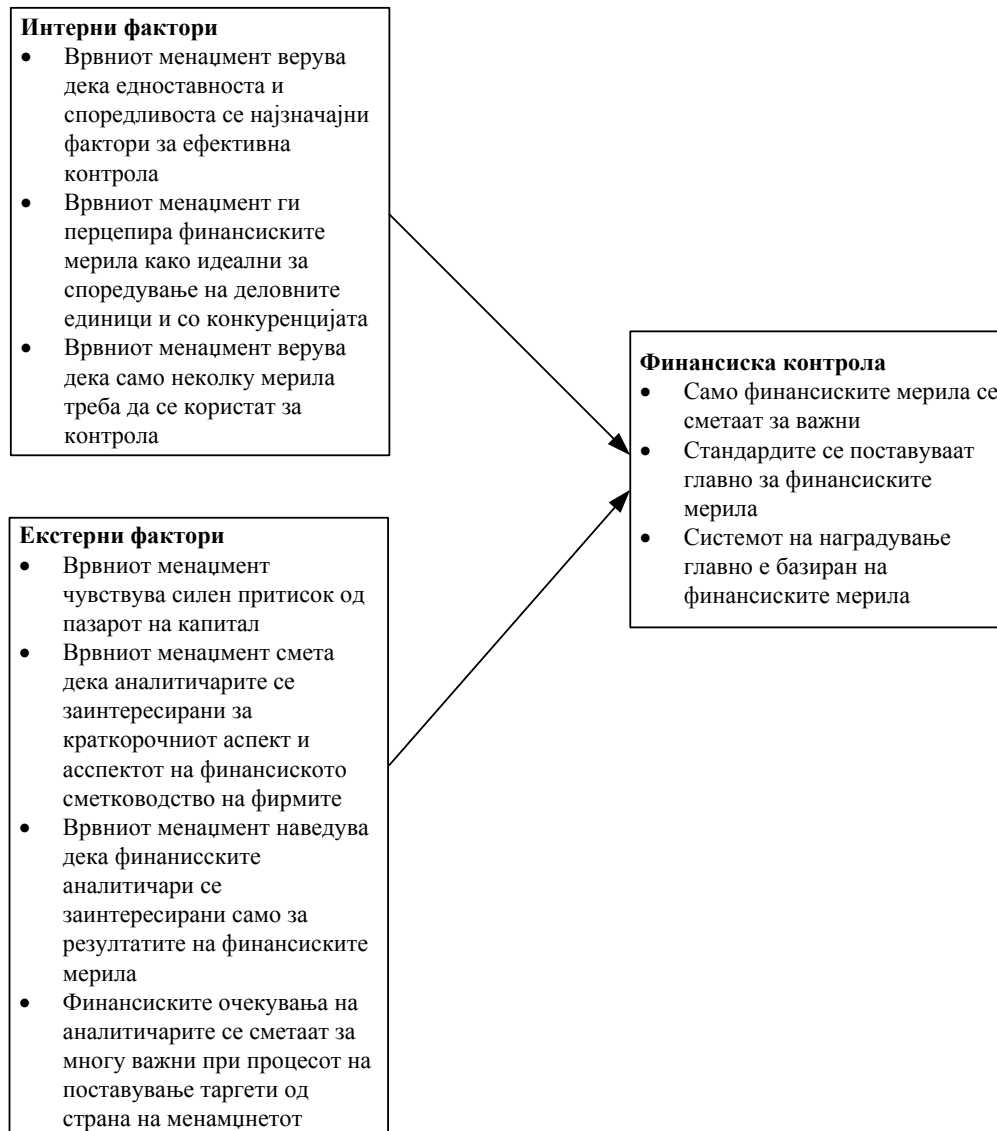
5.6.ИНТЕГРИРАЊЕ НА СИСТЕМИТЕ ЗА МЕРЕЊЕ НА РЕЗУЛТАТИТЕ СО КОНТРОЛНИТЕ СИСТЕМИ ВО РАМКИТЕ НА ПРЕТПРИЈАТИЈАТА

Во сметководствената литература посебно станува збор за сметководствената контрола (Merchant & Van der Stede, 2007), пред сè, поради континуираната примена на финансиските мерила. Причините за поголемото потпирање врз и користење на финансиските контроли се темелат како на интерни, така и на екстерни влијанија во организациите. Kraus и Lind (2010) наведуваат дека едноставноста на применувањето на финансиските мерила и споредливоста што ја овозможуваат претставуваат значајни интерни фактори кои ги насочуваат менаџерите на применување на финансиската контрола. Од друга страна, притисокот од пазарот на капитал, фокусираноста на финансиските аналитичари и очекувањата на врвниот менаџмент се екстерни фактори кои ги принудуваат организациите да применуваат финансиски контроли. Ова може да се види на Слика 5.2.

Покрај на проблематиката на сметководствената контрола, во последно време се посветени трудови на контролата на резултатите, контролата на активностите и контролата на културата во организациите. Во нашиот труд, посебно внимание посветуваме на сметководствената контрола и контролата на резултатите. **Контролата на**

Мерењето на резултатите од работењето во функција на контролен систем

резултатите најчесто се дефинира како превентивна контрола со која се согледуваат основните проблеми во сите видови сметководствени и управувачки контроли. Со контролата на резултатите се излегува во пресрет на некои мотивациски проблеми, како што е, на пример, поттикнување на вработените да се однесуваат на начин на кој би ги



Слика 5.2. Интерни и екстерни фактори кои водат кон финансиско фокусирање на контролата

Извор: Kraus & Lind, 2010, стр. 275

максимирале резултатите кои треба да се постигнат во претпријатието. За контролата на резултатите се вели дека претставува и еден вид на детекциона контрола, бидејќи преку мерилата на резултатите и повратната спрега се овозможува да се добие слика за тоа како

се однесуваат и кои резултати ги остваруваат организациските единици и вработените во организацијата.

Спроведувањето на контролата на резултатите се одвива преку четири чекори: (1) дефинирање на големината на резултатите што треба да се постигнат; (2) мерење на резултатите преку комбинација на финансиски и нефинансиски мерила; (3) поставување цели, кои треба да бидат доволно детални и временски усогласени, кон кои треба да бидат фокусирани организациските единици и вработените при нивното остварување и (4) наградување во согласност со резултатите од контролата.

Системите за контрола се состојат од три елементи: имплементирање на стратегија, интерно контролирање и екстерно контролирање (Ittner & Larcker, 1997). Ефективното **имплементирање стратегија** подразбира развивање планови на дејствување и цели за нивно остварување, делегирање одговорност за имплементирање на плановите и прилагодување на системот на наградување со стратешките цели.

Интерното контролирање на резултатите наспроти стратешките цели обезбедува повратна спрега за фактичките резултати наспрема планираните, овозможувајќи им на менаџерите да преземат корективни активности онаму каде што се појавуваат негативни отстапувања. Честата повратна спрега овозможува навремени корективни активности, пред да почнат да се намалуваат финансиските резултати.

Екстерното контролирање овозможува оценување на прогресот на стратегијата во однос на првично поставените цели, но, исто така им овозможува на претпријатијата да утврдат и дали состојбите во окружувањето се доволно променети за да придонесат за застарување на стратегијата. И кај екстерното контролирање постои повратна спрега за реализирање на стратегијата на пазарот, кај купувачите или конкурентите.

Вака дефинираните контроли кои се општо прифатени и се имплементираат во организациите прилагодини, се разбира, според индивидуалните потреби се опишани во литературата пред да почне да се применува интегрираниот систем за мерење на резултатите. Авторите Flamholtz et. al (1985) имаат изготвено рамка на интегрирана контрола која ги вклучува наведените чекори и којашто, всушност, претставува

Мерењето на резултатите од работењето во функција на контролен систем

кибернетски систем кој е интерно и екстерно фокусиран. Според нив, општиот систем на контроли треба да ги содржи следните елементи, како што се прикажани и на Слика 5.3.:

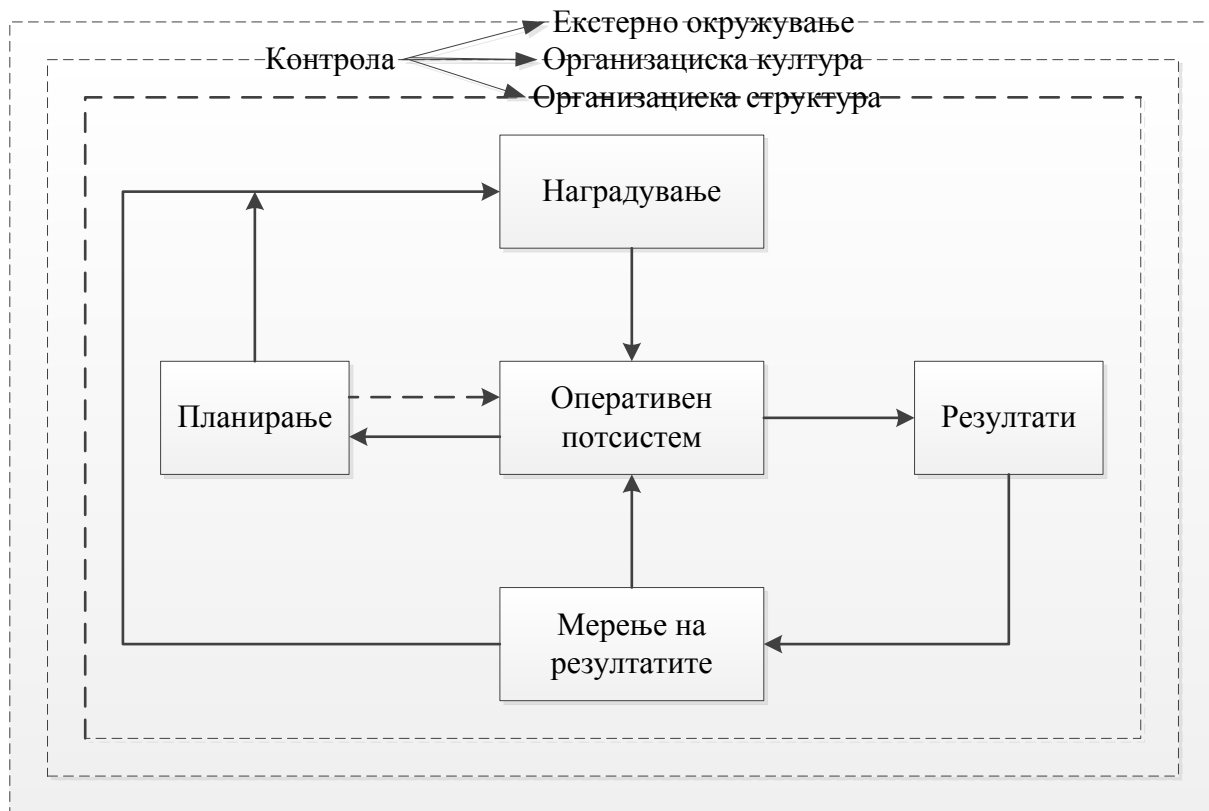
1. Планирање кое вклучува поставување цели за секоја функција, поодделните центри на одговорност или вработените, што, всушност, претставува *ex ante* контрола со која се обезбедуваат неопходните информации за насочување на вработените кон остварување на целите;
2. Оперативен потсистем кој може да претставува однесување само на еден вработен или одредена група или организациски дел од претпријатијата;
3. Резултатите од работењето, работните сфаќања и други резултати;
4. Мерењето на резултатите, всушност, вклучува *ex ante* и *ex post* контроли. Првите се однесуваат на дефинирање на целите и очекуваните резултати, односно поставување цели, додека вторите се однесуваат на обезбедување информации за споредување на фактичките резултати со оние што се поставени како очекувања или цели;
5. Фидбекот или повратната спрега се однесува на обезбедување информации во врска со остварените резултати споредени со целите на оперативниот потсистем – со цел да се преземат корективни дејствија во процесот на планирање – за да се подобри идното планирање и да се постават пореални цели во процесот на наградување – со цел вработените да бидат соодветно наградени во зависност од нивните резултати;
6. Наградувањето на вработените врз основа на остварените резултати претставува *ex post* контрола.

На сликата јасно може да се забележи дека текот на корективна повратна спрега во контролниот систем се одвива помеѓу системот за планирање (однапред определени цели), операциите, системот за мерење и системот за наградување, што значи дека повратната спрега поминува низ формален систем за мерење на резултатите.

Заслужува елаборирање и опишаниот систем на контрола од страна на Otley (1999). И овој автор поаѓа од истите елементи на процесот на контрола кои се однесуваат на планирањето, поставувањето цели, мерењето на резултатите, наградувањето и повратните информации за да продолжи со тестирање на контролниот систем врз планирањето,

Мерењето на резултатите од работењето во функција на контролен систем

економски додадената вредност и рамката на урамнотежени перспективи. Како дополнителен инпут овој автор го вклучува дефинирањето на динамично окружување. Ова овозможува да се изгради контролен систем кој брзо ќе реагира на промените, исто како што постои и потреба за динамичен систем за мерење на резултатите кој ќе биде способен за брзи промени со цел да се опфатат новонастанатите околности и продуцирање



Слика 5.3. Интегрирана рамка на организациска контрола

Извор: Flamholtz et. Al. (1985)

на реални информации. Според Otley, при развивање на рамка за управување со организациските резултати треба да се имаат предвид следниве прашања:

1. Кои се клучните цели кои се значајни за организацијата за постигнување успех во иднина? Ова се однесува на дефинирање на целите и мерење на остварливоста на целите, кои не се само финансиски, туку и нефинансиски.
2. Кои стратегии и планови ги има прифатено организацијата и кои процеси и активности е потребно да бидат спроведени за нивно успешно спроведување и како се оценуваат и мерат резултатите од овие активности? Ова прашање е тесно

Мерењето на резултатите од работењето во функција на контролен систем

поврзано со формулирањето на стратегијата и дефинирањето на средствата со кои се очекува да бидат остварени целите.

3. Какви резултати треба да бидат остварени со претходно дефинираните цели?
4. Како ќе бидат наградени вработените за остварените резултати? Овде се испитуваат последователните активности кои го следат остварувањето на поставените цели.
5. Кој е текот на информации кој е неопходен за да им овозможи на организациите да учат од сопственото искуство? Овде посебно внимание се посветува на повратната спrega со која треба да доведе до корективни активности и идно подобрување на резултатите.

Набљудувано од сметководствен аспект, одговорите на првите три прашања се потребни при дизајнирањето на успешен контролен систем. Со првото прашање се идентификуваат прифатливите резултати. Второто прашање се однесува на развивање планови преку кои резултатите треба да бидат остварени, а третото се однесува на стандардите за резултатите што треба да бидат очекувани. Четвртото прашање се однесува на управувањето со човечките ресурси и мотивирањето на вработените, односно нивно наградување кое не мора секогаш да биде финансиско, туку напротив, може да опфати и некои нефинансиски награди како што се признание, статус и репутација. Петтото прашање е крајната алка за затворање на контролниот круг.

Во неговата традиционална фидбек-форма, фактичките резултати се споредуваат со однапред дефинираните стандарди и цели (Flamholtz, et al., 1985; Flamholtz, 1983; Flamholtz, 1983), при што отстапувањата се користат како сигнал за преземање корективни акции. Од друга страна, превентивната контрола се користи во процесот на планирање за да се согледа дали е потребно да се преземат корективни активности пред да се остварат несакани резултати. И во двата случаи може да се преземе моментална корективна активност (single loop), но и да се преземе двократна повратна спrega, односно учење (double-loop) за да се подобри системот на начин што ќе спречи правење грешки на ист начин.

Од претходното елаборирање поврзано со дефинирање на контролата произлегува дека тоа опфаќа повеќе аспекти (Collier & Agyei-Ampomah, 2008, p. 8):

Мерењето на резултатите од работењето во функција на контролен систем

- Контролата не е лимитирана само на финансиска контрола, туку се проширува на оперативна и други видови на контрола;
- Контролата е поврзана со целите на организацијата и промените во окружувањето;
- Контролата претставува сет процедури, но и сет вредности или ставови кои треба да бидат вградени во организациската култура на претпријатијата.

Традиционално, претпријатијата спроведуваат *ex post* контроли кои, пред сè, се засноваат на финансиските податоци и тоа, пред сè, за екстерно известување. Во поново време посебно внимание им се придава на нефинансиските податоци, на нематеријалните средства и на интерното известување, што подразбира дека претпријатијата почнуваат да применуваат и повеќе оперативни контроли кои се дел од нивните контролни системи (Widener, 2009, p. 380). Според Ittner и Larcker (1995, p. 1), традиционалните контролни системи релативно ретко обезбедуваат финансиски информации, оперативните контроли се базирани на отстапувања од планираните стандарди, а системот на наградување примарно е врзан за финансиските резултати. Спротивно на ова, современите контролни системи обезбедуваат повеќе информации за оперативните резултати, им помагаат на работниците за решавање одредени прашања, а системот на наградување повеќе е фокусиран на нефинансиските мерила. Ова е една од причините поради кои системите за мерење на резултатите треба да бидат дизајнирани за потребите на хоризонталната контрола, а многу помалку на вертикална или хиерархиска контрола, приближувајќи ја одговорноста за контролата до самите вработени (Kloot, 1997), зголемувајќи ја нивната свесност за исполнувањето на целите и нивната доверба кон организацијата во целина (Velez, et al., 2008; Langfield-Smith & Smith, 2003).

Проучувањето на ситуационата теорија, за која веќе претходно елабориравме, има значаен придонес за планирањето и контролирањето во менаџментот преку идентификувањето на потенцијалните варијабли кои влијаат врз операциите во организацискиот ‘пакет‘ (а не систем) на сметководствени и несметководствени информации за планирање и контрола (Otley, 2001, p. 255). Според оваа теорија, сметководствените системи на контрола, како и системите за мерење на резултатите, треба да бидат усогласени со стратегијата на претпријатијата (Simons, 1987; Widener, 2009; Ittner & Larcker, 1997; Langfield-Smith, 1997), технологијата, окружувањето, големината на организациите (Dent, 1990), нивната

структура итн. Така, големината на организациите и нивната старост се релевантни варијабли при дизајнирањето на контролните системи и позитивно влијаат на нивното имплементирање (Davila, 2005). Посебно значајна варијабла при дизајнирањето на контролните системи претставува неизвесноста (Chapman, 1997; Chenhall, 2003; Hartmann & Maas, May 2011). Познато е дека при зголемена неизвесност се намалува улогата на контролните системи. Затоа тие треба да бидат дизајнирани доволно флексибилно за да ги опфатат неизвесностите што може да се појават.

Во претпријатијата базирани на знаење, клучна варијабла при дизајнирањето на контролните системи претставува комплексноста на знаењето (Ditillo, 2004), координирањето на активностите и интегрирањето на знаењето.

Многу автори (De Waal, 2010; Simons, 1987) истакнуваат дека постои јасна и силна врска помеѓу системите за мерење на резултатите и системите на контрола на организациите.

Вниманието што се посветува на системите на контрола треба да биде подеднакво насочено и на инструментите на контрола и однесувањето на поединците и нивно континуирано подобрување кое доведува до остварување подобри резултати (De Waal, 2010, p. 88). Постоенето на контролни системи во организациите не мора да значи дека само по себе води до остварување подобри резултати. Така, се смета дека строгите формални системи на контрола можат да имаат негативно влијание врз резултатите (Ittner & Larcker, 1997). Исто така, формалните системи на контрола негативно се одразуваат на поттикнување на иновација на производите и сл. (Bisbe & Otley, 2004).

Слободно може да се каже дека постои одреден вид двонасочност помеѓу мерењето на резултатите и контролата во претпријатијата. При мерењето на резултатите со примена на различни методи и пристапи (објаснети во Глава 4) се овозможува да се добијат корисни и веродостојни информации за остварените резултати кои се влезни податоци во контролните системи, а кои понатаму се споредуваат со планираните и стандардните информации. Исто така, и контролните системи имаат свое влијание во остварувањето на резултатите во организациите (Davila, et al., 2009; Henri, 2006).

Организациите може да применуваат две основни контролни стратегии. Контролата може да биде спроведена или преку мерење на резултатите или со минимизирање на

отстапувањата во преференциите помеѓу вработените. Контролата преку мерење на резултатите се однесува на мерењето на однесувањето на вработените или мерењето на резултатите кои произлегуваат од тоа однесување. Кога целите јасно се поставени и резултатите се соодветно измерени, тогаш се вели дека мерењето на резултатите претставува соодветен контролен механизам. Кога резултатите не можат да се измерат, тогаш посоодветно е да се применува минимизирање на отстапувањата во преференциите помеѓу вработените (Merchant & Van der Stede, 2007).

5.7. РАЗВИВАЊЕ ЕФИКАСЕН КОНТРОЛЕН СИСТЕМ ЗА РЕЗУЛТАТИТЕ ОД РАБОТЕЊЕТО

Во текот на развојниот тренд на контролните системи се менува делокругот и целта на контролните системи што истовремено повлекува и редефинирање на контролните системи. Така, ако се има предвид само фактот дека современите системи за мерење на резултатите се менуваат сосема е логично што се проширува и делокругот на контролните системи со цел да вклучуваат како финансиски, така и нефинансиски мерила (Davila, 2000, p. 404).

При дизајнирањето нова рамка или при подобрувањето на постојната рамка на контролни системи се поставуваат две основни прашања: што сакаат претпријатијата и што е најверојатно дека ќе се случува во претпријатијата? Контролните системи не би можеле да ја остварат својата цел доколку не е дефинирано што сака да постигне претпријатието, какво да биде однесувањето на неговите вработени, кои се неговите цели и стратегија. Доброто дефинирање на целите и стратегијата доведува до примена на поширок сет видливи алтернативи на контрола, создавање услови за соодветна и строга примена на секоја од алтернативите и избегнување на однесување кое предизвикало зголемување на трошоците кои се поврзани со контролните системи. Логично е дека она што е посакувано од страна на претпријатијата најдобро е да биде дефинирано како посакувани резултати или посакувано однесување како дел од процесот на планирање во претпријатијата. Многу

е значајно да се оцени што треба да биде контролирано и како да се идентификуваат клучните активности што треба да се извршат за да се обезбеди голема веројатност за успех на претпријатијата. За да се разберат контролните системи, исто така, значајно е идентификување на клучните резултати што треба да се остварат.

Покрај тоа што треба да се идентификуваат посакуваните резултати и активности, треба да се идентификува и што е најверојатно дека ќе се случи. Менаџерите треба да испитаат дали вработените се запознаени со она што треба да го прават и со резултатите што треба да ги постигнат, дали тие се соодветно мотивирани и дали се способни и компетентни да го работат она што се бара од нив. Доколку можните активности или резултати се разликуваат од посакуваните, тогаш треба да применуваат контролни системи кои се различни од постојните или, пак, постојните контролни системи треба да се подобрат.

Првата одлука што треба да се донесе при дизајнирањето на контролните системи претставува изборот на контроли што ќе одговараат на активностите во претпријатието и што ќе бидат економски оправдани. *Втората* одлука што треба да се донесе при дизајнирањето на контролните системи претставува одлуката за тоа колку ригорозни треба да бидат контролните системи имајќи ги предвид потенцијалните користи и трошоци од деталните контроли, како и можните штетни ефекти од ваквите детални контроли.

Во секоја организација ригорозните контроли се најкорисни во областите што се критични за успехот на претпријатијата. Потенцијалните придобивки од деталните контроли се очекувани и во случаи кога се остваруваат слаби резултати. Познато е дека деталните контроли можат да бидат скапи за спроведување бидејќи најчесто бараат екстензивни анализи за утврдување на корисни стандарди за резултатите или може да бараат софистицирани информациски системи за да се соберат и анализираат потребните податоци за резултатите. Покрај овие директни трошоци, кај деталните контроли се појавуваат и штетни придружни ефекти бидејќи е можно да не постојат неопходните услови што ги прават контролите изводливи и да се појават одредени проблеми, пред сè, при избор на вистински мерила на резултатите и адекватно поставување мотивирачки цели. Поради ова, во литературата се препорачува примена на контролни системи кои може да се сметаат за флексибилни поради тоа што тие дозволуваат, дури и охрабруваат

Мерењето на резултатите од работењето во функција на контролен систем

автономија, претприемништво и иновации, но во исто време се и детални бидејќи вработените имаат одреден сет детални вредности. Ваквите контролни системи се детални во однос на целите и стратегијата на претпријатијата, но се флексибилни во поглед на интерни процедури и политики.

При дизајнирањето или подобрувањето на контролните системи, покрај претходно наведените две одлуки, треба да се има предвид можноста контролните системи да се менуваат и прилагодуваат во согласност со настанатите промени во организациите или окружувањето. Понатаму, дизајнирањето успешен контролен систем бара постојано фокусирање на однесувањето на вработените кое е различно во различни околности, територијални области, организациски единици итн., што укажува на тоа дека не постои една форма на контрола која е оптимална во сите околности. На крајот, потребно е континуирано одржување на добар контролен систем.

Во практиката се познати многу организации кои пропаднале како резултат на слаби или неуспешни контролни системи. Една причина за настанатите проблеми поради лошите контролни системи претставува недоволното познавање на поставувањето и ефектите од контролите. Друга причина е склоноста на менаџментот да го потценува имплементирањето на добри системи на контрола за сметка на други деловни барања. Сепак, критиките адресирани на контролните системи треба да бидат внимателно направени бидејќи во одредени ситуации контролни системи кои се чинат неадекватни може да бидат многу ефикасни за намалување на штетните придружни ефекти во контролните системи. Тоа значи дека контролни системи кои се чинат сосема флексибилни може да имаат некои скриени придобивки, како што е минимизирање на одредени штетни придружни ефекти. Дури и кога контролните системи се соочуваат со одредени проблеми, тоа не значи дека тоа се лоши или слаби контролни системи, бидејќи тоа се комплексни системи и, сепак, не постојат совршени контролни системи.

5.8. ПРИДОБИВКИ ОД КОНТРОЛНИТЕ СИСТЕМИ ВО ПРЕТПРИЈАТИЈАТА

Од контролните системи, претпријатијата имаат различни придобивки во зависност од целта на нивното имплементирање или од посакуваните цели што организациите сакаат да ги остварат. Во литературата се набројуваат бројни придобивки од системите на контрола, а како позначајни ќе ги наведеме:

- *Целите ги прават експлицитни и стабилни.* Amabile (1998, p. 80) во своето истражување заклучува дека креативноста се зголемува како што се зголемува и слободата на луѓето, односно им се дава потполна слобода во постигнувањето на целите кои се јасни и стабилни во текот на определен подолг временски период. Од друга страна, неизвесноста предизвикува постојани промени во целите и приоритетите на претпријатијата, со што негативно се влијае на иновативниот процес. Поради тоа, во насока на зајакнување на иновативниот процес, со контролните системи треба да се постават стабилни и јасни цели кон кои ќе бидат насочени претпријатијата.
- *Учење од минатото.* Користењето на системите за контрола подолг временски период овозможува да се увидат грешките и отстапувањата од планираното и да се преземат соодветни активности за повторно да не се случат истите грешки (Lundberg, 1995).
- *Помага во координирањето.* Контролните системи ги подржуваат напорите на вработените и ги редуцираат трошоците за координирање преку експлицитно утврдување на целите (Lundberg, 1995).
- *Планира секвенца од чекори.* Процесот на планирање ја разјаснува секвенцата на чекори потребни да се остварат определени организациски цели (Davila, et al., 2009).
- *Промовира одговорност и ја олеснува контролата.* Системите за контрола ја олеснуваат контролата онаму каде што е потребно внимание од страна на менаџментот и каде што има отстапувања на резултатите од очекувањата (Davila, et al., 2009).

Мерењето на резултатите од работењето во функција на контролен систем

- *Склучува договори со екстерни страни.* Екстерните конституенти, како на пример, партнерите, може да воспостават контролни системи за да го зголемат контролирањето во рамките на фирмата (Davila, et al., 2009).
- *Симболи за легализирање.* На крај, новата институционализација ги гледа когнитивните процеси како релевантни за да се објаснат системите на менаџментот (Carruthers, 1995). Таа ги идентификува формалните процеси како симболични со цел екстерно да се легитимираат процесите во организацијата преку појавување компетентност.

Овие придобивки од контролирањето се значајни и за екстерното и за интерното контролирање коишто се објаснети погоре. Авторите Davila et al. (2009) идентификувале шест причини за имплементирање на екстерно и интерно контролирање за секоја од овие придобивки. Така, како причини за екстерно контролирање се наведуваат легитимитет и склучување договори, додека пак интерните причини ги делат на две групи: проактивни и реактивни. Во проактивни причини се стручноста на менаџментот и потребата од фокусирање на одреден сегмент, додека како реактивни се сметаат оние причини за имплементирање коишто се резултат на одредени други ситуации и бараат имплементирање на одредени контролни системи, како што се „хаосот“ и „учењето“. Легитимитетот од аспект на сметководството може да се објасни со примената на МСФИ/МСС. Овие меѓународни стандарди не се бараат од интерна перспектива на менаџментот, туку се прифатени за да се зголеми кредибилитетот на претпријатието во очите на екстерните корисници – партнери, инвеститори итн. Исто така, воспоставувањето рамка или договор во рамките на коишто ќе се одвиваат сите комуникации и целата соработка со екстерните страни претставува причина за екстерно контролирање. Што се однесува до причините за интерно контролирање, Davila et al. (2009) како проактивни, кои произлегуваат како иницијатива или потреба во самото претпријатие, ги наведува стручноста и искуството на менаџментот и потребата од фокусирање. Кога во одредено претпријатие се вработува менаџмент кој има претходно искуство со имплементирање на систем на контроли и смета дека тој систем е неопходна инфраструктура во рамките на претпријатието која ќе доведе до раст на претпријатието. Од друга страна, потребата за фокусирање како причини за интерно контролирање настанува кога ќе настане одредена

ситуација за која е потребно да се преземат одредени контролни активности, како на пример, координирање на географски дисперзираните сектори или работници, подобрување на ефикасноста или контрола на имплементирањето на нов метод или техника. Реактивните причини не се појавуваат како резултат на барањата на менаџментот, туку како резултат на појавата или постоењето на одредени непредвидени ситуации, грешки или проблеми, кои со заеднички термин во литературата може да се сретнат како „хаос“. Во овој случај непостоењето одредени ресурси или недоволната обученост на кадарот може да ја задоцни или одложи примената на систем за контроли. Исто така, примената на систем на контроли може да следува и како резултат на постоење или стекнати одредени потребни предуслови во претпријатијата, како на пример, обученост на кадарот или постојните практики во претпријатијата, кои се нарекуваат „учење“. И во овој случај применувањето систем на контроли е реактивно, како резултат на постојните практики, а не е проактивно на барање на менаџментот. Некои од овие причини за примена на систем на контроли се поврзуваат со потребата од исполнување или појавување на некоја од претходно наведените улоги. Овој модел, прилагоден според Davila et al., е прикажан на Слика 5.4.

5.9. ТРОШОЦИ НА КОНТРОЛНИТЕ СИСТЕМИ

Примената и функционирањето на контролните системи сами по себе се проследени со трошоци. Позитивни ефекти од трошоците може да се почувствуваат доколку се применат ефикасни контролни системи. Доколку, пак, се применат неефикасни контролни системи кои не придонесуваат за остварување на стратегијата и целите на организациите, ефектите од трошоците се негативни. При примена на контролните системи, претпријатијата најчесто прават *директни* (out-of-pocket) трошоци очекувајќи за возврат дека вработените ќе работат понапорно и директно фокусирани на остварување на своите цели. Меѓутоа, се прават и *индиректни* трошоци, кои често и не се очигледни, но може да бидат повеќекратно поголеми од директните трошоци. Некои од овие индиректни трошоци се

Мерењето на резултатите од работењето во функција на контролен систем

однесуваат на негативните придружни ефекти кои се својствени за контролите, други, пак, може да се однесуваат на лошиот дизајн на контролните системи или применувањето погрешни контроли (Merchant & Van der Stede, 2007, p. 179).



Слика 5.4. Причини и придобивки за примена на систем на контроли

Директните (out-of-pocket) трошоци се однесуваат на монетарните трошоци за имплементирање на контролните системи. Овие трошоци се користат за носење одлука дали придобивките од одреден вид контрола ги оправдуваат трошоците и дали треба да се применува еден или друг вид контроли. Треба да се подвлече дека некои од овие трошоци, како што се на пример, трошоците за вработените во интерна ревизија, лесно може да се измерат и утврдат, а некои, како што се трошоците за времето што вработените го трошат за планирање, може само приближно точно да се утврдат.

Индириктните трошоци може да бидат поврзани со однесување на вработените во претпријатијата кое не е конзистентно со целите и стратегијата на претпријатијата, а

таквото однесување, воедно, е поддржано или поттикнато од контролните системи што се применуваат. Вакво однесување имаме кога вработените немаат доволно знаење за резултатите што треба да се остварат или, пак, кога контролите се фокусирани само на квантитативни аспекти кои можат да се измерат (со помош на финансиските мерила), не земајќи ги предвид квалитативните аспекти во претпријатијата (кои најчесто можат да се измерат со нефинансиските мерила) чие изоставување, од своја страна, може да доведе до фокусирање на вработените само на квантитативните резултати, не водејќи сметка за квалитативните кои имаат значајно влијание врз севкупната профитабилност на претпријатијата.

Индиректни трошоци претставуваат и трошоците кои произлегуваат од активностите што ги преземаат вработените за да ги подобрат резултатите на мерилата кои се однесуваат на нивните лични резултати, а придонесуваат за каков било позитивен економски ефект во претпријатијата. Тоа може да биде манифестирано преку прекумерно користење на ресурсите, повеќе од она што е реално потребно, односно поставување цели на лесно остварливо ниво кое е значително пониско од целите што би можеле да се остварат со вложување поголем напор. Исто така, овој вид трошоци може да биде манифестиран и преку манипулирање со податоците преку фалсификување, односно прикажување лажни податоци или преку управување со податоците, односно менување на реалните податоци прикажани во извештаите со цел да се прикажат подобри резултати во претпријатието.

Посебен вид индиректни трошоци кои може да влијаат врз ефикасноста на контролните системи претставуваат трошоците во врска со оперативните доцнења, односно задоцнетото реагирање на одредени вработени или задоцнетите одлуки што претпријатијата можат да ги чинат многу, посебно во високо конкурентни окружувања. Негативните ставови на вработените, исто така, може да претставуваат индиректен трошок за контролните системи. Негативните ставови може да произлегуваат од недоволната посветеност на вработените на таргетите поставени во контролните системи или од неправедното наградување на вработените.

РЕЗИМЕ

Во овој дел од трудот е елаборирана проблематиката на условеноста на контролните системи и системите за мерењето на резултатите што се користат во претпријатијата. Акцентот се става на тоа дека мерењето на резултатите претставува еден вид контролна активност. Контролниот систем е поврзан со планирањето, поставувањето цели и преземањето соодветни активности за коригирање на појавените отстапувања. Посебно се нагласени формалните контроли кои се застапени во претпријатијата. Во делот на планирањето, како дел од целокупниот процес на контрола, се задржавме на таканареченото партиципативно планирање и застапеноста на „моделот кој е повеќе од планирање“ со што се напушта класичниот пристап на планирање. Целиот систем на контролни активности се затвора со повратната спрега која, всушност, претставува добивање повратни информации за остварување на целите, појавените отстапувања и преземање на контролни, односно корективни активности за нивно надминување. Во овој дел го елаборираме и проблемот на интегрирање на контролниот систем со системите за планирање, мерење резултати, наградување и известување.

КОРИСТЕНА ЛИТЕРАТУРА

1. Abernethy, M. A., Bouwens, J. & van Lent, L., 2010. Leadership and control system design. *Management Accounting Research*, Том 21, pp. 2-16.
2. Abernethy, M. A. & Brownell, P., 1997. Management control system in research and development organizations: The role of accounting, behavior and personnel controls. *Accounting, Organizations and Society*, 22(3/4), pp. 233-248.
3. Abernethy, M. A. & Stoelwinder, J. U., 1995. The role of professional control in the management of complex organizations. *Accounting, Organizations and Society*, 20(1), pp. 1-17.
4. Amabile, T. M., 1998. How to kill creativity?. *Harvard Business Review*, Issue 76, pp. 76-81.
5. Anon., н.д. *What is the problem: Beyond Budgeting Round Table*. [Мрежен] Available at: www.bbtt.co.uk [Пристапено на 10 October 2011].
6. Atkinson, A. A. и др., 1997. New directions in management accounting research. *Journal of Management Accounting Research*, Том 9, pp. 79-108.
7. Bisbe, J. & Otley, D., 2004. The effects of the interactive use of management control systems on product innovation. *Accounting, Organizations and Society*, Том 29, pp. 709-737.
8. Briers, M. L., Chow, C. W., Hwang, N.-C. R. & Lockett, P. E., 1999. The effects of alternative types of feedback on product-related decision performance: a research note. *Journal of Management Accounting Research*, Том 11, pp. 75-91.
9. Brownell, P., 1982. Participation in the budgeting process: When it works and when it does not. *Journal of Accounting Literature*, Том 1, pp. 124-153.
10. Burns, J. & Vaivio, J., 2001. Management accounting change. *Management Accounting Research*, Том 12, pp. 389-402.
11. Carruthers, B. G., 1995. Accounting, ambiguity and the new institutionalism. *Accounting, Organizations and Society*, 20(4), pp. 313-328.
12. Chapman, C., 1997. Reflections of a contingent view of accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), pp. 189-205.
13. Chenhall, R., 2003. Management control systems design within its organizational context: Findings from contingency based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2/3), pp. 127-168.

14. Chong, V. K. & Johnson, D. M., 2007. Testing a model of the antecedents and consequences of budgetary participation on job performance. *Accounting and Business Research*, 37(1), pp. 3-19.
15. Collier, P. M. & Agyei-Ampomah, S., 2008. *Management Accounting, Risk and Control Strategy*. Amsterdam: CIMA Publishing, Elsevier.
16. Das, T. K. & Teng, B. S., 2001. Trust, control and risk in strategic alliances: An integrated framework. *Organization Studies*, 22(2), pp. 251-283.
17. Davila, A., Foster, G. & Li, M., 2009. Reasons for management control systems adoption: Insights from product development systems choice by early-stage entrepreneurial companies. *Accounting, Organizations and Society*, Том 34, pp. 322-347.
18. Davila, T., 2000. An empirical study on the drivers of management control systems' design in new product development. *Accounting, Organization and Society*, Том 25, pp. 383-409.
19. Davila, T., 2005. An exploratory study on the emergence of management control systems: formalizing human resources in small growing firms. *Accounting, Organizations and Society*, Том 30, pp. 223-248.
20. De Waal, A. A., 2010. Performance-driven behavior as the key to improved organizational performance. *Measuring Business Excellence*, 14(1), pp. 79-95.
21. Dent, J. F., 1990. Strategy, organization and control: Some possibilities for accounting research. *Accounting, Organizations and Society*, 15(1/2), pp. 3-25.
22. Ditillo, A., 2004. Dealing with uncertainty in knowledge-intensive firms: the role of management control systems as knowledge integration mechanisms. *Accounting, Organizations and Society*, Том 29, pp. 401-421.
23. Flamholtz, E. G., 1983. Accounting, budgeting and control systems in their organizational context: theoretical and empirical perspectives. *Accounting, Organizations and Society*, Том 8, pp. 153-169.
24. Flamholtz, E. T., Das, T. K. & Tsui, A. S., 1985. Toward an integrative framework of organizational control. *Accounting, Organizations and Society*, 10(1), pp. 35-50.
25. Hartmann, F., 2005. The effect of tolerance for ambiguity and uncertainty on the appropriateness of accounting performance measures. *ABACUS*, Том 41, pp. 241-264.
26. Hartmann, F. G. H. & Maas, V. S., May 2011. *How uncertainty influences the role of BU controllers: An exploratory study of direct and indirect effects*. Rome, н.а.
27. Hartmann, F. & Slapnicar, S., 2009. How formal performance evaluation affects trust between superior and subordinate managers. *Accounting, Organization and Society*, Том 34, pp. 722-737.

28. Henri, J.-F., 2006. Management control systems and strategy: A resource-based view. *Accounting, Organizations and Society*, Том 31, pp. 529-558.
29. Hope, J. D. & Fraser, J. R. T., 2003. *Beyond Budgeting: How Managers Can Break Free From the Annual Performance Trap*. Boston: Harvard Business School Press.
30. Ittner, C. D. & Larcker, D. F., 1997. Quality strategy, strategic control systems and organizational behaviour. *Accounting, Organizations and Society*, 22(3/4), pp. 293-314.
31. Ittner, C. & Larcker, D., 1995. Total quality management and the choice of information and reward systems. *Journal of Accounting Research*, Том 33, pp. 1-41.
32. Khandwalla, P. N., 1972. The effect of different types of competition on the use of management control. *Journal of Accounting Research*, Том Autumn, pp. 275-285.
33. King, R., Clarkson, P. M. & Wallace, S., 2010. Budgeting practices and performance in small healthcare businesses. *Management Accounting Research*, Том 21, pp. 40-55.
34. Kloot, L., 1997. Organizational learning and management control systems: responding to environmental changes. *Management Accounting Research*, Том 8, pp. 47-73.
35. Kraus, K. & Lind, J., 2010. The impact of the corporate balanced scorecard on corporate control - A research note. *Management Accounting Research*, Том 21, pp. 265-277.
36. Langfield-Smith, K., 1997. Management control systems and strategy: A critical review. *Accounting, Organizations and Society*, 22(2), pp. 207-232.
37. Langfield-Smith, K. & Smith, D., 2003. Management control systems and trust in outsourcing relationships. *Management Accounting Research*, Том 14, pp. 281-307.
38. Lundberg, C. C., 1995. Learning in and by organizations: Three conceptual issues. *International Journal of Organizational Analysis*, 3(1), pp. 10-23.
39. Malmi, T. & Brown, D. A., 2008. Management control systems as a package - Opportunities, challenges and research directions. *Management Accounting Research*, Том 19, pp. 287-300.
40. Merchant, K. A., 1985. Organizational controls and discretionary program decision making: A field study. *Accounting, Organizations and Society*, 10(1), pp. 67-85.
41. Merchant, K. A. & Van der Stede, W. A., 2007. *Management Control System - Performance Measurement, Evaluation and Incentives*. 2nd Edition pp. Essex(UK): Prentice Hall.
42. Neely, A., Bourne, M. & Adams, C., 2003. Better budgeting or beyond budgeting?. *Measuring Business Excellence*, 7(3), pp. 22-28.

43. Otley, D., 1999. Performance management: a framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, Issue 10, pp. 363-382.
44. Otley, D., 2001. Extending the boundaries of management accounting research: Developing systems for performance management. *British Accounting Review*, Том 33, pp. 243-261.
45. Parker, R. J. & Kyj, L., 2006. Vertical information sharing in the budgeting process. *Accounting, Organizations and Society*, 31(1), pp. 27-45.
46. Pitkanen, H. & Lukka, K., 2011. Three dimensions of formal and informal feedback in management accounting. *Management Accounting Research*, Том 22, pp. 125-137.
47. Prabhu, S., 2011. *An experimental study on the effect of budgets on the balanced scorecards: an individual learning perspective*. Roma, Italy, н.а.
48. Rickards, R. S., 2008. An endless debate: the sense and nonsense of budgeting. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 57(7), pp. 569-592.
49. Simons, R., 1987. Accounting control systems and business strategy: An empirical analysis. *Accounting, Organizations and Society*, 12(4), pp. 357-374.
50. Skiba, O., Mahlendorf, M. & Thaten, M., 2011. *Organizational effectiveness of participative budgeting under varying degrees of centralization*. Rome-Sienna, н.а., pp. 1- 36.
51. Smith, M., 2005. *Performance Measurement and Management*. London: Sage Publications.
52. Velez, M. L., Sanchez, J. M. & Alvarez-Dardet, C., 2008. Management control systems in intra-organizational trust builders in evolving relationships: Evidence from a longitudinal case study. *Accounting, Organizations and Society*, Том 33, pp. 968-994.
53. Widener, 2009. An empirical investigation of the relation between the use of strategic human capital and the design of the management control system. *Accounting, Organizations and Society*, Том 29, pp. 377-399.

**Примена на
системите за
мерење на
резултатите за
ефикасен систем
на наградување**

6

6.1.КОРИСТЕЊЕ НА РЕЗУЛТАТИТЕ ОД РАБОТЕЊЕТО ЗА НАГРАДУВАЊЕ НА ВРАБОТЕНИТЕ

Информациите добиени од системите за мерење на резултатите, според Otley (1999, p. 368), непосредно се поврзани со мотивирањето и однесувањето на вработените. Мотивирањето и однесувањето на вработените претставуваат дел од системот на наградување кој, според Merchant и Van der Stede (2007, p. 393), претставува значаен потсистем во секое претпријатие. Основна задача на овој потсистем е да ги информира и потсетува вработените кои резултати треба да ги постигнат, да ги мотивира и насочува за нивно остварување, па дури и за надминување на поставените цели за резултатите. Мотивирањето и наградувањето на вработените претставуваат сите видови примања што ги добиваат вработените за извршените активности, како: плати, бонуси, награди, промовирања и сл.

6.2.ВИДОВИ И НАЧИНИ НА НАГРАДУВАЊА НА ВРАБОТЕНИТЕ ВРЗ ОСНОВА НА РЕЗУЛТАТИТЕ

Во нашиот труд вниманието ќе го насочиме на монетарните наградувања. Монетарните наградувања најчесто се поврзани со остварените резултати, било тоа да се индивидуалните резултати на вработените или резултати на организациски единици или на ниво на претпријатие. Резултатите за целите на наградувањето вообичаено се поделени во три групи, и тоа: мерење на резултатите на индивидуално ниво, односно резултатите на секој вработен поединечно, мерење на резултатите на ниво на центри на одговорност и третата група мерење на резултатите е на ниво на цело претпријатие (Govindarajan & Gupta, 1985). Мерењето на резултатите на ниво на центри на одговорност и на ниво на цела организација е од поодамна применувано во практиката и по правило се заснова на

финансиските мерила. Кога мерењето на резултатите се однесува на индивидуално ниво, тоа е поврзано со наградување на вработените според одредени критериуми. Вработените настојуваат да ги оптимизираат резултатите согласно критериумите. Познато е дека кога вработените знаат дека нивните резултати се мерат, остваруваат подобри резултати и се поефикасни во работењето (Porter, L.W. & Lawler, E.E., 1968, цитирано во (Govindarajan & Gupta, 1985)). Овие заклучоци се во контекстот на теоријата на договорање (agency theory). Многу е присутна појавата кога вработените се фокусираат само на подобрување на нивните индивидуални резултати или на резултатите на нивниот центар на одговорност, не водејќи сметка за севкупните резултати на организацијата. И кога имаме вакви случаи на однесување на вработените, не треба да се губат од предвид резултатите од целиот систем, туку потребно е негово внимателно поврзување со она што претставува посакувано однесување во дадена организација.

Мотивирањето, односно наградувањето на вработените, се врши според (Merchant & Van der Stede, 2007, p. 396): покачување на платата врз основа на резултатите, како и врз основа на краткорочни и долгорочни планови на наградување.

Покачувањето на платата најчесто е поврзано со остварување или надминување на поставените цели и се карактеризира со покачување на платата за релативно мал износ. Меѓутоа, овој износ не е занемарлив доколку се има предвид дека тоа не е еднократно плаќање, туку континуирано во следните периоди. Краткорочните планови за наградување претставуваат планови за парични исплати базирани на резултатите измерени во период од една година или помалку и се нарекуваат бонуси. Како основа за исплата на бонусите најчесто се применуваат финансиските мерила (ROE, EBITDA), но има случаи кога се користат и нефинансиски мерила (задоволство на купувачи). Од истражувањата посветени на оваа проблематика се доаѓа до сознанија дека нефинансиските мерила се користат како основа за наградување во оние организации кои остваруваат загуби или подолг период во своите финансиски извештаи прикажуваат негативен финансиски резултат (Matejka, et al., 2005). Во некои од истражувањата се доаѓа до заклучок дека и кога нефинансиските мерила не биле дел од практиката на мерење на резултатите, менаџерите во организациите кои остварувале загуба или имале финансиски тешкотии биле наградувани врз основа на плановите (Imoisili, 1989).

Примена на системите за мерење на резултатите за ефикасен систем на наградување

Во корпоративните претпријатија најчест облик на наградување е според долгорочниот план на наградување чија основна цел е да се заштитат интересите на акционерите, а менаџерите да дејствуваат врз остварување на долгорочните цели на претпријатијата. Со овој вид наградување се избегнува ефектот на миопија кога менаџерите настојуваат да остварат добри краткорочни резултати за да добијат бонуси, не водејќи сметка за долгорочните интереси на акционерите кои може и целосно да бидат занемарени или да се дејствува во спротивна насока од интересите на акционерите. Целта на овој вид наградување е задржување на најдобрите работници преку нивно долгорочно наградување. Практиката покажува дека овој вид наградување е најзастапен за менаџерите на повисоките нивоа на управување.

Во литературата, а и во практиката, посебно во развиените земји, се забележува дека во голема мера се користат опциите на наградување кои се карактеризираат со одредена долгорочност во дејствувањето и мотивирањето на менаџерите, како начин за надминување на краткорочното дејствување на извршните и неизвршните менаџери и вработените за максимирање на финансиските мерила (Aboody, et al., 2010).

Познато е дека посебен проблем при користење на мерењето на резултатите за утврдување систем на наградување претставува изборот на „вистински мерила“. Овој проблем има поширока заднина во смисла на тоа дека предизвикува тензија помеѓу мерењето на резултатите од неколку различни аспекти и оценување на резултатите само од еден аспект. „Вистинските мерила“ се својствени за статичко окружување каде што параметрите на резултатите се добро познати, за разлика од конкурентско и променливо окружување, кога барањата можат наеднаш и непредвидено да се променат, а мерилата кои до тој момент се користени во утврдувањето на системот на наградување, одеднаш стануваат неупотребливи што значи дека треба да се применуваат нови мерила (Murphy, 2001).

Стратегиските системи за мерење на резултатите се дефинираат како збир на избрани финансиски и нефинансиски мерила кои се селектирани за да ја приближат стратегијата на претпријатието до вработените преку испраќање информации до нив кои ќе предизвикаат активности и однесување на вработените кои би воделе до организациски успех. Со цел однесувањето на вработените да биде насочено на стратегијата на претпријатието и на остварување на неговиот долгорочен успех, неопходно е вработените да бидат соодветно

наградени за нивната работа. Објективното оценување води кон позитивно однесување на вработените, а со тоа се подобруваат севкупните резултати на организациите.

6.3.РАМКАТА НА УРАМНОТЕЖЕНИ ПЕРСПЕКТИВИ И СИСТЕМОТ НА НАГРАДУВАЊЕ

Во првичните трудови посветени на рамката на урамнотежени перспективи, Каплан и Нортон го немале предвид системот на наградување на вработените во претпријатијата. И покрај ваквиот нивни пристап, сепак истакнуваат дека наградувањето на вработените претставува силно средство за мотивација на вработените кон остварување на целите на претпријатијата, меѓутоа не предлагаат на кој начин да се воспостави и реализира врската на рамката на урамнотежени перспективи со системот на наградување (Kaplan & Norton, 1996). Во поновите трудови на други автори е присутно стојалиштето дека системот на наградување треба да биде поврзан со рамката на урамнотежени перспективи поточно со мерилата вклучени во оваа рамка (Chow, et al., 1997; Epstein & Manzoni, 1998; Otley, 1999; Ahn, 2001; Smith, 2002). Тие истакнуваат дека сè повеќе се зголемува поврзувањето на рамката на урамнотежени перспективи со системот на наградување, потврдувајќи го ова со податокот дека 60% од 100 големи претпријатија ја применуваат рамката на урамнотежени перспективи за целите на наградување на вработените.

6.4.МЕЃУСЕБНАТА ПОВРЗАНОСТ НА СИСТЕМОТ ЗА НАГРАДУВАЊЕ СО РЕЗУЛТАТИТЕ ОД РАБОТЕЊЕТО

Наградувањето на вработените и менаџерите непосредно е поврзано со резултатите од работењето на поединците, на организациските делови и на претпријатијата како целина.

Доколку наградувањето се базира на дискрециони одлуки на менаџерите, тогаш наградувањето помалку е засновано врз резултатите од работењето. Во овој дел од трудот ќе бидат анализирани мерилата на резултатите и стандардите за резултатите.

6.4.1. Мерила на резултатите

Долго време (а и сè уште) во практиката на претпријатијата оценувањето на работата на вработените се вршело според едно мерило (најчесто финансиско). Во современата практика наградувањето врз основа на остварените резултати организациите го вршат врз основа на повеќе финансиски мерила (Eccles, 1991; Kaplan & Norton, 1992; Baber, et al., 2002). Иако овој начин на наградување се смета за објективен и најчесто е поврзан со сите видови парични наградувања, сепак не значи дека нема субјективизам при утврдувањето на овој вид наградување. Користењето само на едно мерило и негова примена во процесот на наградување е проследено со бројни недостатоци. Посебен недостаток претставува фактот што вработените, знаејќи според кое мерило се оценува нивната работа, по извесно време почнуваат да „играат“ со него или да ги „штимаат“ резултатите (Ittner, et al., 2003; Kaplan & Norton, 1996). Крајниот резултат од ова би било краткорочно подобрување на резултатите од некои мерила на штета на други или само фиктивно подобрување на резултатите.

Како едно од можните решенија што се предлагаат за да се надминат недостатоците од користење само едно мерило при градење систем на наградување е вклучувањето субјективизам при носењето одлуки за компензациите како дополнување на резултатите од финансиските мерила (Budde, 2007). За да се надмине овој начин на субјективно оценување и наградување на вработените, се препорачува системот на наградување да се заснова врз системот за мерење на резултатите (Burney, et al., 2009). Вклучувањето субјективизам во случај кога се користи само едно мерило може да предизвика и да поддржи фаворизирање и наклонетост на одредено однесување или одредени вработени (Moers, 2005). Сепак, користење и на субјективни мерила, а не само финансиски мерила

кои објективно може да се пресметаат, при оценувањето на резултатите на вработените и нивно наградување позитивно влијае врз ефикасноста на остварување на стратегијата на претпријатијата (Govindarajan & Gupta, 1985).

Од истражувањата посветени на оваа проблематика се доаѓа до заклучок дека постои напоредна поврзаност помеѓу нефинансиските мерила и резултатите на претпријатието (Ittner & Larcker, 1997). Истражувањата продолжуваат во оваа област, а се насочени кон добивање сознанија за поврзаноста на нефинансиските мерила и системот на наградување (Malina & Selto, 2001).

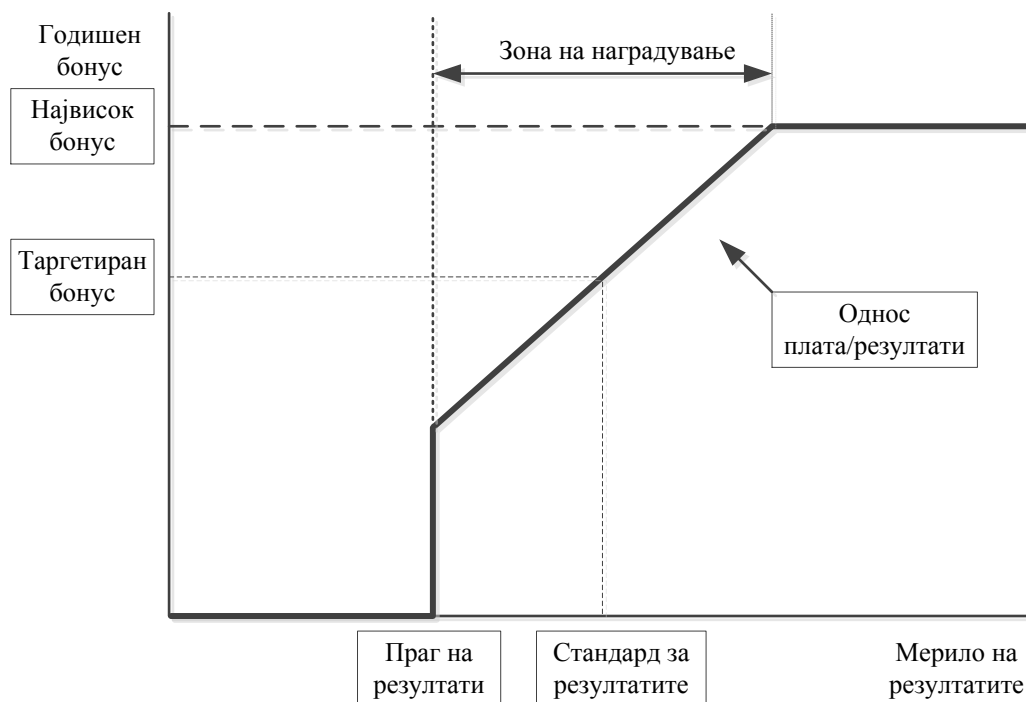
Појавата на субјективизам при наградувањето на вработените е посебно изразена кај имплицитните услови во договорите за вработување или наградување каде што не се јасно утврдени условите според кои би се вршело наградувањето, туку претпоставениот отпосле субјективно одлучува за наградувањето на вработените, што може да влијае врз намалување или зголемување на ризикот за заработувачката кај вработените (Merchant & Van der Stede, 2007, p. 401). Намалување на ризикот за заработувачката има во случаи кога постои можност за одредено коригирање или прилагодување врз основа на новонастанатите ситуации или фактори, а зголемување на ризикот за заработувачка има кога надредените ги оценуваат вработените на различна основа од онаа врз која тие носеле одлуки или недоверба дека надредените реално и објективно ќе ги оценат подредените.

6.4.2. Стандарди за резултатите

При наградувањето се прифатени одредени стандарди со кои вработените нема да бидат наградени доколку не ги остварат поставените цели, или барем значаен дел од поставените цели, но до одредено ниво (Murphy, 2001), како што може да се види на Графикон 6.1. Така, најголем дел од претпријатијата поставуваат долна граница на исполнување на целите или праг, што би значело дека целите треба барем значително да бидат исполнети (на пример, 80%) за да бидат наградени вработените. Но, постојат случаи

Примена на системите за мерење на резултатите за ефикасен систем на наградување

кога претпријатија поставуваат горна граница на исполнување над која не им следува каква било награда на вработените. Горната граница најчесто се поставува како процент од годишните планови за остварување на резултатите, на пример 150% од планот. Ваквото ограничување се прави од бројни причини меѓу кои и: страв дека премногу високите резултати не се заслужени (непредвидлива добра среќа), страв дека вработените ќе бидат фокусирани на остварување на превисоки краткорочни резултати за сметка на долгорочниот раст на организациите или страв од лошо дизајниран систем на наградување (Merchant & Van der Stede, 2007, p. 402).



Графикон 6.1. Компоненти на „типичен“ месечен план на наградување
Извор: Murphy, 2001

Стандардите може да бидат дефинирани како интерни и екстерни. **Интерните стандарди** се применуваат при планирањето. Исто така, се поставуваат и стандарди врз база на резултатите од претходната година базирани на подобрувањата кои се направени од година во година. Има и таканаречени дискрециони стандарди според коишто целите се поставуваат субјективно и претставуваат најпогодна основа за „штивање“ на финансиските резултати. Од **екстерните стандарди** користени за наградување на вработените, во овој труд е обработен само бенцмаркингот. Во литературата се среќаваат

и таканаречени безвременски стандарди кои вклучуваат споредба на резултатите со фиксен стандард (Murphy, 2001). Кај интерните стандарди вработените може да преземат одредени активности со кои би влијаеле врз резултатите во тековната или некоја од идните години. Вработените немаат влијание врз екстерните стандарди. Во истражувањата посветени на оваа проблематика нема сознанија дали претпријатијата што користат интерни стандарди остваруваат полоши или подобри резултати од оние кои применуваат екстерни стандарди (Murphy, 2001).

6.4.3. Релациите и меѓусебната поврзаност на наградувањето со мерењето на резултатите и контролните системи

Во литературата се подвлекува дека системите на планирање и системите за мерење на резултатите претставуваат основа за утврдување на наградувањето, платите и бонусите на вработените. Притоа не треба да се губи од предвид дека контролата на резултатите (објаснети во Глава 5), исто така, претставува солидна основа за наградување, односно „плаќање за остварените резултати“ од страна на вработените (Merchant & Van der Stede, 2007, p. 25). Поврзувањето на системите за наградување со системите за мерење на резултатите овозможува не само пообјективно компензирање на вработените, туку и нивно дејствување усогласено со стратегијата што води подобрување на резултатите од организациите. Ова произлегува од две значајни карактеристики на системите за мерење на резултатите – прво, одразот на стратегијата и второ, техничката валидност (Kaplan & Norton, 1996). Одразот на стратегијата во системите за мерење на резултатите претставува доближување на стратегијата до вработените, прикажување на врските помеѓу мерилата и начинот на којшто активностите на вработените ќе резултираат во резултати неопходни за остварување на целите на организациите. Техничката валидност на системите за мерење на резултатите осигурува дека мерилата се точни, приступачни, разбирливи, веродостојни и навремени. Доколку вработените имаат чувство дека работат во објективно окружување,

Примена на системите за мерење на резултатите за ефикасен систем на наградување

помала е веројатноста дека тие би се впуштиле во „играње“ со резултатите или нивно „штивање“.

Авторите Burney et. al. (2009) подвлекуваат дека вработените имаат впечаток дека компензациите (плати, признанија, промоции, бонуси) поточно ги одразуваат нивните напори кога се применува систем за мерење на резултатите базиран на стратегија и технички валиден како основа за утврдување на компензациите. Во овој случај системот за мерење на резултатите, кој е усогласен со стратегијата на организацијата, е документ кој им обезбедува на вработените стандарди и цели кои го диктираат распределувањето на награди. Слично на ова, системите за мерење на резултатите кои се одликуваат со висока техничка валидност им овозможуваат на вработените да имаат пристап до информациите, да разберат што значат и како да ги употребат во извршувањето на нивните задачи. Со ваков вид информации, вработените ќе знаат дека нивното евалуирање вистински ги одразува нивните напори и очекувања. Од досега елаборираното произлегува заклучокот дека системите за мерење на резултатите кои во себе ја инкорпорираат и стратегијата на организациите и кои се технички валидни го олеснуваат спротивставувањето и споредувањето на напорот што го даваат вработените и нивното наградување (Burney, et al., 2009). Во истражувања во кои се елаборираат разликите помеѓу платите и бонусите, а двете се дел од севкупното наградување, се укажува на тоа дека платите се во позитивна врска со резултатите измерени со финансиски мерила за изминатиот период, додека обратна е ситуацијата со бонусите кои се во негативна врска со ваквите резултати, односно бонусите се поврзуваат со идните остварливи резултати. Натаму се вели дека доколку би се споиле овие две компоненти во една, односно општо наградување или компензација, се доаѓа до сознание дека нема никаква релација помеѓу наградувањето и остварените резултати, а тоа е резултат на меѓусебното пребивање на позитивната и негативната врска на платите и бонусите (Rong, 2011).

При согледување на поврзаноста на мерењето на резултатите со контролните системи, се доаѓа до заклучок дека контролните системи се многу поефикасни доколку наградувањето на вработените е директно и јасно поврзано со остварувањето на резултатите (Merchant & Van der Stede, 2007). *Директната* поврзаност упатува на тоа дека остварувањето на резултатите автоматски се преведува во наградување, без посредства и двосмислености.

Јасната врска помеѓу резултатите и наградувањето подразбира дека не се толерираат никакви извинувања за неисполнување на резултатите. Современите трендови на наградувањето на вработените упатуваат на тоа дека наградувањето треба да биде подиректно и појасно поврзано со остварувањето на резултатите.

Во теоријата на договарање (agency theory) се поаѓа од претпоставката дека вработените имаат одбивност кон работење и се водат само од своите лични интереси. Поради тоа, примарниот агенциски проблем е како организациите да ги користат системите за мерење на резултатите за мотивирање на вработените и олеснување на контролата во организацијата (овој аспект е обработен во претходната глава) (Sprinkle, 2003). Системите за мерење на резултатите кои се поврзани со стратегијата имаат определено значење и влијание врз сите вработени со тоа што им доделуваат одредни овластувања на вработените и овозможуваат тие да се чувствуваат дека се контролирани и вреднувани од страна на организацијата (Burney, et al., 2009, p. 309). Досегашното искуство упатува на тоа дека претпријатијата кои своите системи за мерење на резултатите ги користат за утврдување на компензациите на вработените треба да ги поттикнуваат вработените да имаат избалансиран напор и повисоко ниво на резултати (Burney, et al., 2009, p. 307), што од друга страна предизвикува стрес кај вработените кои би се обидуваале да воспостават баланс помеѓу ограниченото време и напорот за повеќекратните цели. Истовремено, тие се соочени со повеќе финансиски и нефинансиски мерила кои треба да ги одмерат и спротивстават едни со други за да може да донесат рационални одлуки или да преземат соодветни активности. Затоа е потребно планот на наградување базиран на системите за мерење на резултатите да биде јасен, транспарентен и лесно разбирлив за вработените.

Според теоријата на договарање, наградувањето на вработените најчесто е дефинирано уште во договорот за вработување и е базирано врз планови кога (1) наградувањето на вработените делумно е функција на резултатите кои се мерат и кои се резултат на нивното дејствување; (2) договорот ги специфицира планираните (стандардните) резултати и ги дели на поволни и неповолни; и (3) договорот за наградување на вработените има две функции, една дефинирана за поволните резултати и една за неповолните. Како пример за ова може да се наведе случајот кога вработениот се плаќа со основна плата доколку некое

мерило на профитот е под планираното и со повисока плата доколку мерилата за профитот се на или над одреден план (Demski & Feltham, 1978).

6.5. АНАЛИЗА НА СИСТЕМИТЕ НА НАГРАДУВАЊЕ ВО ОРГАНИЗАЦИИТЕ ВО РЕПУБЛИКА МАКЕДОНИЈА

Врз основа на погоре изнесените елаборирања во врска со системите за наградување и нивната поврзаност со системите за мерење на резултатите, предмет на ова истражување се следните хипотези:

X11: Претпријатијата користат систем на наградување кој е заснован на системите за мерење на резултатите.

X12: Претпријатијата повеќе користат финансиски мерила и монетарни наградувања за своите вработени.

Од Табелата 6.1. може да се види дека организациите во Република Македонија своите системи за мерење на резултатите најмногу ги базираат на поставените цели во плановите. Исто така, зголемувањето на фактичките резултати над поставените цели во голема мера е проследено со финансиско/монетарно наградување на вработените, што не значи дека би придонело и за унапредување на вработените. Наградувањето на вработените во голем број организации (56%) се базира на системите за мерење на резултатите, но очигледно е дека во практиката во Република Македонија наградувањето сè уште повеќе е поврзано со остварувањето на плановите и поставените цели. Поради тоа, не можеме во целост да ја прифатиме X11 дека системот на наградување кој се користи во претпријатијата е заснован на системите за мерење на резултатите.

Исто така, од Табелата 6.1 може да се заклучи дека за целите на наградувањето најмногу се користат финансиските мерила. Ова се должи на фактот што и оние организации кои

Примена на системите за мерење на резултатите за ефикасен систем на наградување

немаат применето систем за мерење на резултатите пресметуваат значителен број финансиски мерила, а за дел од нив се задолжителни и со закон. Мерилата поврзани со

	Минимум	Максимум	Просек	СД
Карактеристики на системот на наградување				
Резултатите на вработените се мерат од страна на нивните надредени главно врз основа на поставените цели во плановите	1	7	5,13	1,519
Резултатите на менаџерите се мерат со помош на мерила на резултатите од системите за мерење на резултати и се споредуваат со поставените цели	1	7	4,81	1,786
Унапредувањето на вработените зависи од нивната способност да се остварат плановите и целите на мерилата	1	7	4,81	1,554
Финансиското наградување на менаџерите се зголемува како што се зголемуваат и фактичките резултати над планираните	1	7	5,00	1,741
Степен на користење на мерилата од системот за мерење на резултатите за наградување на вработените				
Финансиски мерила	2	7	5,65	1,711
Купувачи	1	7	5,30	1,512
Интерни процеси и оперативни резултати	2	7	4,50	1,697
Иновации	1	7	3,90	1,845
Вработени	1	7	4,10	1,819
Одржливост	1	7	4,00	1,894
Купувачи	2	7	4,27	1,574

Табела 6.1. Дескриптивна статистика за карактеристиките на системот на наградување и негова поврзаност со системот за мерење на резултатите

испитување на купувачите и пазарот не заостануваат многу зад финансиските мерила бидејќи зголемувањето на пазарното учество и задоволството кај купувачите се од круцијална улога за остварување позитивни финансиски резултати во иднина. Доколку се направи корелациона анализа на примената на системот за мерење на резултатите како основа за системот на наградување на вработените, може да се увиди дека покрај финансиските мерила и мерилата поврзани со купувачите кои се статистички значајни на ниво на $\alpha = 0,01$ и се користат во оценување на резултатите и на вработените и се утврдува нивното наградување на ниво на сигурност од 99%, и мерилата поврзани со интерните процеси и оперативните резултати се статистички значајни на ниво на $\alpha = 0,05$, односно со 95% ниво на сигурност овие мерила се користат за оценување на резултатите и наградување на вработените.

Корелација на мерилата од системот за мерење на резултатите со системот на наградување

		Резултатите на менаџерите се мерат со помош на мерила на резултатите од системите за мерење на резултати и се споредуваат со поставените цели	Финансиски мерила	Купувачи	Интерни процеси и оперативни резултати	Иновации	Вработени	Окружување	Квалитет
Резултатите на менаџерите се мерат со помош на мерила на резултатите од системите за мерење на резултати и се споредуваат со поставените цели	Pearson Correlation	1	,571**	,693**	,441	,175	,424	,419	,211
	Sig. (2-tailed)		,001	,000	,017	,363	,022	,024	,281
Финансиски мерила	Pearson Correlation	,571**	1	,571**	,261	,131	,320	,434*	,247
	Sig. (2-tailed)	,001		,001	,172	,499	,090	,019	,205
Купувачи	Pearson Correlation	,693**	,571**	1	,768**	,482**	,496**	,542**	,446
	Sig. (2-tailed)	,000	,001		,000	,009	,007	,003	,020
Интерни процеси и оперативни резултати	Pearson Correlation	,441	,261	,768**	1	,661**	,676**	,505**	,502**
	Sig. (2-tailed)	,017	,172	,000		,000	,000	,005	,006
Иновации	Pearson Correlation	,175	,131	,482**	,661**	1	,651**	,627**	,878**
	Sig. (2-tailed)	,363	,499	,009	,000		,000	,000	,000
Вработени	Pearson Correlation	,424	,320	,496**	,676**	,651**	1	,594**	,624**
	Sig. (2-tailed)	,022	,090	,007	,000	,000		,001	,000
Окружување	Pearson Correlation	,419	,434*	,542**	,505**	,627**	,594**	1	,551**
	Sig. (2-tailed)	,024	,019	,003	,005	,000	,001		,002
Квалитет	Pearson Correlation	,211	,247	,446	,502**	,878**	,624**	,551**	1
	Sig. (2-tailed)	,281	,205	,020	,006	,000	,000	,002	

** . $\alpha = 0.01$ (2-tailed).

* . $\alpha = 0.05$ (2-tailed).

Табела 6.3. Корелациона анализа на мерилата кои се користат за наградување и системот за мерење на резултатите

Сепак, и покрај тоа што во системите на наградување се користат и нефинансиски мерила, односно мерила поврзани со купувачите и интерните процеси и оперативните резултати, останува заклучокот дека најинтензивно се применуваат финансиските мерила, со што можеме да ја потврдиме Х12 дека претпријатијата повеќе користат финансиски мерила и монетарни наградувања за своите вработени.

РЕЗИМЕ

Неизоставен дел од системот за мерење на резултатите претставува и системот за наградување. Всушност, една од главните функции на системот за мерење на резултатите е и наградувањето на менаџментот и на останатите вработени. При наградувањето на вработените се земаат предвид и финансиски и нефинансиски мерила кои се дел од системот за мерење на резултатите, и тоа мерила на ниво на претпријатие, мерила на ниво на организациони единици и мерила кои се однесуваат индивидуално за секој вработен. Како што се зголемува хиерархиското ниво, така влијанието на мерилата на резултатите на ниво на цела организација се зголемува, а се намалува учеството на индивидуалните мерила. Обратно, кај вработените на пониски хиерархиски нивоа поголемо учество во наградувањето имаат нивните индивидуални мерила на резултатите. Свкупното наградување на вработените е поврзано со поставените стандарди и цели, а од исполнувањата на стандардите зависи и висината на наградувањето на вработените.

КОРИСТЕНА ЛИТЕРАТУРА

1. Aboody, A., Johnson, N. B. & Kasznik, R., 2010. Employee stock options and future firm performance: evidence from option repricing. *Journal of Accounting and Economics*, Том 50, pp. 74-92.
2. Ahn, H., 2001. Applying the balanced scorecard concept: An experience report. *Long Range Planning*, 34(4), pp. 441-461.
3. Atkinson, A. и др., 1997. New directions in management accounting research. *Journal of Management Accounting Research*, Том 9, pp. 79-108.
4. Baber, W., Daniel, P. & Roberts, A., 2002. Compensation to managers of charitable organizations: An empirical study of the role of accounting measures of program activities. *The Accounting Review*, 77(3), pp. 679-693.
5. Budde, J., 2007. Performance Measure congruity and the balanced scorecard. *Journal of Accounting Research*, Том 45, pp. 515-539.
6. Burney, L. L., Henle, C. A. & Widener, S. K., 2009. A path model examining the relations among strategic performance measurement system characteristics, organizational justice and extra- and in-role performance. *Accounting, Organizations and Society*, Том 34, pp. 305-321.
7. Chow, C., Haddad, K. & Williamson, J., 1997. Applying the balanced scorecard to small companies. *Management Accounting*, 79(2), pp. 21-27.
8. Demski, J. S. & Feltham, G. A., 1978. Economic incentives in budgetary control systems. *The Accounting Review*, 53(2), pp. 336-359.
9. Eccles, R., 1991. The performance measurement manifesto. *Harvard Business Review*, 69(1), pp. 131-137.
10. Epstein, M. & Manzoni, J., 1998. Implementing corporate strategy: From tableaux de bord to balanced scorecard. *European Management Journal*, 16(2), pp. 190-203.
11. Govindarajan, V. & Gupta, A. K., 1985. Linking control systems to business unit strategy: Impact on performance. *Accounting, Organizations and Society*, 10(1), pp. 51-66.
12. Imoisili, O. A., 1989. The role of budget data in the evaluation of managerial performance. *Accounting, Organizations and Society*, 14(4), pp. 325-335.
13. Ittner, C. D. & Larcker, D. F., 1997. Quality strategy, strategic control systems and organizational behaviour. *Accounting, Organizations and Society*, 22(3/4), pp. 293-314.

14. Ittner, C., Larcker, D. & Meyer, M., 2003. Subjectivity and the weighting of performance measures: Evidence from a balanced scorecard. *The Accounting Review*, 78(3), pp. 725-758.
15. Kaplan, R. & Norton, D., 1992. The balanced scorecard measures that drive performance. *Harvard Business Review*, 70(1), pp. 71-79.
16. Kaplan, R. & Norton, D. P., 1996. *The balanced scorecard: Translating strategy into action*. Boston(MA): Harvard Business School Press.
17. Lindawati, G., 2010. *Linking budgeting, evaluation and compensation systems with performance: an extended expectancy theory perspective*. Roma, Italy, н.а.
18. Malina, M. & Selto, F., 2001. Communicating and controlling strategy: An empirical study of the effectiveness of the balanced scorecard. *Journal of Management Accounting Research*, Том 13, pp. 47-89.
19. Matejka, M., Merchant, K. A. & Van der Stede, W. A., 2005. *Performance measure choice and target setting in loss-making firms*. н.м., н.а.
20. Merchant, K. A. & Van der Stede, W. A., 2007. *Management Control Systems: Performance Measurement, Evaluation and Incentives*. 2nd edition up. Harlow: Prentice Hall.
21. Moers, F., 2005. Discretion and bias in performance evaluation: The impact of diversity and subjectivity. *Accounting, Organizations and Society*, Том 30, pp. 67-80.
22. Murphy, K. J., 2001. Performance standards in incentive contracts. *Journal of Accounting and Economics*, Том 30, pp. 245-278.
23. Otley, D., 1999. Performance management: a framework for management control systems research. *Management Accounting Research*, Issue 10, pp. 363-382.
24. Rong, H., 2011. *Relevance of past performance measures in chief executive compensation*. Roma, Italy, н.а.
25. Smith, M., 2002. Gaming non-financial performance measures. *Journal of Management Accounting Research*, Том 14, pp. 119-133.
26. Sprinkle, G. B., 2003. Perspectives on experimental research in managerial accounting. *Accounting, Organizations and Society*, Том 28, pp. 287-318.

**Интегрирано
известување
за резултатите
од работењето**

7

7.1. ПРВИЧНИ АКТИВНОСТИ ЗА ВОВЕДУВАЊЕ ИНТЕГРИРАНО ИЗВЕСТУВАЊЕ НА ГЛОБАЛНО НИВО

На сметководството одамна му се припишува дека тоа претставува, покрај другото, еден информативен потсистем на општиот информатички систем. Сметководствените информации кои се производ на сметководствената методолошка постапка, пред сè, се од финансиски карактер. Менаџментот ги користи овие информации при донесувањето деловни одлуки. Меѓутоа, треба да се има предвид дека стратегиските и оперативните менаџерски активности се водени од нефинансиски цели (Weisenberger & Angelkort, 2011). Последниве децении сметководственото известување сè повеќе е предмет на дискусии како и каде да се обелоденат и нефинансиските информации. Комитетот за финансиски сметководствени стандарди при ААА, како и Советот при IFAC, се најавторитетните тела кои посветиле посебно внимание на прашањата во врска со обелоденувањето на нефинансиските мерила во финансиските извештаи. Во своите ставови по ова прашање во истражувањата кои се правени од бројни теоретичари и практичари се подвлекува дека известувањето поврзано со задоволството на купувачите, со квалитетот и останати резултати од нефинансиските мерила нема големо влијание врз инвеститорите кога тие носат одлуки врз основа на податоците од финансиските извештаи. Меѓутоа, предлозите од истражувачите се дека претпријатијата треба да го прават известувањето на доброволна основа (Maines, et al., 2002). Пред неколку години овие тела формираа Совет за меѓународно интегрирано известување (International Integrated Reporting Council – IIRC)¹ во кој претставници имаат големите корпорации, сметководствените регулаторни тела од академска област и др. Мисијата на Советот е да дејствува во насока на вклучување на нефинансиските мерила и останати податоци кои не се обелоденуваат во сегашните финансиски извештаи.

¹ IIRC е формиран во јули 2009 г. од страна на IFAC.

7.2.ИНТЕГРИРАН СИСТЕМ ЗА СМЕТКОВОДСТВЕНИ ИНФОРМАЦИИ ЗА ИНТЕРНО И ЕКСТЕРНО ИЗВЕСТУВАЊЕ

Во работењето на современите организации, кога станува збор за мерењето на резултатите од работењето, сè повеќе се става акцент на мерењето на резултатите остварени од нефинансиски цели. Ова самото по себе ја наметнува потребата од користење нефинансиски мерила и примена на современи концепти од областа на мерењето на резултатите. Користењето на овие нови концепти бара од организациите да се адаптираат и прилагодат на новите правила на работење и да воспостават соодветни процедури. Новите концепти ќе го унапредат сметководствениот информациски систем.

Во традиционалната сметководствена практика општопознато е дека информациите од финансиското сметководство, пред сè, се користат за екстерно известување, а информациите од сметководството на менаџментот за интерно известување. Современата сметководствена практика почнува да не прави јасна граница помеѓу интерното и екстерното известување од едноставна причина што во процесот на донесување деловни одлуки инвеститорите и останатите стејкхолдери сè повеќе имаат потреба од нефинансиски информации и информации од концептите за мерење на резултатите.

Финансиското известување има институционален легитимитет како резултат на бројни фактори кои вклучуваат стандарди за мерење, вреднување, известување и ревидирање; ефективни извршни механизми како што се: судови за обесштетување од измами во финансиските извештаи, софистицирани интерни контроли и системи за мерење на резултатите; како и информациски технологии кои овозможуваат брзо собирање и обработка на податоци. Меѓутоа, финансиското известување има и недостатоци кои се однесуваат на неговата комплексност и отежнатото разбирање на информациите од корисниците на финансиските извештаи, освен за оние кои се сметководствено обучени. Информациите од финансиските извештаи стануваат нерелевантни, задоцнети и застарени информации. Овие информации се неадекватни за минимизирање на ризиците што ги

преземаат организациите при креирањето вредност за стејкхолдерите (Eccles & Saltzman, 2011). Исто така, не може со сигурност да се каже дека финансиските извештаи даваат вистинит и објективен приказ на состојбата во организациите бидејќи финансиските извештаи не содржат информации за нефинансиските резултати кои можат да помогнат за комплетирање на долгорочната финансиска слика на организациите. За информирање на екстерните корисници за вистинската слика, организациите почнуваат на доброволна основа да обелоденуваат и нефинансиски информации. Меѓутоа, првиот проблем на кој наидуваат е поврзан со непостоење стандарди како кај финансиското известување. Но, и покрај ова, и покрај субјективноста на некои од нефинансиските информации, инвеститорите вршат притисок за нивно обелоденување од страна на организациите заедно со финансиските извештаи со цел да се комплетира сликата за организацијата.

На организациите им стојат на располагање две можности: прво, евиденцијата која се користи за финансиско сметководство и известување да се користи и за сметководството на менаџментот и мерењето на резултатите, и второ, примена на посебен систем на евиденција, „други книги“, кои се користат за потребите на сметководството на менаџментот. Во првиот случај, односно примената на интегриран систем за генерирање информации и за финансиското и за сметководството на менаџментот, дополнителна предност претставува тоа што информациите од сметководството на менаџментот се добиваат по релативно ниски инкрементални трошоци, како и можноста сите останати стејкхолдери да добијат само една верзија на информации, „само една вистина“ за резултатите на организацијата. Вториот случај е поврзан со дополнителни трошоци за одржување и водење посебен информативен систем за генерирање податоци за потребите на сметководството на менаџментот, а предноста е во големата флексибилност при носење одлуки за искористување на финансиските и останатите ресурси од случај до случај, одделно за секоја ситуација (Weisenberger & Angelkort, 2011).

Системите на сметководството на менаџментот се дефинираат како оние делови од формалниот информативен систем кои се користат од страна на организациите за да влијаат на однесувањето на менаџментот што води кон одржување и исполнување на целите (Horngren, et al., 2002). При развивањето систем на сметководство на менаџментот концепциски се поаѓа од две меѓузависни димензии: колку детално и колку често се

генерираат извештаи. Ваквиот пристап е заснован на фактот што менаџерите во некои организации имаат повеќе корист од сметководствени информации кои се детални и често генерирани, додека, пак, во други организации имаат тенденција да бидат збирни, со помалку детали и поретко да се генерираат (Bouwens & Abernethy, 2000; Davila, 2000). Сметководството на менаџментот применува финансиски информации во системите за планирање и стандардни трошоци и нефинансиски информации, пред сè, за квалитетот на производите, за задоволството на купувачите, оперативната ефикасност итн. Според Gerdin (2005), системите за информирање на сметководството на менаџментот се класифицирани во три групи: елементарни (сите видови сметководствени информации се агрегатни и ретко се генерираат), системи од поширок опсег (планираните и оперативните информации се детални и често се генерираат во вид на извештаи) и традиционални (детални извештаи за плановите и трошоците на производите и/или услугите кои често се генерираат/изготвуваат). Првиот систем спореден со останатите два е најнизок, сметководствените информации не се детални и поретко се генерираат, па поради ова и се нарекува елементарен. Вториот и третиот систем имаат заеднички деноминатор на софистициран плански систем кој генерира информации кои се детални и чести. Но, во однос на финансиските и нефинансиските информации, овие два система значително се разликуваат. Системите на сметководството на менаџментот во втората група се карактеризираат со често генерирање детални нефинансиски информации, додека, пак, финансиските информации стануваат споредни информации. Поради тоа, оваа група системи има сличности со таканаречените системи на сметководството на менаџментот од поширок обем (Bouwens & Abernethy, 2000; Mia & Chenhall, 1994), од каде што доаѓа и името на оваа група. Третата група системи на сметководството на менаџментот има речиси спротивен профил од претходната група. Тоа значи дека има добро развиен систем на финансиски информации, но многу помалку се потпира и опфаќа нефинансиски информации. Поради тоа, овој систем има многу сличности со традиционалните сметководствени системи (системи на сметководството на менаџментот со потесен опсег) бидејќи се лимитирани на обезбедување само финансиски информации (Bouwens & Abernethy, 2000; Gul & Chia, 1994; Mia & Chenhall, 1994), поради што и се нарекуваат традиционални.

Во време на глобализација на економијата, мултинационалните претпријатија се соочуваат со сличен проблем околу интегрирањето на информациските системи за целите на финансиското известување поради тоа што сметководствената регулатива во земјата во која дејствува претпријатието-матица се разликува со регулативата во која дејствуваат подружниците. Во последно време, овие разлики се минимизираат поради сè поголемото прилагодување кон Меѓународните стандарди за финансиско известување. Сепак, одредени фискални разлики или национални специфичности остануваат да се регулираат со националната сметководствена регулатива. Разлики постојат и поради примена на постара верзија на МСФИ поради ненавремено ажурирање на преводите.

Во услови на интегриран сметководствен систем, мерењето на резултатите, плановите и контролите ќе се спроведуваат и базираат на информациите од финансиското сметководство базирано на МСФИ, што значи нема потреба од дополнителни трошоци за формирање и одржување посебна база на податоци во „двојно сметководство“ или „трети книги“. Во овој случај финансиските мерила на резултатите, како што се стапката на рентабилност или резидуалната добивка, се усогласени со мерилата базирани на МСФИ. Што е многу значајно, сметководството на менаџментот станува помалку подложно на грешки и поверодостојно бидејќи податоците што ги црпи од финансиското сметководство подлежат на строги законски правила и прописи (Wagenhofer, 2006). Во настојувањата за изградба на интегрирано известување во прилог се и поизразените барања на новите и ревидирани МСФИ кои треба да бидат така прилагодени што ќе можат да се користат и за интерно сметководство и за интерни контроли (Ewert & Wagenhofer, 2007).

Од претходно изнесеното може да се заклучи дека МСФИ имаат етаблирана и јасна употреба во финансиското известување, со настојување да бидат прилагодени за изградба на интегриран систем на информации, а со тоа и обелоденување на финансиски и на нефинансиски информации во годишниот сет финансиски извештаи. Идејата за интегрирано известување, каде што класичните финансиски извештаи ќе претставуваат само еден дел од интегрираниот извештај е во самиот зародиш. Во последниве години, со оформувањето на Советот за меѓународно интегрирано известување, се поставени

основите на концептите за интегрирано известување. Интензитетот на активностите на Советот е забележлив во сите форми на дејствување.

7.3. ПОТРЕБА ОД ИНТЕГРИРАНО ИЗВЕСТУВАЊЕ

Во современите приоди на мерење на резултатите се има предвид фактот дека финансиските информации сами по себе не се единствениот показател за вистинските резултати на организациите, туку дека подеднакво важни, а можеби и повеќе се нефинансиските информации кои претставуваат веродостоен показател за сегашните и идните резултати на организациите. Не без причина клучните стејкхолдери континуирано испраќаат силни пораки до врвниот менаџмент, сметководителите, вработените во финансии и одборите на директори дека нивните нефинансиски информации за нив се од исто толку големо значење како и финансиските, па оттука и инсистирањето тие да бидат обелоденети и презентирани во годишниот сет сметки.

Поимот „интегрирано известување“² подразбира вклучување финансиски и нефинансиски извештаи во „еден извештај“ (Eccles & Saltzman, 2011) со различно ниво на интеграција. Со ваквото известување се овозможува да се надмине јазот помеѓу информациите што сега се обелоденуваат од страна на организациите и информациите кои им се потребни на инвеститорите и другите стејкхолдери за оценување на вредноста на организациите на пазарите на капитал. Од интегрираното известување се добиваат информации не само за краткорочни резултати на организациите туку и информации со кои ќе им се овозможи да формираат јасна слика за нивните долгорочни резултати.

Организациите кои веќе го имаат започнато применувањето на интегрираното известување, уште на самиот почеток од имплементирањето имаат забележано бројни

² Првиот документ за практикување интегрирано известување е објавен на 25 јануари 2011 година на прес-конференција одржана на Берзата за хартии од вредност во Јоханесбург, што било оценето како своевиден преседан бидејќи само неколку од 30-те најдобри берзи на хартии од вредност давале некои насоки и барале од организациите да објавуваат и извештаи со нефинансиски информации.

подобрувања во своите деловни процеси, подобра комуникација со акционерите и останатите стејкхолдери. Јужноафриканската Република е единствената земја во која интегрираното известување е задолжително. Во последно време повеќе земји од Европа, во кои спаѓаат Данска, Норвешка, Шведска, Франција и др. почнуваат да ги вклучуваат нефинансиските информации во годишните финансиски извештаи што подразбира дека интегрираното известување почнува да наоѓа и практична примена. Како примери на организации кои имаат започнато пилот-програма за интегрирано известување може да ги подвлечеме Southwest Airlines, American Electric Power и United Technologies Corporation во САД, Philips во Холандија, BASF во Германија, Novo Nordisk во Данска и Natura од Бразил. Организациите кои се вклучени во пилот-програмата за интегрирано известување се во различни фази од имплементирањето на интегрираното известување. Некои од нив веќе имаат изготвено интегрирани извештаи кои ги немаат јавно публикувано, туку им служат само за интерни потреби со цел да го тестираат системот и процесите. Други организации, пак, ги комбинираат финансиските и нефинансиските информации како прв чекор кон пристапување кон интегрирано известување. Меѓутоа, има и организации кои ги имаат инкорпорирано концептите и принципите на интегрираното известување во своите годишни сметки (според IIRC).

Со интегрираното известување се унапредува корпоративното известување. Тоа претставува поддршка за деловното работење на организациите и им помага на инвеститорите при носењето одлуки. Обелоденувањето релевантни информации од финансиски и нефинансиски карактер од страна на организациите им помага на инвеститорите и останатите стејкхолдери подобро да ги согледаат одлуките што ги носи менаџментот на организациите, а се однесуваат на нивниот долгорочен развој. Недоволното обелоденување релевантни информации за факторите на ризик и други стратешки информации во годишните извештаи ги става под сомнеж информациите до инвеститорите. Поточно, постои одреден јаз во информациите што ги обелоденуваат организациите и оние информации што им се потребни на инвеститорите и останатите стејкхолдери. Таков е примерот со информации за тоа како организациите одговараат на брзорастечките промени во окружувањето или, пак, балансирањето на краткорочните и долгорочните интереси на менаџерите и сл.

Интегрираното известување подразбира инкорпорирање и на материјалните и на нематеријалните вредности на организациите, кои сега се целосно вклучени во финансиските извештаи и имаат влијание врз финансиските резултати на организациите. Со интегрираното известување се опфатени и економските придонеси од нефинансиски фактори како што се трошоци за окружување, социјални трошоци, користи од производи и услуги, репутација, позиционирање на пазарот, таленти, вештини и унапредување на вработените.

Во рамката на интегрираното известување се вклучени насоки за меѓусебната поврзаност на информациите што треба да се обелоденат. Интегрираното известување овозможува да се прави поширока анализа за работењето на организациите отколку традиционалното известување. Со интегрираното известување се информира како ангажираниот капитал влијае врз тековните и предвидените мерила на резултатите и идните можности на организациите кои би биле основа за дефинирање на идните стратегиски цели. Интегрираното известување ги интегрира во еден извештај изворите на капитал, финансиските и нефинансиските информации, ризиците, стратегиите и мерилата на резултатите, информации за работењето и наградувањето на менаџментот и одборите на директори, окружувањето во кое работат менаџерите, можностите и ризиците со кои се соочуваат организациите, како и минатите, сегашните и очекуваните идни активности и резултати на организациите (Anon., 2012). Со вклучувањето на сите овие информации, интегрираното известување придонесува за поврзување на резултатите од работењето на организациите со сите значајни интерни и екстерни фактори кои придонесуваат за развој на организациите на долг рок.

6.4.КОРИСТИ ОД ИНТЕГРИРАНОТО ИЗВЕСТУВАЊЕ

Производ на интегрираното известување во организациите претставува извештајот за работењето во кој се вклучени и финансиски и нефинансиски информации. Во интегрираното известување се сумирани информации за финансиските и нефинансиските

резултати на едно место, како и односите помеѓу финансиските и нефинансиските мерила на резултатите. Во литературата се подвлекува дека вакви извештаи за работењето не можат да се најдат во практиката дури и во најсовремените организации кои го применуваат интегрираното известување.

Во литературата посветена на интегрираното известување се диференцирани бројни корисности кои се групирани во три групи, како: интерни користи, користи поврзани со екстерните пазари и управување на регулаторниот ризик (Eccles & Saltzman, 2011). *Интерната* корисност се однесува на подобрување на алокацијата на интерните ресурси, поголема обврзаност кон акционерите и другите стејкхолдери и овозможување понизок репутациски ризик. Корисноста од *екстерните пазари* подразбира задоволување на потребите на главните инвеститори кои бараат нефинансиски информации преку прикажување индекси за одржливост и уверување дека нефинансиските информации се точно прикажани. Корисноста за успешно *управување со регулаторниот ризик* се огледа во информациите кои се однесуваат на барањата на берзите на хартии од вредност и сл.

Сепак, организациите кои го имплементираат интегрираното известување основната цел и корисност ја поврзуваат со можноста што ова известување ја обезбедува за носење релевантни одлуки од страна на стејкхолдерите.

Системот на интегрирано известување е на самиот почеток на развој. Тоа е една од причините поради коишто организациите кои почнуваат да го имплементираат интегрираното известување се соочуваат со бројни проблеми. Посебен проблем претставува сè уште неизградената глобално прифатлива рамка на интегрирано известување. Тесно поврзано со ова е и непостоењето на глобално прифатлив пакетстандарди за мерење и известување на нефинансиските информации.

Корисниците, пак, на интегрираните извештаи се соочуваат со ограничувања кои ја лимитираат вредноста на интегрираното известување поради неизградена рамка и стандарди за нефинансиски информации. Ограничувачки фактор претставува и веродостојноста на нефинансиските информации и уверувањето за нивната релевантност, имајќи предвид дека не подлежат на ревизија, како што подлежат финансиските извештаи.

Некои од овие лимитирачки фактори со текот на развој и изградба на рамка за интегрирано известување ќе се надминуваат, а организациите ќе почнат да го применуваат интегрираното известување како редовна практика.

6.5. ПРЕДУСЛОВИ НЕОПХОДНИ ЗА УСПЕШНО РАЗВИВАЊЕ НА ИНТЕГРИРАНО ИЗВЕСТУВАЊЕ

Процесот на интегрирано известување претставува фундаментално менување во традиционалните информации презентирани во финансиските извештаи во кое сметководителите ќе ја имаат круцијалната улога на „мерачи“ и „уверители“ на сите финансиски и нефинансиски информации. Сметководителите ширум светот се преокупирани со осовременување на системите за мерење на резултатите во кои ќе бидат вклучени финансиски и нефинансиски мерила. Наједноставни решенија гледаат во развивање интегрирани извештаи кои точно и веродостојно ќе ги презентираат резултатите од работењето.

Во еволуцијата на интегрираното известување се наидува на проблеми поврзани со дефинирање на финансиските и нефинансиските мерила и нивната концизна поврзаност во интегриран извештај (Watson & Monterio, 2011). Така, на пример, непостоењето јасно воспоставена релација помеѓу нефинансиските и финансиските информации и резултати се смета дека претставува основен недостаток во интегрираното известување. Овој недостаток станува сè позначаен на глобално ниво за развивање интегрирано известување. Сметководителите имаат посебна улога во едукацијата на сите стејкхолдери за значењето на поврзаноста помеѓу финансиските и нефинансиските информации. Сметководствената професија се јавува во повеќе улоги, и како изготвувачи и како ревизори на интегрираното известување, но и како интерни или екстерни советници за тоа како да се користат нефинансиските и финансиските информации за резултатите при носењето деловни одлуки.

На интегрираното известување како недостаток му се припишува непостоењето поврзаност помеѓу веродостојноста и пазарниот кредибилитет. Веродостојноста е клучна и потврдена карактеристика на финансиското известување, пред сè, поради постоењето меѓународни сметководствени стандарди и меѓународни стандарди за финансиско известување, професионални тела на сметководители и постоење јасен надзор од страна на регулаторните тела. Токму ова ги прави финансиските информации да бидат веродостојни и да имаат кредибилитет на пазарот како показатели, мерила и индикатори на резултатите. Бидејќи обелоденувањето на нефинансиските информации е во зародиш, сосема е разбирливо што не постои унифицирана глобална рамка за обелоденување на нефинансиските информации, ниту пак, глобална рамка според која ќе се мерат нефинансиските податоци и меѓународни стандарди кои би го дефинирале тоа. Денес постојат многу различни концепти во кои се предлагаат различни начини на опфаќање и мерење и на финансиски и на нефинансиски мерила и податоци (кои беа прикажани во Глава 4). Сите од нив имаат предности и недостатоци. Ова, пак, го комплицира градењето соодветна рамка за мерење на резултатите со која ќе се овозможи презентирање на финансиски и нефинансиски информации спремни за нивно обелоденување во интегрираните извештаи. Непостоењето меѓународни стандарди за мерење и различните концепти ја намалуваат или целосно ја оневозможуваат споредливоста на информациите од интегрираното известување.

Посебен аспект кој треба да се има предвид, а кој е заеднички за финансиското известување и ревизијата и на кој треба да се посвети значително внимание во интегрираното известување е материјалноста. Како што беше примерот со веродостојноста и кредибилитетот на информациите во финансиското сметководство, така и материјалноста претставува добро разработен и разбран концепт за тоа што е материјално во финансиските резултати. Кога се работи, пак, за нефинансиските информации, организациите не се расположени, а и не е корисно да ги обелоденат сите нефинансиски информации. Тоа значи дека организациите однапред треба да одредат што е материјално од нив за да се вклучат во интегрираното известување.

Од сметководствен аспект, многу значајна за интегрираното известување е подготвеноста на сметководителите да бидат дел од него. Сметководителите се јавуваат во повеќе улоги,

како раководители по финансии, контролори, ревизори или само сметководители. Неопходно е во процесот на воведување интегрирано известување тие да ги продлабочат своите познавања за оперативните активности во своите организации и окружувањето со цел да стекнат и продлабочени познавања за нефинансиските информации што треба да ги обелоденат во интегрираните извештаи (Watson & Monterio, 2011).

6.6.ИНТЕГРИРАНО ИЗВЕСТУВАЊЕ ВО РЕПУБЛИКА МАКЕДОНИЈА

Во услови кога македонската економија сè уште ги чувствува повеќегодишните последици од глобалната економска и финансиска криза и кога имплементирањето систем за мерење резултати може да се сретне само во организациите во кои доминира странски капитал, сè уште е рано да се зборува за интегрирано известување, кое претставува тековен проект на светско ниво и во кој, како што напоменавме, се вклучени мал број организации. Иако во спроведеното истражување 56% од организациите одговориле дека во своите годишни извештаи вклучуваат информации од системот за мерење на резултатите, тие информации главно се однесуваат на резултатите на основните финансиски мерила пресметани од финансиските извештаи кои се задолжителни за објавување. Понатаму, повеќето од организациите (65%) одговориле дека не обелоденуваат информации во врска со своите контролни активности кои се однесуваат на отстапувања од плановите, поставените цели, презементие корективни или превентивни активности итн. Дури и во делот дали во финансиските извештаи обелоденуваат информации поврзани со наградувањето на менаџментот, барање кое е задолжително според Законот за трговски друштва (член 384, став 7), само 39% одговориле дека ги обелоденуваат ваквите информации. Во вој дел воопшто не се вклучени информации за поставувањето и практикувањето на системот на наградување на сите вработени.

Од изнесеното може да се забележи дека организациите во Република Македонија едвај ги задоволуваат законските барања за финансиско известување. Во вакви околности не можеме да зборуваме за обелоденување нефинансиски информации од кои би се

согледало целокупното работење на организациите и стејкхолдерите би имале целосни и релевантни информации за носење на своите одлуки. Уште повеќе, доколку стане збор за интегрирано известување, според IFAC, во последниве две години дефинирано како вклучување на нефинансиски информации за одржливост, окружување и управување, покрај финансиските информации, не може да се каже дека се применува во Република Македонија освен во делот за окружување кое, исто така, е дефинирано и се бара во Законот за трговски друштва.

Имајќи ја предвид значајноста на интегрираното известување и вклучувањето и на финансиски и на нефинансиски информации во него, фокусот на организациите во иднина треба да биде ставен токму на продуцирање интегриран годишен извештај, од кој, на крајот, сепак, најголема корист ќе имаат самите организации поради индиректните бенефити што би ги добивале од сите стејкхолдери како резултат на нивното комплетно и релевантно информирање.

РЕЗИМЕ

Последнава деценија идејата за интегрираното известување е на првите страници во научните и стручните списанија од областа на сметководството. Сметководствената професија ја актуализира потребата од формирање глобално прифатлива рамка за интегрирано известување. Целиот концепт на интегрирано известување е во самиот зародиш, а се применува на доброволна основа во организации кои доброволно се вклучени во проектот за развивање на интегрирано известување. Со сигурност може да се тврди дека тој има претензии да прерасне во задолжителен концепт за организациите кои котираат на берзите за хартии од вредност. Суштината на интегрираното известување е во вклучувањето нефинансиски информации, покрај финансиските, во пакетот на годишниот извештај. Системот претставува целосно известување во врска со финансиското и оперативното работење на организациите. Така им се овозможува целосно информирање на стејкхолдерите за можат да донесуваат релевантни одлуки врз основа на релевантни информации.

КОРИСТЕНА ЛИТЕРАТУРА

1. Anon., 2012. *www.theiirc.org*. [Мрежен] [Пристапено на 2013].
2. Bouwens, J. & Abernethy, M. A., 2000. The consequences of customization on management accounting design. *Accounting, Organizations and Society*, Том 25, pp. 221-241.
3. Davila, T., 2000. An empirical study on the drivers of management control systems' design in new product development. *Accounting, Organizations and Society*, Том 25, pp. 383-409.
4. Eccles, R. G. & Saltzman, D., 2011. Achieving sustainability through integrated reporting. *Stanford Social Innovation Review*, Issue Summer, pp. 55-61.
5. Ewert, R. & Wagenhofer, A., 2007. Management accounting theory and practice in German-speaking countries. *Handbook of Management Accounting Research*, Том 2, pp. 1035-1069.
6. Gerdin, J., 2005. Management accounting system design in manufacturing departments: an empirical investigation using a multiple contingencies approach. *Accounting, Organizations and Society*, Том 30, pp. 99-126.
7. Gul, F. A. & Chia, Y. M., 1994. The effects of management accounting systems, perceived environmental uncertainty and decentralization on managerial performance: a test of three-way interaction. *Accounting, Organizations and Society*, Том 19, pp. 413-426.
8. Horngren, C. T., Bhimani, A., Datar, S. M. & Foster, G., 2002. *Management and Cost Accounting*. н.м.:Pearson Education.
9. Ittner, C., Larcker, D. & Rajan, M., 1997. The choice of performance measures in annual bonus contracts. *The Accounting Review*, 72(2), pp. 231-255.
10. Krzus, M. P., 2011. Integrated reporting: if not now, when?. *IRZ*, Issue June, pp. 271-276.
11. Maines, L. и др., 2002. Recommendations on disclosure of nonfinancial performance measures. *Accounting Horizons*, 16(4), pp. 353-362.

12. Mia, L. & Chenhall, R. H., 1994. The usefulness of management accounting systems, functional differentiation and managerial effectiveness. *Accounting, Organizations and Society*, Том 19, pp. 1-13.
13. Wagenhofer, A., 2006. Management Accounting research in German-speaking countries. *Journal of Management Accounting Research*, Том 18, pp. 1-19.
14. Watson, L. A. & Monterio, B. J., 2011. The next stage in the evolution of business reporting - the journey towards an interlinked, integrated report. *The Chartered Accountant*, Issue July, pp. 75-78.
15. Weisenberger, B. E. & Angelkort, H., 2011. Integration of financial and management accounting systems: The mediating influence of a consistent financial language on controllership effectiveness. *Management Accounting Research*, Том 22, pp. 160-180.

**Развивање, оценување и
ревидирање на интегриран
систем за мерење на
резултатите – со практична
примена во организации во
Република Македонија**

8

8.1. СЕЛЕКТИРАЊЕ МЕРИЛА ЗА МЕРЕЊЕ НА РЕЗУЛТАТИТЕ ОД РАБОТЕЊЕТО

Организацијата и организационите единици во рамките на својот стратески развој има потреба од единствен сет на мерила на резултатите. Ова значи дека треба да постојат сличности во мерилата и за организационите единици. Од знаењето како да се променат мерилата и како да се изберат подобри мерила зависи способноста на организациите да се прилагодат на иднината (Dixon, et al., 1990, p. 139).

Познато е дека во организациите се применуваат премногу мерила кои не се соодветно избрани, (т.е. не поттикнуваат остварување подобри резултати), несоодветно дефинирани (погодни за манипулација), несоодветно измерени и пресметани (погрешно собрани информации и погрешно направена анализа), како и несоодветно применети (собрани и пресметани, но не и интегрирани со стратегијата, целите и одлучувањето на организациите) (Pedersen & Sudzina, 2012; Ittner & Larcker, 2001; Meyer, 2002).

Селектирањето на мерилата во секоја организација треба да претставува најзначајната алка на која, понатаму, се темели целиот систем за мерење на резултатите. Според Meyer (2002, pp. 101-104), постојат четири чекори на селектирање на најсоодветните мерила за мерење на резултатите од работењето. **Првиот чекор** претставува иницијално селектирање мерила во контекст на бизнис-моделот или стратегијата на претпријатието. Во **вториот чекор** се врши балансирањето помеѓу општите мерила кои се применуваат на ниво на целото претпријатие и ја презентираат сликата за целото претпријатие и специфичните мерила кои се однесуваат на секојдневните активности на одделни деловни процеси и функции. Општите мерила потекнуваат од врвот на претпријатието и се насочени надолу до најдеталните активности, додека специфичните мерила потекнуваат од најниското ниво и треба да бидат сумирани на врвот на претпријатието. Во **третиот чекор** се врши вреднување на мерилата преку статистичко тестирање на деловниот модел за да се идентификуваат нефинансиските мерила кои фактички ги предвидуваат финансиските резултати. Статистичките тестови во овој случај се значајни за

претпријатија кои не се многу диверзифицирани (до 30-40 деловни единици) или претпријатија со хомогени деловни единици. Диверзифицираните претпријатија и претпријатијата со различни деловни единици многу потешко можат да ги предвидат нефинансиските мерила од кои се детерминираат идните финансиски резултати на организацијата. Последниот, **четвртиот чекор** претставува селектирање најсоодветни мерила со однапред дадени претпоставки дека мерилата се менуваат. Мерилата се менуваат како резултат на неизвесноста бидејќи одредени промени во иднина, кои не може секогаш да се предвидат, може значајно да влијаат врз мерилата кои влијаат на финансиските резултати во иднина, како и поради тоа што мерилата со текот на времето може да станат предмет на нагодување на резултатите.

Определувањето на концептот на мерење на резултатите во организацијата зависи од природата на организацијата и од целта на мерењето на резултатите. Препорачливо е наместо да се направи избор на готово („off the shelf“) решение, многу подобро е прво да се разберат фундаментите на мерењето на резултатите, а потоа да се избере идеален пакет за мерење на резултатите, кој може да вклучува различни методологии за мерење, со цел да се реализираат поставените цели со мерењето на резултатите (Parker, 2000).

Во литературата се наведуваат четири вида мерила кои се поврзуваат во системите за мерење на резултатите (Parker, 2000):

1. Мерила на резултатот (задоцнети – lagging),
2. Мерила на постапките (дејствијата) (водечки – leading),
3. Мерила на инпутот (задоцнети) и
4. Мерила за дијагноза (задоцнети или водечки).

Мерилата на резултатите, како што кажува и нивното име, го мерат резултатот (исходот) од нешто или како што се вели поинаку, тие ги влечат настаните кои водат до крајниот резултат. Мерилата на постапките (или „причинители на резултатите“) се дизајнирани да ги мерат активностите што водат до посакуваните резултати. Мерилата на инпутот, повторно како што кажува нивниот назив, го мерат инпутот во процесите, на пример, потрошениот директен труд во некоја активност и сл. Тие се корисни во процесот на контролата, но нивната главна корисност е во мерењето на резултатите кога тие се

споредуваат со крајниот резултат за да се измери ефикасноста и/или продуктивноста. Мерилата за дијагноза овозможуваат да се види зошто мерилата на резултатите или постапките се на нивото на коешто се поставени. Тие ги мерат компонентите од мерилата за крајните резултати и постапките. Во сите случаи, поради потребата од јасно дефинирање што се е опфатено со мерилата, системите за мерење на резултатите мора да содржат лесно разбирливи дефинирања на секое мерило (Parker, 2000).

Треба да се одбележи дека при применување на различните мерила, што ги подвлековме, треба да се опишат главните работни процеси. Процесите претставуваат средство преку коешто се остваруваат крајните резултати и најчесто тие се комплексни, поради тоа што вклучуваат спектар на составни делови, од главни и најважни при произведување производ или нудење услуга, па сè до несуштинските процеси како што се исполнување на регулативата за безбедност, заштита на околината итн., а кои, се разбира, треба да бидат дел од системите за мерење на резултатите (Parker, 2000).

Откако ќе бидат селектирани неопходните мерила кои треба да бидат дел од одреден систем за мерење на резултатите, потребно е да се утврди дали се остварени посакуваните резултати. За оваа цел системите за мерење на резултатите треба да имаат поставени цели и да го мерат прогресот до нивното остварување. Целата идеја околу поставувањето цели би била многу едноставна доколку тие цели можат да се изразат во бројки, што понекогаш не е едноставно. Исто така, целите треба да бидат реални и остварливи за да бидат мотивирачки за оние што треба да ги остварат (Parker, 2000).

Мерилата кои се дел од еден систем за мерење на резултатите треба да произлезат од анализата на работните процеси и поставените цели. Доколку се познати целите што треба да бидат остварени и може да се идентификува (измери) кога тие цели се остварени, тогаш можат да се идентификуваат и мерилата на прогресот до крајните резултати. Преку мерилата за прогрес, поединците во организацијата ги остваруваат целите на нивото на коешто работат и придонесуваат за остварување на вкупните цели на ниво на организацијата (Parker, 2000).

Секогаш треба да се има предвид дека при селектирањето одреден пакет мерила вклучени во системите за мерење на резултатите не постои еден универзален пакет мерила, или како што се вели, не постои еден лек против сите болести. Затоа, менаџментот треба да изврши сеопфатна анализа на различните мерила за да го дизајнираат системот за мерење на резултатите кој е специфичен за нивната организација и кој ќе обезбеди исполнување на поставените цели (Parker, 2000).

Според Паркер (Parker, 2000), ефективен систем за мерење на резултатите е оној кој ги содржи следните квалитативни карактеристики:

- Ги одразува резултатите, а не активностите користени за да се остварат резултатите;
- Да содржи нормализирани мерила кои може да се применуваат во бенџмаркингот;
- Да биде практичен и лесно разбирлив за сите;
- Да обезбедува континуирано самооценување;
- Да користи веродостојни и силни мерила;
- Да обезбедува корисност која ги надминува трошоците и
- Да ги поседува сите мерила.

Првиот чекор при креирање успешен систем за мерење на резултатите, како што повеќе пати подвлековме, е изборот на вистинските мерила. За да имаат корист од мерењето на резултатите, претпријатијата треба да изберат систем за мерење на резултатите во согласност со својот бизнис-план и стратегија, со претходна анализа на трошоците-бенефитите.

Познато е дека примената на систем за мерење на резултатите повлекува значајни трошоци за кои претпријатијата најчесто очекуваат дека ќе бидат надоместени. Притоа, треба да бидат свесни дека на краток рок системите за мерење на резултатите ќе остваруваат повисоки трошоци во однос на бенефитите. Поради тоа, при креирањето систем за мерење на резултатите на почеток треба да се вклучат само одреден број мерила со цел да се избегнат непотребни дополнителни трошоци. Значи, при изборот на одреден систем за мерење на резултатите, претпријатијата треба да ги идентификуваат клучните

мерила за секојдневните операции, како и мерилата кои се од најголема важност за нивните процеси.

Според Simons (2000), мерилата на резултатите треба да бидат соодветни со целите за резултатите со цел да се обезбеди нивното остварување. Во процесот на избирање соодветни мерила за остварување на целните резултати, мерилата треба да бидат тестирани за тоа дали се усогласени со стратегијата на организациите, дали може ефективно да бидат измерени, како и тоа дали мерилата се поврзани со креирање вредност? Познато е, исто така, дека различни пакети мерила ги оценуваат резултатите со различни варијабли и од различни аспекти, меѓутоа сите тие треба да им овозможат на вработените да ја имплицираат стратегијата на организациите.

Кога се дизајнираат мерила на резултатите, треба да се има предвид дека задоцнетите мерила (излезни мерила) се тие кои потврдуваат дека е креирана економска вредност. Водечките мерила (инпут, причинители на резултати), пак, се неопходни за вклучување во системот за мерење на резултатите само доколку се во согласност со причинско-последичните односи.

При имплементирањето на системите за мерење на резултатите, особено при внесување промени, постои индивидуален и организациски отпор од вработените кои се чувствуваат загрозувани и уплашени дека новиот систем ќе открие бројни непрофитабилни активности или производи или дури и лошо менаџирање. За да биде прифатен секој нов пристап, мора да се има јасно дефинирана деловна цел поврзана со операциите во рамките на организацијата (на пример, да се подобрат одредени процеси, подобро да се менаџира одредена активност). Кога вработените ќе ги поддржат новините, нормално е да се добие поддршката и од врвниот менаџмент, како и од мултифункционални тимови. Препорачливо е постепено вклучување нови мерила уште пред да се дефинира стратегијата за да се успее во примената на системот за мерење на резултатите. Доколку стратегијата на организациите е дефинирана пред примената на кое било мерило на резултатите, тие мерила може да помогнат за подобрување на стратегијата и дефинирање промени на стратегијата коишто треба да бидат разгледани.

За ефективно мерење на резултатите, мерилата на резултатите треба да имаат одредени заеднички карактеристики и кога организациите користат различни пакети мерила на резултатите, тие треба (Abdel-Maksoud & Abdel-Kader, 2007; Maskell, 1992):

- Да бидат директно поврзани со стратегијата;
- Да применуваат техники на нефинансиски резултати;
- Да се разликуваат за различни локациите;
- Да се менуваат со текот на времето, како што на организациите им се потребни промени;
- Да обезбедуваат брза повратна спрега до менаџерите;
- Да настојуваат да има подобрување, а не само набљудување.

При дизајнирањето и селектирањето систем за мерење на резултатите, организациите треба да антиципираат дека мерилата ќе се менуваат и дека треба перманентно да се преиспитуваат (Meuer, 2002) креирајќи различен микс на мерила, редефинирајќи ги постојните или поставувајќи нови оперативни таргети.

Преку развивање избалансиран пакет од мерила, системите за мерење на резултатите стимулираат правилно однесување (односно, однесување кое води кон подобри резултати) кое им овозможува на организациите да ги остварат поставените цели и да постигнат одржлива конкурентска предност. Мерилата на резултатите што ќе ги избере едно претпријатие треба да ги поседуваат следните карактеристики (Meuer, 2002, p. 6):

- **Економични.** Треба да бидат избрани само неколку мерила за мерење и следење на резултатите, на пример, три финансиски и три нефинансиски мерила. Овој лимит би бил надминат и информациите би можеле фактички да станат безначајни ако се применуваат многу повеќе мерила.
- **Способни за предвидување.** Нефинансиските мерила треба да ги предвидат последователните финансиски резултати.
- **Проникливи.** Мерилата треба да проникнат во организацијата – истите мерила да се применуваат на сите нивоа во компанијата. Ваквите мерила имаат три предности пред останатите: можат да се сумираат од најниските до највисоките нивоа во

компаниите, што овозможува вработените да ја согледаат поврзаноста на своите резултати со резултатите од организацијата во целина; можат да бидат расчленети што им овозможува на менаџерите да ја осознаат суштината на тие мерила и можат да се споредуваат хоризонтално помеѓу различни организациски единици што го олеснува подобрувањето и оценувањето на резултатите.

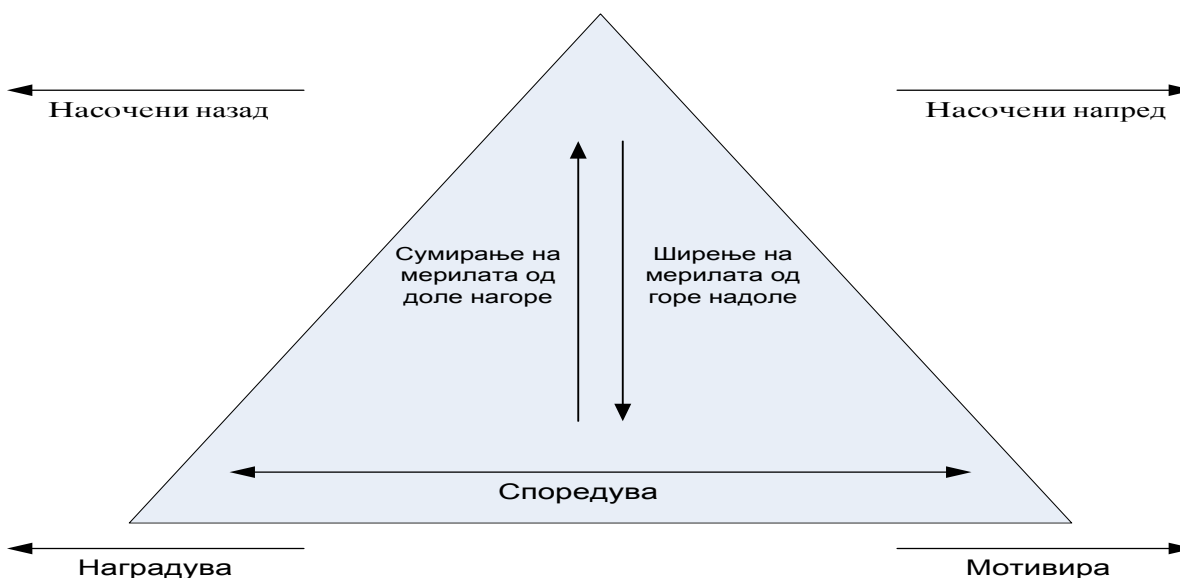
- **Стабилни.** Системите за мерење на резултатите треба да бидат стабилни, а мерилата постепено да се менуваат со цел да ја одржат свесноста на вработените за долгорочните цели и конзистентноста на нивното однесување.
- **Применливи во системот на наградување.** Вработените се наградуваат за резултатите според мерилата, како од финансиските, така и од нефинансиските.

Во заклучоците од многу истражувања се вели дека во практика многу тешко можат да се најдат такви мерила што ќе ги поседуваат наведените карактеристики (Meuer, 2002, p. 7):

- Претпријатијата се преплавени со најразлични мерила и проблемот станува поевидентен со појавата на различните интегрирани системи за мерење на резултатите во кои се вклучуваат околу 50-60 мерила.
- Способноста за креирање и дисеминирање на мерила ја има надминато способноста за избирање неколку од многуте нефинансиски мерила кои содржат информации за идните финансиски резултати.
- Само некои од нефинансиските мерила можат да се применуваат во целата компанија, на сите нивоа, за разлика од финансиските мерила кои полесно се применливи на ниво на целата компанија, од најниско до највисоко ниво.
- Наградувањето на вработените за остварените резултати со помош на повеќе мерила е отежнато. Утврдување на платите со примена на само едно мерило е нефункционално, утврдувањето, пак, на платите врз база на повеќе мерила е уште понефункционално. Исто така, изразен е проблемот со комбинирањето различни мерила во единствен резултат и награда за вработените. Доколку мерилата се пресметуваат со формула, вработените ќе манипулираат со параметрите во формулата за да го добијат посакуваниот резултат. Доколку, пак, мерилата се

нефинансиски, тие нема да можат да ја разберат врската помеѓу измерените резултати и нивната плата.

За тоа каков е односот на целите и карактеристиките што треба да ги исполнуваат мерилата на резултатите во организацијата, може да се види од Слика 8.1. Од сликата јасно се гледа дека мерилата кои се применети во компаниите треба да бидат базирани на податоци од минатото, но и да имаат способност за насочување во иднината, да може да се применуваат од најниско до највисоко ниво и обратно, да бидат споредливи и да бидат корисни при мотивирањето на вработените и нивното наградување.



Слика 8.1. Цели на мерилата на резултатите

Извор: Mayer, 2002, Стр. 31

Од сликата, исто така, може да се заклучи дека мерилата кои се насочени кон иднината (гледаат напред) се, пред сè, пазарните и нефинансиските мерила – кои не можат да се сумираат од долу нагоре и да дејствуваат од горе надолу, додека, пак, наспроти нив, мерилата што ги поседуваат овие способности – главно финансиските мерила – не се ориентирани кон иднината (гледаат назад).

При дизајнирањето на мерилата треба да се имаат предвид бројните карактеристики на мерилата на резултатите бидејќи се доаѓа до ситуација кога не може да се најде соодветно равенство (формула за мерило) за мерење на одредени резултати. Треба да се има предвид дека:

- Мерилата на резултатите треба да бидат изведени од стратегијата на организацијата (Dixon, et al., 1990)(Kaplan & Norton, 1992)(Globerson, 1985);
- Формулата треба лесно да се пресметува и да биде лесно разбирлива (Crawford & Cox, 1990) (Kennerly & Neely, 2003);
- Мерилата треба да овозможуваат навремена и точна повратна спрега (Dixon, et al., 1990)(Globerson, 1985);
- Да се преферираат објективни критериуми, пред субјективните (Neely, et al., 1997);
- Примена на групни мерила, а не мерила базирани само на индивидуални резултати (Tangen, 2005a);
- Мерилата треба да бидат поврзани со одредени цели (Globerson, 1985);
- Мерилата треба да бидат релевантни (Globerson, 1985);
- Мерилата треба да се базираат на експлицитно дефинирана формула (Globerson, 1985);
- Равенството треба да стимулира подобрување (Kaplan & Norton, 1992);
- Пожелно е равенството да биде развиено во консултација со вработените чиешто резултати се мерат (Wisner & Fawcett, 1991)(Dixon, et al., 1990)
- Мерилото треба да дава што поточни резултати (Neely, et al., 1997);
- Треба да се користат релативни, наместо апсолутни броеви (Globerson, 1985);
- Равенството треба да има соодветна прецизност (Tangen, 2005a);
- Равенството не треба да се базира на погрешно пресметување на просечната вредност на податоци (Tangen, 2005a);
- Равенството не треба ниту директно ниту индиректно да поддржува негативно однесување (Skinner, 1986);
- Треба да се избегне мерење на нечии резултати за нешто врз што тој нема контрола (Neely, et al., 1997).

Мерилата на резултатите треба да бидат проследени со посебна спецификација. Спецификацијата е потребна за да се олесни примената на мерилото. Во спецификацијата се дефинира мерилото, пресметувањето, изворот на податоци, името на оној што ќе го мери, што ќе се мери со него, колкава треба да биде целта и како и зошто ќе се користат

Параметри на мерилата за мерење на резултатите	Податоци (пример)
<u>Општи податоци</u>	
1. Наслов	Стапка на принос на инвестиции
2. Формула	ROI = Добивка/Инвестиции
3. Цел	Контролирање на трошоците
4. Поврзаност со други мерила	Принос од продажба, обрт на средства
5. Датум на последно/следно ревидирање	Јануари 2011/јануари 2012
6. Забелешки и коментари	
<u>Инструкции за мерење</u>	
7. Кој го спроведува мерењето	Секторскиот менаџер
8. Извор на податоци	САП
9. Фреквенција на мерење	Секој месец
<u>Инструкции за анализа</u>	
10. На кого се однесува (Чии резултати се мерат?)	Вработените во секторот
11. Цел	10% зголемување 2011-2012
12. Кои активности се преземаат	Формирање група за континуирано подобрување која ќе ги идентификува причините за слабите резултати и ќе даде препораки за нивно подобрување; публикување на сите измерени резултати како начин за создавање обврска на вработените за подобрување на своите резултати; формирање тим од различни области кој би ги идентификувал проблемите во работењето и процесите за да понуди нови решенија
13. Недостатоци	Потребни се прилагодувања кои не се во согласност со МСФИ; периодот на признавање на трошоците; опасност да се одбие инвестиција со принос под просечниот, но над приносот од трошокот на капиталот

Табела 8.1. Спецификација на мерило за мерење на резултатите

информациите што ќе се добијат со мерењето, односно што значат тие и каква анализа треба да се направи. Во литературата многу автори (Neely, et al., 1997; Medori & Steeple, 2000; Tangen, 2005a) се обиделе да конструираат форма на спецификација којашто ќе биде применлива за секое мерило на резултатите. Спецификацијата на Tangen (2005a) која е развиена врз основа на спецификацијата на Neely et. al. (1997) е прикажана во Табела 8.1. и е поделена во три дела: општи информации за мерилото, инструкции за тоа како и од страна на кого се пресметува и инструкции за тоа како се користат и оценуваат добиените резултати.

Параметрите на мерилата за мерење на резултатите треба да се одликуваат со следните обележја:

Параметар 1 – Наслов: Насловот треба да биде јасен и сам по себе да објаснува за кое мерило станува збор и зошто е важно тоа мерило;

Параметар 2 – Формула: Претставува најзначајниот и најсложениот дел од целиот процес на дизајнирање мерила и развивање нивна спецификација. Формулата, всушност, го определува начинот на пресметување на мерилото од што подоцна зависат резултатите и однесувањето во организацијата;

Параметар 3 – Цел: Мерилото на резултатите мора да има дефинирана експлицитна цел, а вработените што ќе го користат мерилото треба потполно да бидат свесни за неговата цел;

Параметар 4 – Поврзаност со други мерила: Доколку мерилото е поврзано и со други мерила, или во неговата формула вклучува и други мерила како варијабли, тоа треба да биде нагласено во спецификацијата;

Параметар 5 – Датум на последно/следно ревидирање: Во спецификацијата треба да биде наведен датумот на последното ревидирање, како и на следното ревидирање на мерилото, поради тоа што, како што нагласивме и претходно, условите и окружувањето се менуваат, а мерилата мора да бидат прилагодени и да одговорат на новите барања;

Параметар 6 – Други забелешки и коментари: Овде треба да бидат наведени какви било дополнителни коментари или забелешки околу дизајнот и примената на мерилото;

Параметар 7 – Името на оној што го спроведува мерењето: Вработен кој е задолжен за собирање податоци и известување за резултатите од мерилото;

Параметар 8 – Извор на податоци: Поради конзистентност во мерењето, влезните податоци или варијабли во мерењето треба да се земаат секогаш од ист извор;

Параметар 9 – Фреквенција на мерење: Во зависност од расположливоста со податоците, од целите, односно за што се користи мерилото и од неговата важност, се определува колку често се пресметува мерилото. На пример, може да биде на дневна, месечна, квартална, па дури и на годишна основа;

Параметар 10 – На кого се однесува: Откако ќе се пресмета мерилото, тоа само по себе не води кон подобрување на резултатите, туку следат одредени активности за кои е задолжен еден или група вработени;

Параметар 11 – Таргет: Во насока на континуирано подобрување, за секое мерило треба да биде поставен таргет колку треба да изнесува и временска рамка во која би требало да биде исполнет;

Параметар 12 – Кои активности се преземаат: Насоки за тоа кои активности треба да се преземат откако ќе бидат познати резултатите од мерењето;

Параметар 13 – Недостатоци: Доколку мерилото има недостатоци кои се согледале при процесот на мерење, тие треба да бидат наведени во овој дел.

8.2. ОЦЕНУВАЊЕ И РЕВИДИРАЊЕ НА МЕРИЛАТА НА РЕЗУЛТАТИТЕ

Еднаш дизајнираните мерила на резултатите подлежат на процес на оценување и ревидирање со цел да се види дали одредено мерило ги исполнува сите претходно наведени карактеристики и параметри. За ревидирање и оценување на веќе дизајнирано

мерило е развиен модел во кој се утврдуваат позитивните и негативните карактеристики за секое мерило (Tangen, 2005a). Притоа, позитивните карактеристики се однесуваат на различни квалитети што треба да ги има едно мерило за да биде применувано во претпријатијата, додека, пак, негативните карактеристики, спротивно на позитивните, се однесуваат на квалитативни карактеристики што не треба да ги поседува мерилото, како на пример, невозможност да се примени, поттикнува лошо однесување, не е конзистентно итн. Овие карактеристики се оценуваат на скала од 1 до 7, при што 1 значи дека целосно се исполнети негативните карактеристики, а 7 дека целосно ги претставува позитивните карактеристики, а 4 значи дека мерилото не може да се опише ниту со негативни ниту со позитивни карактеристики. Моделот е прикажан во Табелата 8.2. подолу.

Негативни карактеристики	Скала	Позитивни карактеристики
<u>Општи</u>		
1. Нема дефинирана цел	1 2 3 4 5 6 7	Има експлицитна цел
2. Погрешен корисник	1 2 3 4 5 6 7	Соодветен корисник
3. Не може да влијае врз резултатите	1 2 3 4 5 6 7	Може да влијае врз резултатите
4. Недоволна спецификација	1 2 3 4 5 6 7	Пополнета спецификација
<u>Во врска со формулата</u>		
5. Нејасна дефиниција	1 2 3 4 5 6 7	Јасна дефиниција
6. Субјективни елементи	1 2 3 4 5 6 7	Објективни елементи
7. Премногу детална	1 2 3 4 5 6 7	Соодветна прецизност
8. Изразена во апсолутни броеви	1 2 3 4 5 6 7	Изразена како стапка
9. Нејасни пресметување на просечна вред.	1 2 3 4 5 6 7	Точни пресметување на просечна вред.
10. Базирана на индивидуални резултати	1 2 3 4 5 6 7	Базирана на групни резултати
<u>Во врска со мерењето</u>		
11. Невозможно да се измери	1 2 3 4 5 6 7	Лесно се мери
12. Се мери премногу често/премногу ретко	1 2 3 4 5 6 7	Соодветна фреквенција
13. Погрешни инструкции	1 2 3 4 5 6 7	Соодветни инструкции
<u>Во врска со анализата</u>		
14. Тешко да се разбере	1 2 3 4 5 6 7	Едноставно за разбирање
15. Поттикнува лошо однесување	1 2 3 4 5 6 7	Поттикнува позитивно однесување
16. Дава застарени информации	1 2 3 4 5 6 7	Обезбедува непосредни информации
17. Не се споредува со таргет	1 2 3 4 5 6 7	Релевантни и ажурирани таргети
18. Неточни информации	1 2 3 4 5 6 7	Точни информации
19. Неодредени информации	1 2 3 4 5 6 7	Веродостојни информации
20. Нејасни инструкции за анализа	1 2 3 4 5 6 7	Јасни инструкции за анализа

Табела 8.2. Модел за оценување и ревидирање на мерилата на резултатите

8.3.РАЗВИВАЊЕ УСПЕШНИ СИСТЕМИ ЗА МЕРЕЊЕ НА РЕЗУЛТАТИТЕ

Дизајнирањето систем за мерење на резултатите претставува тимска работа на менаџментот во организациите. Притоа, сметководителот на менаџментот има круцијална улога. Сметководителот на менаџментот, при дизајнирањето и одржувањето на системот за мерење на резултатите во организацијата, мора да ги има предвид клучните стратегиски фактори на организацијата. Иако сметководителите не се оние кои треба да ги изберат клучните фактори за резултатите на компанијата, тие можат да работат заедно со оперативните менаџери за да дизајнираат мерила клучни за исполнување на стратегијата на компанијата, а потоа да ги собираат податоците и периодично да известуваат за износите на овие мерила. При развивањето успешен систем за мерење на резултатите во организацијата тимот треба да ги има предвид бројните значајни аспекти како што се: целта на мерењето, нивото на мерење (на ниво на компанија или на ниво на центар на одговорност), нивото на потребни детали, времето коешто е потребно за да се спроведе мерењето, постоење на расположливи предопределени податоци, како и трошоците на мерењето (Tangen, 2004).

Процесот за дизајнирање систем за мерење на резултатите кој најинтегрирано ќе ги опфаќа сите аспекти коишто се неопходни за успешно применување на системот го претставивме според процесот развиен од страна на Neely et al. (Neely, et al., 2000) и истиот ќе го прилагодиме и дополниме за потребите на ова истражување, а ќе биде искористен за тестирање во претпријатијата во Македонија на ниво на студија на случај. Процесот на дизајнирање систем за мерење на резултатите ги вклучува следните 14 фази:

Фаза 1: Кои мерила се потребни?

- *Цел:* Идентификување на информациите што му се потребни на секој менаџер за да го води својот дел од работењето.
- *Процедура:* Сесија на размена на мислења.
- *Резултат:* Листа на можни области на мерење на резултатите.

Фаза 2: Анализа на трошоци-бенефити

- *Цел:* да се осигури дека се идентификувани мерила кои се најисплатливи од аспект на потребни трошоци за нивно имплементирање и бенефити од нивната примена.
- *Процедура:* Ставање на резултатот од Фаза 1 на матрица за трошоци-бенефити.
- *Резултат:* Листа на области за мерење на резултатите кои се најисплатливи.

Фаза 3: Цел на мерењето

- *Цел:* Да осигурат дека има јасна цел за користење на секое мерило.
- *Процедура:* Комплетирање на цел за листа со чекирање за мерењето на резултатите.
- *Резултат:* Листа на суштински области за мерење на резултатите (т.е. оние кои се најисплатливи и фундаментални).

Фаза 4: Проверка на опфатноста

- *Цел:* Да провери дали сите важни аспекти за мерењето се покриени со системот за мерење на резултатите.
- *Процедура:* Сесија на размена на мислења со повратни информации од главниот советник, односно консултант за дизајнирањето на систем за мерење на резултатите.
- *Резултат:* Листа на екстра дополнителни аспекти за мерење на резултатите – кои исто така треба да бидат и исплатливи и фундаментални.

Фаза 5: Детален дизајн (функција)

- *Цел:* Определување на структурата на секое мерило на резултатите
- *Процедура:* Комплетирање на листите со евиденција за мерење на резултатите.
- *Резултат:* Серија на листи со евиденција за мерењето на резултатите.

Фаза 6: Интегрирање

- *Цел:* Определување дали селектираните мерила на резултатите може да бидат интегрирани.
- *Процедура:* Комплетирање листи за оценка на интегрирањето.
- *Резултат:* Интегриран пакет мерила на резултатите за одредено работење.

Фаза 7: Разгледување на окружувањето

- *Цел:* Да се провери дали секое од клучните мерила на резултатите е соодветно за тековното окружување во коешто се дејствува.

- *Процедура:* Комплетирање на ревизијата на окружувањето на мерењето на резултатите.
- *Резултат:* Пакет соодветни детални мерила на резултатите.

Фаза 8: Меѓуфункционално тестирање

- *Цел:* Да се определи дали мерилата на резултатите идентификувани во различни одделенија во претпријатието може да бидат интегрирани.
- *Процедура:* Групни состаноци и комплетирање листи за проверка на оценувањето на интегрирање на мерилата.
- *Резултат:* Интегриран пакет мерила на резултатите за дадено работење.

Фаза 9: Постапување цели и контролни активности

- *Цел:* Да се дефинираат целите и контролните активности што ќе бидат преземени за коригирање на отстапувањата.
- *Процедура:* Групни состаноци на кои ќе бидат поставени целите и ќе бидат дефинирани контролните активности.
- *Резултат:* Поставени цели за секое мерило и на ниво на секој вработен, како и дефинирани контролни активности преку коишто ќе се контролира фактичкото со планираното.

Фаза 10: Поврзување на резултатите со наградувањето на вработените

- *Цел:* Дефинирање на соодветно наградување во зависност од исполнувањето на целите.
- *Процедура:* Состаноци на повисоко ниво на коишто ќе се дискутира за наградувањето на вработените.
- *Резултат:* Дефинирано наградување по сите мерила и во однос на степенот на исполнување на целите.

Фаза 11: Деструктивно тестирање

- *Цел:* Да се види како може да се манипулира со бројките за да се прикажат максимални резултати наместо фактичката состојба на резултатите.
- *Процедура:* Групни состаноци и комплетирање на листите за деструктивно тестирање.

- *Резултат:* Подобрен интегриран пакет мерила на резултатите (со нагласување на потенцијалните проблематични области).

Фаза 12: Известување за резултатите врз основа на информациите од системите за мерење на резултатите

- *Цел:* Вклучување на информациите продуцирани од интегрираниот систем за мерење на резултатите во годишните извештаи на организациите.
- *Процедура:* Дополнување на финансиските извештаи со нефинансиски информации од системот за мерење на резултатите.
- *Резултат:* Интегриран извештај за целокупното работење на организациите, вклучувајќи финансиски и нефинансиски информации.

Фаза 13: Институционализација

- *Цел:* Институционализирање на системот за мерење на резултатите.
- *Процедура:* Вовед и обука во врска со новиот систем за мерење на резултатите. Да се воспостават редовни ревизии за тоа дали постои неформален и конфликтен систем за мерење на резултатите кој веќе функционира.
- *Резултат:* Применет интегриран пакет мерила на резултатите.

Фаза 14: Континуирано одржување

- *Цел:* Да се осигури дека се изоставени непотребните мерила и дека се воведени нови, соодветни мерила во системот.
- *Процедура:* Континуирано комплетирање листи за проверка на системот за мерење на резултатите.
- *Резултат:* Систематски процес за осигурување дека мерилата на резултатите се редовно иновирани на ниво на целото претпријатие.

Ваквиот процес на дизајнирање систем за мерење на резултатите е едноставен за следење од страна на вработените кои се инволвирани во дизајнирањето и имплементирањето. Тој претставува сеопфатна рамка на интегриран пристап заедно со контролните активности, наградувањето и известувањето.

За успешно дизајниран систем за мерење на резултатите се вели дека е оној систем кој се одликува со пет заеднички карактеристики (Dixon, et al., 1990, p. 165). Тој треба:

Концепти на развивање на систем за мерење на резултатите – со практична примена во организации во Република Македонија

- Да биде поддржувачки и конзистентен со оперативните цели, со критичките фактори за успех и програмите во работењето на претпријатијата – одржувањето на конзистентност помеѓу стратегијата, активностите и мерилата е суштинско за секоја последователна промена;
- Да пренесува информација колку што е можно со поедноставен пакет мерила – претпријатијата треба да настојуваат да имаат доволно мерила за да ги решат проблемите, но да избегнат собирање на премногу податоци кои би довеле до конфузија;
- Да открие колку се задоволени потребите и очекувањата на потрошувачите, да се фокусира на мерила што купувачите можат да ги видат – фокусирањето на интерни фактори како што се трошоците и продуктивноста не значи дека се неконзистентни со потребите на купувачите, но не упатуваат директно дека тие се задоволени;
- Да обезбеди пакет мерила за секое организациско ниво. Ова им овозможува на сите членови во организацијата да разберат како нивните одлуки и активности влијаат врз целото работење. На секое хиерархиско ниво во организациите, мерилата треба да им овозможат на вработените да го оценат своето работење и да разберат колку придонесува (или не придонесува) секој вработен за остварување на стратегиските цели на организациите;
- Да го поддржуваат учењето и континуираното подобрување во организацијата.

Во услови на забрзан технолошки развој, треба да се води сметка дека системите за мерење на резултатите треба да бидат целосно автоматизирани. Само со целосна автоматизација на мерењето на резултатите може да се почувствуваат неговите вистински бенефити, а воедно и да се намалат ресурсите за негова примена и одржување. Со целосната автоматизација на процесот на мерење на резултатите ќе се олесни и процесот на известување од тие резултати.

Во литературата е одбележано дека традиционалните системи за мерење на резултатите треба да се заменат со посовремени системи кои, пред сè, се усогласени со стратегијата на претпријатијата, но и со динамичното деловно окружување. Успешен систем за мерење на резултатите претставува систем кој вклучува мерила кои се точни, релевантни, навремени,

лесно применливи и, пред сè, мерила кои обезбедуваат корисни информации за претпријатијата. Дизајнирањето успешен систем за мерење на резултатите не е едноставна задача, особено поради тоа што барањата што треба да ги исполнуваат мерилата за да бидат вклучени во еден современ систем може да бидат спротивставени. Така, на пример, се бара мерилата на резултатите да бидат точни колку што е можно повеќе, што подразбира комплексна формула и пресметки, а од друга страна, тие исти мерила треба да бидат лесни за употреба, што подразбира едноставни формули и пресметки.

Развивањето успешен систем за мерење на резултатите претставува „интелигентна и осмислена креација“. За да се постигне таква „успешна креација“ на систем за мерење на резултатите, менаџерите коишто се инволвирани во тој процес треба да си постават неколку прашања, како на пример: Зошто претпријатието има потреба од воведување систем за мерење на резултатите? Каква улога ќе има системот? Дали неговите карактеристики ќе бидат конзистентни со карактеристиките на стратегиските цели на претпријатието? (Micheli & Manzoni, 2010, p. 474)

Веќе беше елаборирано дека методот на Medori и Steeple, објаснет во претходниот наслов, може да се применува во претпријатија кои имаат постоен систем за мерење на резултатите, но и во претпријатија кои немаат систем за мерење на резултатите.

Во ова поглавје ќе зборуваме за начинот на успешно дизајнирање, применување и оценување на системите за мерење на резултатите. При изборот на системот за мерење на резултати претпријатието најпрво мора да оцени кој оперативен систем го користи нивниот главен причинител. Натаму, претпријатието треба да ги оцени предностите и недостатоците на применетиот систем за мерењето на резултатите и да ги спореди со мерење на другите методи со цел да се види кои дополнителни бенефити може да се имаат од другиот систем. Значи, постапката претставува постепено имплементирање на сегменти од системот за мерење на резултатите (наречени класи на системите за мерење на резултатите) или негово применување на организациски делови во претпријатијата, односно центри на одговорност. Ова повеќе се однесува за претпријатијата кои воопшто немаат систем за мерење на резултатите туку парцијално користат одредени мерила за утврдување одредени резултати. Причината за воведување ваков концепт главно е тоа што

е потребно време да се развие совршен систем за мерење на резултатите, како и претпријатијата да можат да стекнат искуство во мерење на резултатите пред да почнат да применуваат современ систем за мерење на резултатите. Истражувањата покажуваат дека претпријатијата кои започнале со примена на современ систем за мерење на резултатите на сите организациски нивоа најчесто не успеале во тоа. Се препорачува претпријатието да почне со примена на одреден пакет мерила, дел од интегриран систем за мерење на резултатите или, пак, на системот во целост, но само во еден или неколку организациски делови. Ваквата постапка на дизајнирање систем за мерење на резултатите е наречена постапка на **вертикално постепено дизајнирање** систем за мерење на резултатите. Доколку, пак, претпријатието во целост започне со примена на сегменти од еден интегриран систем за мерење на резултатите, станува збор за **хоризонтално постепено дизајнирање** систем за мерење на резултатите.

Вертикалното постепено дизајнирање на системите за мерење на резултатите се одвива така што претпријатијата ќе развијат делумно или целосно интегриран систем за мерење на резултатите само за една или за неколку организациски единици (одделение, сектор, погон), еден или неколку центри на одговорност или едно хиерархиско ниво во организациската структура на претпријатието (на пример, тоа може да биде врвниот менаџмент). Со ваквата постапка се избегнува огромната сложеност и ангажирање на многу ресурси при примената на интегрираниот систем за мерење на резултатите одеднаш во сите организациски делови во претпријатието. Доколку се покаже дека мерењето на резултатите дизајнирано само за еден организациски дел како несоодветен, неприменлив или неефикасен, нема да продолжи истото да се развива за целото претпријатие. Доколку, пак, системот се покаже како ефикасен (барем и на краток рок), тогаш може да се продолжи со негово воведување и во останатите организациони единици.

При хоризонталното постепено дизајнирање на системите за мерење на резултатите, тие исто така, се поделени на класи, според нивната сложеност и интегрираност. Така, за претпријатијата е препорачливо да започнат со дизајнирање и имплементирање на најниската класа (првата класа), а потоа, кога претпријатието ќе биде подготвено да премине на дизајнирање и имплементирање на погорните класи.

Ваквата класификација на системите за мерење на резултатите е корисна за претпријатијата кои немаат имплементирано систем за мерење на резултатите. Меѓутоа, корисност имаат и претпријатијата кои веќе имаат одреден систем за мерење на резултатите, па со класификацијата им се овозможува да утврдат во која класа припаѓаат за да донесат одлука до кој степен да го унапредат постојниот систем за мерење на резултатите. На овој начин им се овозможува на претпријатијата да ги знаат барањата и крајниот резултат од секоја класа, па врз основа на своите потреби и активности да помогнат во одлучувањето која класа на системи за мерење на резултатите ќе ја воведат.

Во Табела 8.3. може да се види дека се предлагаат седум класи на системите за мерење на резултатите: Првите две класи се функционални и се разликуваат во степенот на интегрираност на системите за мерење на резултатите со контролните системи и системите на наградување, вторите три класи се функционални системи за мерење на резултатите кои се разликуваат според степенот на сложеност и развиеност, додека последните две класи, нулта и негативна, се незначителни класи кои не треба се земаат предвид како можна опција за развивање систем за мерење на резултатите.

Негативната класа претставува класа во која има постоеен систем за мерење на резултатите, но тој е комплетно погрешен, нерелевантен, нефункционален и/или неефикасен и не е во согласност со стратегијата на организацијата. За системите за мерење на резултатите кои припаѓаат на оваа класа се вели дека можат да бидат и најнапредни во развивањето, но да даваат неточни информации кои можат да □ нанесат голема штета на организацијата во којашто се применуваат.

Нултата класа значи дека во претпријатијата не постои систем за мерење на резултатите или се применуваат само изолирани, пред сè, сметководствени мерила со цел да се исполнат законските норми, што не може да се класифицира во која било друга класа на системи за мерење на резултатите.

Доколку се идентификува дека одредено претпријатие спаѓа во една од овие две класи, тогаш најдоброто решение е да се почне изработка на нов систем за мерење на резултатите класифициран во класа 1 и постепено да се усовршува.

Првата класа претставува систем за мерење на резултатите кој, пред сè, се базира на традиционалните, финансиски мерила, има ниски барања, а нејзиното значење е во поставувањето правилна основа и принципи за мерење на резултатите што понатаму ќе овозможат нивно развивање во погорна класа.

Втората класа ги вклучува и нефинансиските мерила покрај финансиските, ги има предвид и краткорочните и долгорочните резултати, што упатува на избалансиран систем за мерење на резултатите (овде може да се вклучи примена на рамката на урамнотежени перспективи).

Третата класа ја претставуваат најнапредните системи за мерење на резултатите во која се исполнети и највисоките стандарди за мерење на резултатите, почнувајќи од обезбедување соодветни информации до мерила кои ги објаснуваат причинско-последичните врски (cause relationship) во претпријатијата. Во оваа класа постојат процеси кои водат кон понатамошно унапредување.

Четвртата класа претставува интегрирање на системите за мерење на резултатите со контролните системи.

Петтата класа претставува интегрирање на системите за мерење на резултатите со системите на наградување, односно поврзување на наградувањето на секое организациско ниво во претпријатијата со остварените резултати за коишто е одговорен секој поединец.

Последниве две класи не се подредени по значајност, ниту по ниво на развиеност, туку претставуваат исто ниво и кон нив може да се интегрира системот за мерење резултати развиен во класите еден, два или три. Овде треба да се напомене дека системите за мерење на резултатите во една организација може да се класифицираат од негативна до трета класа. Системите класифицирани од прва до трета класа може да изберат и класа според степенот на нивната интегрираност со контролните системи и системите на наградување.

При оценувањето на која класа припаѓа одреден систем за мерење, доколку резултатот е на границата помеѓу две класи, препорачливо е да се избере пониската класа и да се

направат одредени подобрувања за премин во повисока класа. Повисоката класа секогаш треба да ги исполнува сите барања и од пониските класи.

Класа на системите за мерење на резултатите	Опис	Барања што ги исполнуваат
Петта класа Интегрирани со системот за наградување	Напреден систем за мерење на резултатите интегриран со системот за наградување каде што наградувањето на сите нивоа во претпријатието зависи од остварените резултати. Интегриран е и ги исполнува барањата на првата, втората и третата класа, но пожелно е да ги исполнува и барањата од четвртата фаза.	<ul style="list-style-type: none"> • Поврзување на наградувањето на поединците врз основа на индивидуалните резултати • Поврзување на наградувањето на поединците врз основа на корпоративните резултати
Четврта класа Интегрирани со системот за контрола	Напреден систем за мерење на резултатите кој во себе има инкорпорирано и систем за контрола, односно податоците од системите за мерење на резултатите претставуваат инпути во контролните системи, имаат интегрирана база на податоци и интегриран систем на известување.	<ul style="list-style-type: none"> • Контролни активности во рамките на организацијата
Трета класа Интегрирани	Напредни системи за мерење на резултатите, многу барања се исполнети, системите можат да објаснат многу причинско-последични односи во претпријатијата, опфатени се потребите од сите различни стејкхолдери, базата на податоци е интегрирана со системот за известување, податоците континуирано се ажурираат.	<ul style="list-style-type: none"> • Димензија на критичко последични односи • Фокусираност на сите стејкхолдери • Сите хиерархиски нивоа се покриени • Напредна обработка на информации • Вградени процеси за природно подобрување
Втора класа Балансирани	Системи за мерење на резултатите кои имаат мултидимензионален поглед на резултатите поради вклучување на финансиски и нефинансиски мерила и различни временски хоризонти на резултатите (краткорочни и долгорочни) и поддржуваат иновации и учење.	<ul style="list-style-type: none"> • Мултидимензионални • Интерен и екстерен фокус • Краткорочни и долгорочни резултати • Покриен најголем дел од нивоата во организациската хиерархија • Информациите се проследени директно до вистинските личности

**Концепти на развивање на систем за мерење на резултатите – со практична
примена во организации во Република Македонија**

Прва класа Претежно финансиски	Системи за мерење на резултатите кои главно вклучуваат финансиски мерила, како ROI, и се ориентирани кон добивката и краткорочните резултати.	<ul style="list-style-type: none"> • Еднодимензионални • Интерен фокус • Краткорочни резултати • Покриени само врвните нивоа во организацијата • Лесно достапни информации
Нулта класа	Не постои систем за мерење на резултатите или мерилата што постојат се користат само за сметководствени цели.	<ul style="list-style-type: none"> • Исполнува само законски барања
Негативна класа	Системи за мерење на резултатите кои не се корисни за претпријатијата бидејќи не се во согласност со стратегијата и даваат погрешни информации. Можна е субоптимизација.	<ul style="list-style-type: none"> • Многу грешки • Поттикнува погрешно однесување • Тешко може да се коригира

Табела 8.3. Класи на развој на системите за мерење на резултатите

Системите класифицирани во сите овие класи треба да исполнат одредени барања коишто се заеднички за нив, како што се (Tangen, 2004, p. 114):

- Обезбедување точни информации – секој систем за мерење на резултатите треба да обезбеди точни информации; погрешните информации би предизвикале конфузија во работењето и негативно би влијаеле врз претпријатијата.
- Поддршка на стратешките, тактичните и оперативните цели – покрај тоа што системите за мерење на резултатите се насочени кон исполнување на стратегијата, тие треба да бидат фокусирани на исполнување и на тактичните и оперативните цели со цел да се дејствува во насока на тоа дека сите во една организација работат за остварување на истите цели; промена на некоја од целите би значело и промена на мерилата на резултатите.
- Спречува субоптимизација – системите за мерење на резултатите мора да ја спречат субоптимизацијата преку воспоставување линк од врвот на организацијата, па до најниските организациски нивоа и индивидуи за да овозможат сите вработени да се однесуваат конзистентно на корпоративните цели на претпријатијата.
- Вклучува ограничен број мерила на резултатите – примената на значително голем број мерила само може да резултира со зголемување на трошоците за нивна

примена и зголемување на ризикот за добивање премногу информации што би довело до нивно целосно игнорирање, вклучително и корисните информации; поради тоа, неопходно е да се избере оптимален број мерила што би биле вклучени во системите за мерење на резултатите.

8.4.ОЦЕНУВАЊЕ И РЕВИДИРАЊЕ НА СИСТЕМИТЕ ЗА МЕРЕЊЕ НА РЕЗУЛТАТИТЕ

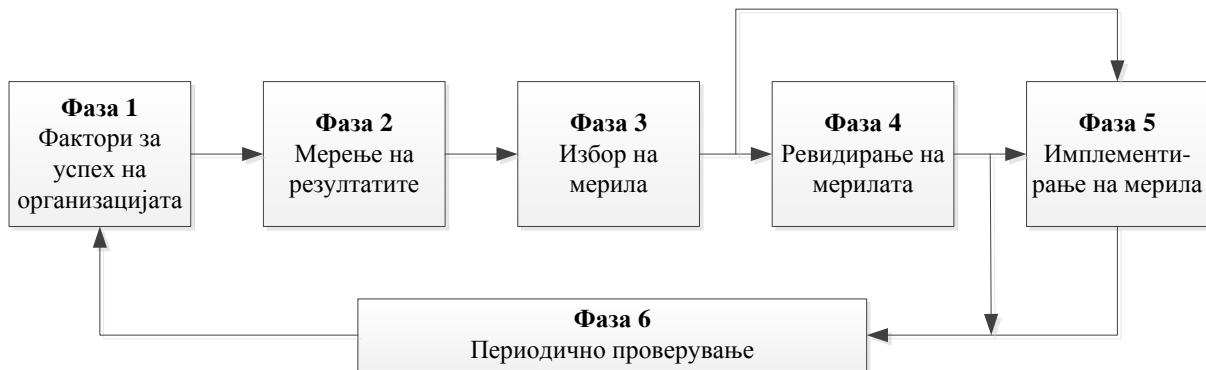
Оценувањето на степенот на развиеност на системите за мерење на резултатите во литературата се опишува со користење прашалник. Притоа, прашалникот најчесто е поделен на девет дела и содржи: општи барања, барања во врска со критериумите за резултатите, стејкхолдерите, хиерархиските нивоа, временскиот хоризонт, системот на информации, контролниот систем, системот на наградување и други барања. За одговор на прашањата се применува Ликертовата скала од 1 до 7, при што еден значи дека целосно не се исполнети барањата, а 7 дека тие се целосно исполнети. Овој прашалник е прикажан во Табела 8.4.

Барања што треба да бидат исполнети од постојните системи за мерење на резултатите	Степен на исполнување	Коментари
Општо		
1. Обезбедуваат општи информации	1 2 3 4 5 6 7	
2. Ги поддржуваат целите	1 2 3 4 5 6 7	
3. Спречуваат субоптимизација	1 2 3 4 5 6 7	
4. Вклучуваат лимитиран број мерила	1 2 3 4 5 6 7	
Критериуми за мерење на резултатите		
5. Традиционални критериуми	1 2 3 4 5 6 7	
6. Нефинансиски критериуми	1 2 3 4 5 6 7	
7. Критериуми на причинско-последични односи	1 2 3 4 5 6 7	

Стејкхолдери	
8. Се земаат предвид интерните потреби	1 2 3 4 5 6 7
9. Се земаат предвид екстерните потреби	1 2 3 4 5 6 7
10. Се земаат предвид потребите на сите стејкхолдери	1 2 3 4 5 6 7
Хиерархиски нивоа	
11. Врвните хиерархиски нивоа се покриени	1 2 3 4 5 6 7
12. Одредени центри на одговорност се покриени	1 2 3 4 5 6 7
13. Најголем дел од центрите на одговорност се покриени	1 2 3 4 5 6 7
14. Сите организациски нивоа и делови се покриени	1 2 3 4 5 6 7
Временски хоризонт	
15. Краткорочни таргети	1 2 3 4 5 6 7
16. Долгорочни таргети	1 2 3 4 5 6 7
Информациски систем	
17. Лесно достапни информации	1 2 3 4 5 6 7
18. Информации проследени до вистинската личност	1 2 3 4 5 6 7
19. Напредна архитектура на информации	1 2 3 4 5 6 7
Контролен систем	
20. Користи информации од системот за мерење на резултатите	1 2 3 4 5 6 7
21. Обезбедува повратни информации	1 2 3 4 5 6 7
22. Презема корективни активности	1 2 3 4 5 6 7
Систем на наградување	
23. Поврзан е со системот за мерење на резултатите	1 2 3 4 5 6 7
24. Долгорочни награди за долгорочни цели	1 2 3 4 5 6 7
25. Влијае на долгорочниот развој на организацијата	1 2 3 4 5 6 7
Друго	
26. Процеси за унапредување	1 2 3 4 5 6 7

Табела 8.4. Прашалник за оценување на системите за мерење на резултатите

Авторите Medori и Steeple (2000, p. 523) развиле рамка за ревидирање и подобрување на системите за мерење на резултатите која се состои од шест фази (Слика 8.2.).



Слика 8.2. Рамка на ревидирање и подобрување на системите за мерење на резултатите

Извор: Medori и Steeple, 2000

Прва фаза - Првата фаза започнува со идентификување на стратегијата на организациите без чиешто дефинирање не би можело да се оцени исполнувањето или неисполнувањето.

Втора фаза - Факторите за успех (на пример, квалитет, трошоци, флексибилност, испорака, иден раст и др.) поврзани со стратегијата од претходната фаза кои понатаму се пренесуваат како инпути во оваа фаза, односно во фазата за мерење на резултатите. Во оваа фаза се прави поврзување на стратешките со конкурентските приоритети.

Трета фаза - Во третата фаза се прави избор на најсоодветни финансиски и нефинансиски мерила кои се предефинирани на опширна листа за потребите на секоја организација. Овие мерила треба да послужат за мерење на резултатите во областите дефинирани во двете претходни фази.

Доколку претпријатието нема постоен систем за мерење на резултатите, тогаш четвртата фаза се прескокнува и се преминува веднаш на петтата.

Четврта фаза - По изборот на соодветните мерила, постојниот систем за мерење на резултатите се ревидира, а дел од мерилата што веќе се применуваат може да се задржат; може да се додадат и нови, а некои да се изостават и да не се применуваат повеќе. Ревидирањето се одвива во три чекори:

Чекор 1 - постојните мерила, кои се усогласени со новоизбраните мерила, продолжуваат и понатаму да се применуваат;

Чекор 2 – постојните мерила кои не се усогласени со новоизбраните мерила повеќе не се релевантни и корисни за организацијата. Овие мерила се нарекуваат „погрешни аларми“ (Dixon, et al., 1990). До еден момент се употребувале со цел нешто да се подобри, а всушност, користа од нивната примена била многу мала, во споредба со штетните последици до коишто би дошло од нивната употреба;

Чекор 3 – Новоизбраните мерила кои не се усогласени/поврзани со постојните мерила почнуваат да се применуваат. Овие мерила се наречени „јазови“ (Dixon, et al., 1990). Тие се значајни за успехот на претпријатијата, меѓутоа не се применувале во системот за мерење на резултатите. Со примената на овие мерила им се овозможува на претпријатијата да го подберат својот систем за мерење на резултатите.

Доколку во оваа фаза не се идентификувани јазови, тогаш петтата фаза треба да се прескокне и да се премине на шестата.

Петтата фаза – Основна активност претставува самото имплементирање на мерилата при што организациите го следат планот за имплементирање одбележан во спецификацијата за секое мерило и следејќи ги сите наведени параметри.

Шестата фаза – последната фаза од оваа рамка се однесува на периодично проверување на системот за мерење на резултатите во организациите. Ова е потребно за претпријатија кои прават круцијални промени во својата стратегија или претпријатија кои дејствуваат во динамично окружување и се изложени на крупни екстерни промени и фактори. Во овој случај мерилата кои биле релевантни пред промената, сега стануваат нерелевантни и бескорисни.

Во споредба со останатите процеси за дизајнирање системи за мерење на резултатите, оваа рамка е релативно едноставна за примена и лесно може да биде следена од страна на практичарите. Основната предност е тоа што ги има инкорпорирано и дизајнот на нов систем за мерење на резултатите, а и подобрувањето на постојниот систем за мерење на резултатите. Основен недостаток претставува фазата 2 – мрежата на мерење на резултатите бидејќи е релативно ограничувачка само на шест конкурентски приоритети и нема доволно објаснувања за нејзино извршување.

Од проучувањето на литературата која ни беше на располагање може да заклучиме дека и најсовремените и најнапредните модели за дизајнирање системи за мерење на резултатите содржат одредени недостатоци кои главно се однесуваат на воопштување на работите, а во практиката најчесто им се припишува како позитивност едноставноста поради задржувањето и фокусирањето на суштината, а не нејзино губење во премногу детали.

Значењето на системот за мерење на резултатите ќе биде намалено во претпријатието доколку не обезбеди корисни сигнали за мерењето на ефикасноста на процесите, профитабилноста на производите и успешноста на менаџерите, способноста на врвниот менаџмент да го управува претпријатието. Несоодветните системи за мерење на резултатите, сами по себе, нема да доведат до пропаѓање на претпријатијата, како што ниту успешните системи за мерење на резултатите нема да обезбедат сигурен успех за претпријатијата, меѓутоа можат да придонесат за намалување на резултатите од работењето или преживување на претпријатијата.

При изборот на мерила и интегриран систем за мерење на резултатите, менаџментот е исправен пред два сериозни проблема: прво, избор на мерила на резултатите кои содржат информации за идно подобрување во претпријатието на сите нивоа и идните парични приливи; и второ, континуирано испитување и ревидирање на мерилата, нивно обновување кога кај нив ќе бидат откриени одредени нефункционалности и неможност за обезбедување соодветни информации потребни на менаџерите за различни цели, како што се контролирање, планирање, наградување и известување.

Претпријатијата кои имаат применето системи за мерење на резултатите и кои се свесни дека мерилата кои се дел од овие системи треба да се менуваат во согласност со дадените околности и ситуации, имаат развиен систем на ревидирање на мерилата. Притоа, процесот на ревидирање на мерилата се одвива во различни фази и нивоа како што се менуваат ситуацијата и активностите. На пример:

- Системот за мерење на резултатите треба да вклучи ефективен механизам за ревидирање на постојните цели и стандарди (Ghalayini & Noble, 1996, p. 78);

- Системот за мерење на резултатите треба да овозможува процес за развивање индивидуални мерила по потреба како што се менуваат резултатите и условите (Dixon, et al., 1990);
- Системот за мерење на резултатите треба да го овозможи процесот за периодично ревидирање на комплетниот пакет мерила што се применуваат во коинциденција со промените било на конкурентскиот пазар или во стратешките насоки на претпријатието (Dixon, et al., 1990).

До промена на мерилата за мерење на резултатите се доаѓа кога постои нееднаквост и неусогласеност помеѓу стратегијата, активностите и мерилата. Во практиката, ревидирањето на мерилата најчесто се прави периодично и е поврзано со процесот на формулирање на стратегијата. Ревидирањето на мерилата се врши од страна на тим сочинет од менаџери на сите нивоа во претпријатието. Овој процес се одвива од врвот на претпријатието надолу и од долу нагоре, до врвниот менаџмент. Неопходно е тимот да ја познава улогата на претпријатието во поддржувањето на деловната стратегија. Фазата во процесот од долу нагоре се состои од фактичко креирање нов систем за мерење на резултатите. Во зависност од природата на стратегиските промени и промените во окружувањето кои се имаат случено од претходното ревидирање на мерилата, процесот може да води кон бришење на постојни или додавање нови мерила. Идентификувањето нови мерила вообичаено е директно и поврзано со внимателно спроведена анализа „на терен“. Имајќи предвид дека постојано има нови конкурентски приоритети, не е лесно да се најдат индивидуални мерила кои ги задоволуваат сите аспекти. Меѓутоа, можат да бидат развиени адекватни мерила доколку се следи насоката, а не прецизноста како клуч. Исто така, корисно е доколку се примени и експериментален пристап – да се применува одредено мерило извесен период, потоа да се испита неговата ефикасност и во зависност од резултатите да се промени или елиминира. Секој тим треба да развие пакет мерила кои се насочени кон единствениот микс на историја, стратегија, технологија и организациска култура во своите деловни единици. (овој пасус да се доработи).

Доколку при оценувањето на постојните мерила на резултатите се оцени дека тие се неуспешни, се поставува прашањето за натамошното функционирање на интегрираниот

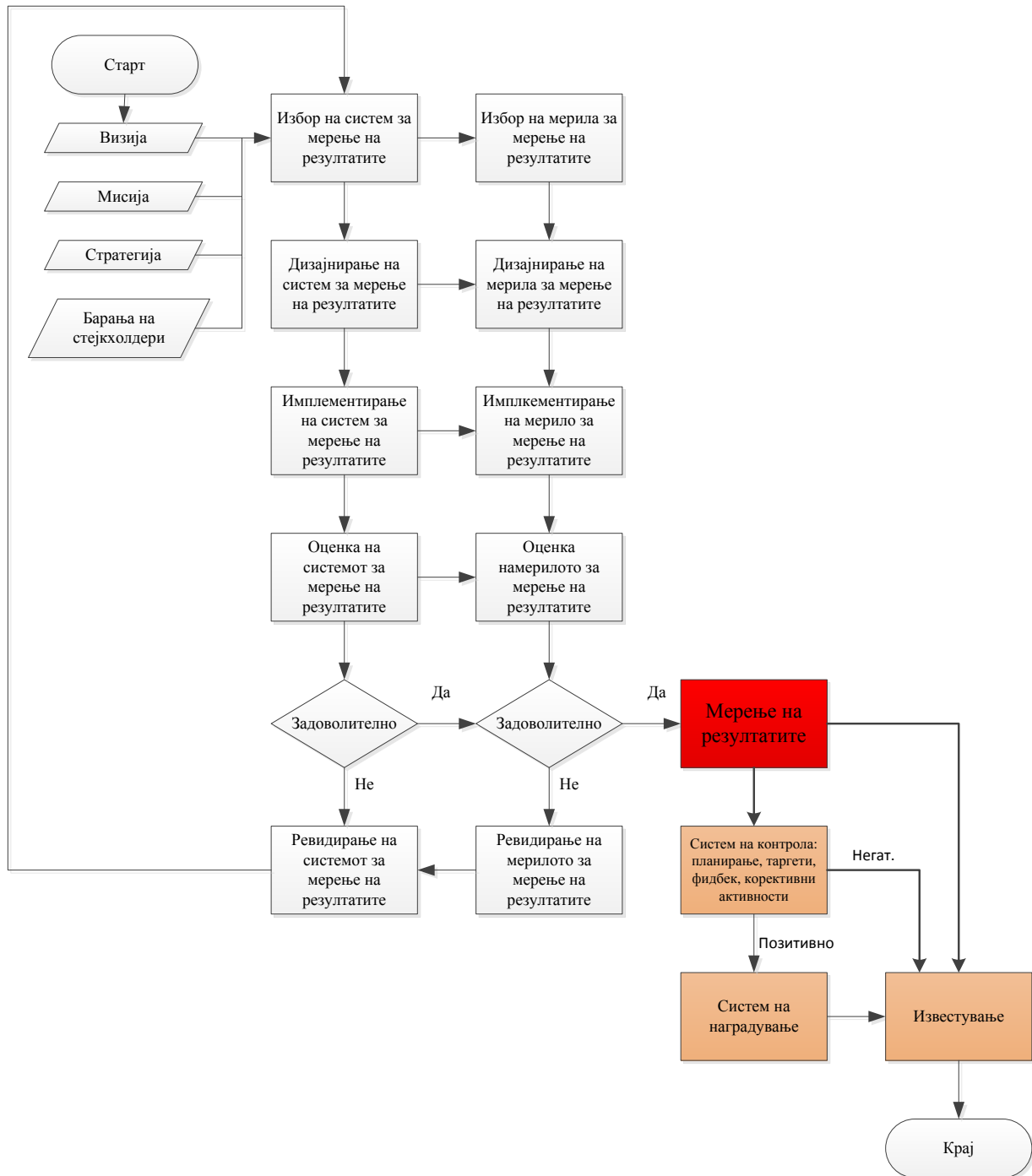
систем за мерење на резултатите. Во практиката (Meuer, 2002, p. 71) се покажало дека претпријатијата избираат слични мерила, мерила кои се разликуваат од постојните но не премногу и антагонистички од постојните мерила на резултати.

Процесот на развивање систем за мерење на резултатите не претставува едноставен процес на линеарна прогресија од дизајнирање до примена на мерилата, туку предизвик на организациите кои сакаат да бидат усогласени со својата стратегија и фокусирани на нејзиното исполнување.

8.5. ЦЕЛОКУПЕН ПРОЦЕС НА РАЗВИВАЊЕ ИНТЕГРИРАН СИСТЕМ ЗА МЕРЕЊЕ НА РЕЗУЛТАТИТЕ

Откако во претходните поднаслови од оваа поглавје беа детално анализирани процесите за избор и развивање мерила, нивно оценување и ревидирање, како и развивање и оценување на систем за мерење на резултатите, овде се задржуваме на претставување на моделот за развивање интегриран систем за мерење на резултатите од работењето. Процесот на развивање интегриран систем за мерење на резултатите е прикажан на Сликата 8.3. Целиот процес започнува од дефинираните визија, мисија, стратегија и барања на стејкхолдерите и се одвива напоредно за развивање систем за мерење на резултатите и развивање мерила за резултатите кои ќе бидат вклучени во системот за мерење на резултатите. Чекорите на развивање се исти и за системот за мерење на резултатите и за мерилата и започнуваат со избор на систем и избор на мерила, дизајнирање на системот и на мерилата, нивно применување и оценување. Доколку оценувањето даде позитивни резултати за системот за мерење на резултатите и за мерилата за мерење на резултатите вклучени во системот кој се развива, се пристапува на самиот чин на мерење на резултатите, а доколку има незадоволителни оценки, тогаш се пристапува кон ревидирање и на системот за мерење на резултатите и на мерилата и процесот започнува од почеток.

Концепти на развивање на систем за мерење на резултатите – со практична примена во организации во Република Македонија



Слика 8.3. Процес на развивање интегриран систем за мерење на резултатите

Откако ќе се изврши мерењето на резултатите, се пристапува кон споредување со поставените цели и преземање корективни активности. Доколку контролните активност се

покажат како позитивни, односно целите се исполнети или надминати, се пристапува кон системот на наградување. Доколку, пак, контролните активности се негативни и има неисполнување на целите, се прескокнува системот на наградување и се пристапува кон системот на известување во кој се внесуваат сите податоци од мерењето на резултатите и контролните активности, како и од системот на наградување доколку имаме позитивно остварување на целите.

8.6. СТУДИЈА НА СЛУЧАЈ 1

Оваа студија на случај беше спроведена во текот на 2012 година во една од најголемите организации од услужниот сектор во Република Македонија (во понатамошниот текст – организација „А“). Во времето на спроведување на студијата во организацијата имаше приближно 1.300 вработени и таа остваруваше обрт од 14 милијарди денари годишно. Организацијата „А“ е со доминантен странски капитал. Котира на Македонската берза за хартии од вредност. Организацијата има бројни производи и услуги што ги нуди на своите купувачи. Таа е организација која ги применува најсовремените технолошки иновации со што континуирано ги подобрува своите услуги. Организацијата „А“ ги применува Меѓународните сметководствени стандарди и Меѓународните стандарди за финансиско известување.

8.6.1. Цел и метод

Главната цел на оваа студија на случај е да се испита системот за мерење на резултатите што го има применето организацијата „А“, како и да понуди можни опции за негово подобрување. Ова подразбира скенирање на постојниот систем за мерење на резултатите и оценување на мерилата на резултатите кои се користат во организацијата. Понатаму,

студијата на случај е иницирана со цел да се оцени нашиот предложен модел во трудот за развивање и оценување на системите за мерење на резултатите.

Причините поради коишто беше избрана оваа организација за студија на случај е тоа што таа е една од водечките организации во својата дејност во Република Македонија, во која, од прелиминарниот прашалник беше осознаено дека имаат развиено систем за мерење на резултатите повеќе од десет години. Исто така, за нас од значење беше и нивната заинтересираност да учествуваат во оваа студија и со свои предлози да дадат придонес во областа на мерењето на резултатите.

Во студијата на случај се извршени 30-минутни интервјуа со тројца вработени на менаџерски позиции во организацијата, а исто така, анализирани беа и бројни интерни документи.

8.6.2. Резултати

Системот за мерење на резултатите организацијата „А“ го презема од својата матична организација во странство и го прилагодува и адаптира на своите потреби. Системот е воведен пред десет години. Во текот на овој период целосно била развиена структурата на системот за мерење на резултатите, како и мерилата кои се дел од него. Од интервјуата со менаџментот може да се заклучи дека мерилата се, пред сè, финансиски и дека се поставени и на високо организациско ниво, односно се однесуваат на резултатите на организацијата како целина.

Процесот на развивање на системот за мерење на резултатите се одвивал од горе надолу почнувајќи со дефинирање на стратегијата и визијата на организацијата и претставува вертикално постепено дизајнирање (објаснето погоре во ова поглавје). Од направените анализи од интервјуа и анализата на интерни документи може да се изведе заклучок дека мерилата на резултатите во организацијата „А“ можат да се препознаат во три перспективи: финансиска перспектива, перспектива на купувачи и перспектива на интерни процеси. Притоа се забележува дека преовладуваат финансиските мерила.

Хиерархиски, пак, мерилата се поставени на ниво на цела организација, на ниво на одделение и на ниво на индивидуа. Она што треба да се истакне кај ваквата категоризација на мерила и што е специфично за оваа организација е тоа што финансиските мерила и мерилата за задоволство на купувачите се поставени во сите три нивоа на мерење на резултатите, додека, пак, мерилата од интерните процеси главно се однесуваат само на индивидуалните нивоа на мерење на резултатите.

8.6.3. Мерила на резултатите што ги користат

Во организацијата „А“ се користат значаен број мерила и тоа, пред сè, финансиски мерила. Најзначајни мерила што се користат се: износ на продажби, стапка на добивка, нето-оперативна добивка, принос од главнина (Return on Equity), показатели за ликвидност.

Од нефинансиски мерила за мерење на задоволството на купувачите се применува единствено индексот на задоволство на купувачите којшто го мерат преку TRI*M индексот на задоволство на купувачите. Информациите за овој индекс се добиваат од надворешно ангажирана агенција за истражување.

За интерни процеси се користат мерила за навременост и ефикасност на извршување на работните обврски на поединците. Карактеристично е тоа што како организација вложува во обуки и учење на вработените, но овие активности не се мерат поединечно и не претставуваат дел од целокупниот систем на мерење на резултатите.

Од досега изнесеното во врска со мерилата на резултатите може да се заклучи дека во оваа организација не постои преголем број мерила кои би довеле до удвојување на информации и субоптимизација, туку мерилата се оптимално развиени и применети на различната организациска хиерархија што води кон мерење на резултатите од работењето на организацијата во целост, па сè до резултатите на одделните вработени.

Организацијата „А“ мерилата ги користи за мерење на резултатите на месечна основа, во текот на целата година од аспект на системот на контрола, а од аспект на ефектуирање во

системот на наградување тоа го прави еднаш годишно. Ревидирањето на мерилата и поставените таргети за нив се врши на годишна основа. Организацијата не одлучува самостојно кои мерила ќе се земат предвид при оценување на резултатите и на кое ниво ќе бидат поставени, туку нивното поставување и одлука за промена или понатамошно користење како и дефинирањето на нивото се врши во соработка со матичната организација. Еднаш поставените мерила не се менуваат во текот на годината со цел да се оневозможи какво било дестимулирање или губење на фокусот кој е целосно насочен кон нивно остварување. Ова упатува на заклучок дека не постои можност од „флексибилност на мерилата“.

Како мерило кое најчесто се користи во организацијата „А“, и тоа на сите три организациски нивоа наведени погоре, претставува финансиското мерило на нето-оперативна добивка пред камати, даноци, депрецијација и амортизација (ЕБИТДА). Моделот за оценување на мерилата за мерење на резултатите презентира погоре е прикажан во Табела 8.5.

Од табелата може да се заклучи дека преовладуваат позитивните карактеристики кај ова мерило и сосема е оправдано тоа да продолжи да се користи и во иднина. Единствената негативна карактеристика е неговата инхерентна особина да се изразува во апсолутни износи, што ја намалува можноста за споредливост помеѓу организации или различни организациски единици или индивидуи.

8.6.4. Систем за мерење на резултатите

Системот за мерење на резултатите во организацијата „А“ првично може да се класифицира во првата класа – претежно финансиски. На системот може да му се припише карактер на интегриран систем поточно на интегриран со контролата и наградувањето, меѓутоа само преку финансиските мерила. Мерилата кои се составен дел од системот за мерење на резултатите, исто така, ги поддржуваат целите на организацијата.

Негативни карактеристики	Скала	Позитивни карактеристики
Општи		
1. Нема дефинирана цел	1 2 3 4 5 6 7	Има експлицитна цел
2. Погрешен корисник	1 2 3 4 5 6 7	Соодветен корисник
3. Не може да влијае врз резултатите	1 2 3 4 5 6 7	Може да влијае врз резултатот
4. Недоволна спецификација	1 2 3 4 5 6 7	Пополнета спецификација
Во врска со формулата		
5. Нејасна дефиниција	1 2 3 4 5 6 7	Јасна дефиниција
6. Субјективни елементи	1 2 3 4 5 6 7	Објективни елементи
7. Премногу детална	1 2 3 4 5 6 7	Соодветна прецизност
8. Изразена во апсолутни броеви	1 2 3 4 5 6 7	Изразена како стапка
9. Нејасни пресметувања на просечна вредност	1 2 3 4 5 6 7	Точни пресметувања на просечна вредност
10. Базирана на индивидуални резултати	1 2 3 4 5 6 7	Базирана на групни резултати
Во врска со мерењето		
11. Невозможно да се измери	1 2 3 4 5 6 7	Лесно се мери
12. Се мери премногу често/премногу ретко	1 2 3 4 5 6 7	Соодветна фреквенција
13. Погрешни инструкции	1 2 3 4 5 6 7	Соодветни инструкции
Во врска со анализата		
14. Тешко да се разбере	1 2 3 4 5 6 7	Едноставно за разбирање
15. Поттикнува лошо однесување	1 2 3 4 5 6 7	Поттикнува позитивно однесување
16. Дава застарени информации	1 2 3 4 5 6 7	Обезбедува непосредни информации
17. Не се споредува со таргет	1 2 3 4 5 6 7	Релевантни и ажурирани таргети
18. Неточни информации	1 2 3 4 5 6 7	Точни информации
19. Неодредени информации	1 2 3 4 5 6 7	Веродостојни информации
20. Нејасни инструкции за анализа	1 2 3 4 5 6 7	Јасни инструкции за анализа

Табела 8.5. Модел за оценување и ревидирање на мерилата на резултатите во организацијата „А“

При подобрувањето на системот за мерење на резултатите со што ќе се овозможи премин во погорна класа на класификација на системите за мерење на резултатите, организацијата треба да се фокусира на елиминирање на некои од постојните проблеми што се воочени. Така, на пример, согледана е потребата од вклучување други нефинансиски мерила во системите за мерење на резултатите кои би се однесувале на купувачите, интерните процеси, учењето и растот, на иновациите во организацијата, задоволството на

вработените итн. Поради видот на индустријата во којашто е изразено стареењето на технологијата, неопходно е вклучување нефинансиски мерила во делот за иновации.

Доминантната употреба на финансиските мерила во организацијата „А“ негативно се одразила и довела до намалување на пазарното учество на организацијата. Една од причините е и преголемата краткорочна фокусираност на финансиските мерила кои директно се поврзани со системот на наградување на вработените. Ваквата појава довела до зголемување на ЕБИТДА во услови на намалени приходи од продажба преку кратење на трошоците, што е појава присутна во многу домашни и странски организации за време на финансиската криза. Кратењето на трошоците повлекува бројни негативни последици кои придонесуваат за негативни показатели во другите области односно незадоволни купувачи (намалување на TRI*M индексот од перспективата за купувачи) или незадоволни вработени и слично.

Системот за мерење резултати во класата на којашто припаѓа вертикално е развиен од највисокото ниво на менаџментот, па сè до секој вработен во организацијата. За секој од вработените, од највисокото до најниското ниво, во процесот на наградување се земени предвид мерила од сите три нивоа – ниво на организација, ниво на одделение и индивидуално ниво. Во зависност од нивната позиција во хиерархиската структура, значењето на мерилата од овие три групи во наградувањето е различно. На повисоките нивоа поголемо значење им е посветено на организациските мерила и тие имаат поголемо учество. Како што се намалува позицијата во хиерархиската структура, така се зголемува учеството и значењето на индивидуалните мерила.

Иако системот за мерење на резултатите во организацијата е претставен на сите нивоа, недостасува јасен процес на негово оценување. И покрај тоа што долго време го применуваат системот за мерење на резултатите, досега не е направен обид за негово оценување и ревидирање. Активности поврзани со ревидирањето и оценувањето на системот за мерење на резултатите се оние со годишното ревидирање на таргетите. Поради тоа, на организацијата „А“ им е предложен моделот за оценување и ревидирање на системите за мерење на резултатите предложен во овој труд.

Барања кои треба да бидат исполнети од постојните системи за мерење на резултатите	Степен на исполнување	Коментари
Општо		
1. Обезбедуваат општи информации	1 2 3 4 5 6 7	
2. Ги поддржуваат целите	1 2 3 4 5 6 7	
3. Спречуваат субоптимизација	1 2 3 4 5 6 7	
4. Вклучуваат ограничен број мерила	1 2 3 4 5 6 7	
Критериуми за мерење на резултатите		
5. Традиционални критериуми	1 2 3 4 5 6 7	
6. Нефинансиски критериуми	1 2 3 4 5 6 7	
7. Критериуми на причинско-последични односи	1 2 3 4 5 6 7	
Стејкхолдери		
8. Се земаат предвид интерните потреби	1 2 3 4 5 6 7	
9. Се земаат предвид екстерните потреби	1 2 3 4 5 6 7	
10. Се земаат предвид потребите на сите стејкхолдери	1 2 3 4 5 6 7	
Хиерархиски нивоа		
11. Врвите хиерархиски нивоа се покриени	1 2 3 4 5 6 7	
12. Одредени центри на одговорност се покриени	1 2 3 4 5 6 7	
13. Најголем дел од центрите на одговорн. се покриени	1 2 3 4 5 6 7	
14. Сите организациски нивоа и делови се покриени	1 2 3 4 5 6 7	
Временски хоризонт		
15. Краткорочни цели	1 2 3 4 5 6 7	
16. Долгорочни цели	1 2 3 4 5 6 7	
Информациски систем		
17. Лесно достапни информации	1 2 3 4 5 6 7	
18. Информации проследени до вистинската личност	1 2 3 4 5 6 7	
19. Напредна архитектура на информации	1 2 3 4 5 6 7	
Контролен систем		
20. Користи информации од СМР	1 2 3 4 5 6 7	
21. Обезбедува повратни информации	1 2 3 4 5 6 7	
22. Презема корективни активности	1 2 3 4 5 6 7	
Систем на наградување		
23. Поврзан е со системот за мерење на резултатите	1 2 3 4 5 6 7	
24. Долгорочни награди за долгорочни цели	1 2 3 4 5 6 7	
25. Влијае на долгорочниот развој на организацијата	1 2 3 4 5 6 7	
Друго		
26. Процеси за унапредување	1 2 3 4 5 6 7	

Табела 8.6. Прашалник за оценување на системот за мерење на резултатите во организацијата „А“

Од прикажаниот преглед со утврдена статистичка средина од 4,85 може да се каже дека применетиот систем за мерење на резултатите ги исполнува барањата и критериумите за интегриран систем за мерење на резултатите. Може да се забележи дека претходно идентификуваните слабости преку интервјуата се истакнуваат и во прашалникот, односно тоа се областите кои се значително неповолно оценети, како што се: организацијата не користи нефинансиски мерила и не ги утврдува причинско-последичните ефекти од мерилата за мерење на резултатите, организацијата не ги зема предвид потребите на интерните стејкхолдери, туку целосно е фокусирана на екстерните, и непоставување долгорочни цели за исполнување со кои менаџментот би бил фокусиран на долгорочен развој и успех на организацијата. Исто така, се гледа дека не постојат процеси за унапредување на системот за мерење на резултатите, кои доколку би биле имплементирани би придонеле за надминување на вака идентификуваните слабости на интегрираниот систем за мерење на резултатите.

8.6.5. Системот за мерење на резултатите во улога на контролен систем

Системот за мерење на резултатите во организацијата „А“ е целосно искористен и како контролен систем бидејќи има континуирано следење на исполнувањата на задачите на вработените, континуирано следење на резултатите од мерилата и преземање корективни активности таму каде што е потребно, тогаш кога се јавуваат, а не на крајот на годината кога се врши финалното оценување на резултатите.

8.6.6. Интегрирано известување

Организацијата „А“ која подлежи на строгите домашни регулаторни барања, како и на странските регулаторни барања поради доминантниот странски капитал и потребата од консолидација на финансиските извештаи со претпријатието-матица и на ниво на групација, има развиен целосно интегриран систем на известување. Сите потребни

информации за известувањето се добиваат од информацискиот систем кој, исто така, е интегриран за сите сегменти од работењето. Организацијата „А“ во финансиските извештаи што ги вклучува покрај финансиските информации и резултатите од финансиските мерила не објавува нефинансиски информации со исклучок на задолжителните информации за наградување на врвниот менаџмент. Но, организацијата „А“ издава годишен извештај за оперативното работење на организацијата со нефинансиски информации во коишто се покриени информации поврзани со законската регулатива, конкуренција, маркетинг и продажби, истражување и развој и информациски технологии.

8.6.7. Заклучок

Нашиот придонес од оваа студија на случај е во можноста да оцениме и да дадеме наше мислење за тоа кои активности треба да се преземат со цел веќе применетиот систем за мерење на резултатите да биде унапреден, како и да извршиме оценување и ревидирање на применетиот систем за мерење на резултатите врз основа на предложениот модел во овој труд. Со прашалниците за оценување на мерилата и системот за мерење на резултатите ги идентификувавме нивните слабости и потребата за нивно делумно или целосно ревидирање. Не сме во можност да го оцениме квалитетот на системот за мерење на резултатите на целата организација. Тестирањето се однесува само на една организација во составот на мултинационална организација. Сепак, според нас, ова наше истражување и заклучоците од него може да бидат корисни за идното идентификување на недостатоците на системите за мерење на резултатите и за нивно надминување.

8.7. СТУДИЈА НА СЛУЧАЈ 2

Оваа студија на случај беше спроведена во текот на 2012 година во една од најголемите производствени организации во Република Македонија (во понатамошниот текст – организација „Б“). Во времето на спроведување на студијата во организацијата имаше

приближно 350 вработени и остваруваше обрт од 23 милиони евра годишно. Организацијата „Б“ е со доминантен странски капитал. Котира на Македонската берза за хартии од вредност. Организацијата произведува повеќе производи што ги нуди на своите купувачи. Таа постојано ги следи специфичните потреби на потрошувачите и за таа цел постојано го подобрува квалитетот на постојните производи и лансира нови производи.

8.7.1. Цел и метод

Основна цел на оваа студија на случај е да се испита системот за мерење на резултатите што го има применето организацијата, како и да понуди можни опции за негово подобрување. Ова подразбира скенирање на постојниот систем за мерење на резултатите и оценување на мерилата на резултатите што се користат во организацијата. Понатаму, студијата на случај е иницирана со цел да се оцени дали нашиот предложен модел за развивање и оценување на системите за мерење на резултатите може да му биде од помош на менаџментот во организацијата за да развие успешен систем за мерење на резултатите и негово ревидирање и оценување.

Причините поради коишто беше избрана оваа организација за студија на случај е тоа што таа е една од водечките организации во својата индустрија во Република Македонија. Од прелиминарниот прашалник беше утврдено дека таа има делумно развиен систем за мерење на резултатите, односно е во фаза на негово развивање. За нас беше значајна и нивната заинтересираност да учествуваат во оваа студија и да дадат свој придонес во областа на мерењето на резултатите.

За студијата на случај се извршени 30-минутни интервјуа со двајца вработени на менаџерски позиции во организацијата и беа анализирани бројни интерни документи.

8.7.2. Резултати

Системот за мерење на резултатите на организацијата „Б“, кој е во фаза на развивање и имплементирање, иницијално ќе биде преземен од нивната матична компанија во

странство и прилагоден за потребите на организацијата „Б“. Во периодот кога беа правени интервјуата, системот за мерење на резултатите беше применет само на највисокото ниво. Притоа, тој се користи само за мерење на резултатите на високото ниво на менаџмент со цел да се детерминира нивното наградување, како и да се оценат организациските резултати на организацијата во целост и тоа, пред сè, преку финансиски мерила. Развивањето и примената на системот за мерење на резултатите се одвива од горе надолу и се применува вертикално постепено дизајнирање на систем за мерење на резултатите. Процесот на имплементирање и развивање на системот за мерење на резултати се одвива со помош на консултанти од матичната организација.

Системот за мерење резултати во организацијата „Б“ е заснован на матрицата на резултати (објаснета претходно во Глава 4), па понатаму прилагодувана за сопствените потреби имајќи ги предвид специфичностите на организацијата. Во досегашниот развој на системот за мерење на резултатите организацијата има развиено индивидуални и заеднички мерила на ниво на организацијата само за највисокото хиерархиско ниво, а во постапка е развивање на систем за мерење на резултатите до најниските организациски нивоа, односно до секој вработен.

8.7.3. Мерила на резултатите што ги користат

Во организацијата се користат бројни мерила и тоа, пред сè, финансиски кои се однесуваат на резултатите на организацијата во целост, а се користат, пред сè, за целите на наградување на менаџментот. Најзначајни финансиски и нефинансиски мерила што се користат се: ЕБИТДА, оперативна добивка, бруто-добивка (вредносно и количински), пазарно учество, процент на продажба на нови производи, процент на загуби во производството, принос од инвестиции, процент на вратени испораки, незгоди при работа. Нефинансиските мерила се категоризираат во перспективите на купувачи, интерни процеси, одржливост, идни активности. Овие мерила се малобројни и субјективно дефинирани во рамките на организацијата „Б“. Резултатите не се пресметуваат врз основа

на информации од интегрираниот информациски систем и не се поврзани со системот на контрола и наградување, ниту пак се дел од нефинансиско известување за екстерни цели.

Може да се забележи дека организацијата „Б“ нема прекумерна употреба на мерила кои би можеле да доведат до субоптимизација, со што не се јавува потреба од можно интегрирање на неколку мерила, за да се зголеми нивната употребна и информациска корисност. Од сегашните мерила на резултатите што се користат само на највисоко ниво се дефинирани по пет мерила за секој менаџер. Во процесот на мерењето на резултатите процентуално поголема застапеност имаат мерилата на ниво на целата организација и целите за нивно исполнување, а помало индивидуалните мерила и цели (пропорција што се менува како што се намалува и хиерархиската поставеност на вработените). Целите се предмет на оценување и ревидирање еднаш годишно на редовни состаноци на претставници кои се задолжени за мерење на резултатите.

8.7.4. Систем за мерење на резултатите

Системот за мерење на резултатите во организацијата „Б“ се класифицира во првата класа – претежно на финансиски мерила. На системот може да му се припише карактер на интегриран систем со контролата и наградувањето, притоа заснован само на финансиски мерила. Мерилата кои се составен дел од системот за мерење на резултатите ги поддржуваат целите на организацијата како што се остварување на стратегијата, мотивирање на менаџерите, остварување подобри резултати од работењето на ниво на целата организација, зголемување на соработката меѓу одделенијата, усогласеност меѓу резултатите и надоместоците на начин кој го максимира креирањето вредност за акционерите итн.

Бидејќи во организацијата „Б“ станува збор за систем за мерење резултати кој е во фаза на развивање и имплементирање, тестирани беа фазите за развивање успешен систем за мерење на резултатите. Процесот на развивање систем за мерење на резултатите во организацијата „Б“ се одвива низ следните фази:

Фаза	Применливост
Фаза 1: Кои мерила се потребни	Мерилата се предлагаат и идентификуваат на заеднички состаноци со консултантите и вработените.
Фаза 2: Анализа на трошоци-бенефити	Не е направена анализа на трошоците што ќе се направат за развивање и имплементирање на систем за мерење на резултатите, туку одлуката за развивање и имплементирање на системот е донесена од матичната организација.
Фаза 3: Цел на мерењето	Дефинирани се цели за кои се пресметува и користи секое поединечно мерило.
Фаза 4: Проверка на опфатноста	Во оваа фаза на развивање на системот за мерење на резултатите сè уште не е направена анализа на опфатноста на системот за мерење на резултатите. Доколку се оценува само досегашниот степен на имплементација, може да се заклучи дека постојниот систем не е сеопфатен поради парцијалното применување само на високо ниво на менаџмент.
Фаза 5: Детален дизајн (функција)	Мерилата се јасно дефинирани, пресметувани и евидентирани резултатите добиени со истите.
Фаза 6: Интегрирање	Мерилата се интегрирани по одделни области во организацијата.
Фаза 7: Разгледување на окружувањето	Окружувањето не е земено како фактор кој треба да биде дел од системот за мерење на резултатите и кој може да влијае на него.
Фаза 8: Меѓуфункционално тестирање	Постои поврзаност на мерилата на различни одделенија и сектори и нивно интегрирање, односно насочување на усилбите на повеќе функции за остварување подобри резултати на едно мерило (на пример, онаму каде што се пресметуваат заедничките мерила и каде што има поделена одговорност).
Фаза 9: Поставување таргети и контрола	Таргетите во организацијата се поставени од нивната матична организација и во зависност од нивното исполнување се преземаат контролни активности и корективни мерки за нивно подобрување.
Фаза 10: Поврзување на резултатите со	Целосно поврзување, во оваа фаза само со

наградувањето	наградувањето на менаџментот, а постепено развивање на системот и со наградувањето на сите вработени.
Фаза 11: Деструктивно тестирање	Поради фазата во која се наоѓа организацијата „Б“, односно делумно развиен систем за мерење на резултатите само на високо ниво на менаџмент и тековно развивање на останатиот дел од системот за мерење на резултатите, овие фази сè уште не се преземени, но се планира да се преземат во понатамошниот напредок во развивањето на системот.
Фаза 12: Известување за резултатите од работењето	
Фаза 13: Институционализација	
Фаза 14: Континуирано одржување	

Табела 8.7. Фази и нивна применливост во процесот на имплементирање на систем за мерење на резултатите во организацијата „Б“

Во фазата на развивање систем за мерење на резултатите во којашто се наоѓа организацијата „Б“ не можеме да заклучиме дека станува збор за подобрување, оценување или ревидирање, туку тоа се фази кои би следеле по целосното имплементирање на системот за мерење на резултатите.

8.7.5. Заклучок

Основниот придонес од оваа студија на случај е во можноста да оцениме и дадеме наше мислење за тоа дали методот и чекорите предложени за развивање систем за мерење на резултатите од наша страна се поистоветуваат со оние што се веќе преземени во организацијата „Б“. Нашите предлози до менаџментот од оваа организација се однесуваа на вклучување повеќе нефинансиски мерила распоредени во неколку перспективи со што би се опфатиле сите аспекти од работењето на организацијата и кои на крајот, заедно со финансиските мерила, би придонеле за подобрување на целокупните финансиски резултати на организацијата „Б“. За оценувањето на мерилата и на целокупниот систем за мерење на резултатите, како и нивно ревидирање и подобрување, од наша страна им беа предложени рамките дефинирани во овој труд.

8.8. СТУДИЈА НА СЛУЧАЈ 3

Оваа студија на случај беше спроведена во текот на 2012 година во една од најголемите услужни организации во Република Македонија (во понатамошниот текст – организација „В“). Во времето на спроведување на студијата во организацијата имаше приближно 1.000 вработени и остваруваше обрт од 5,5 милијарди денари годишно. Организацијата „В“ е со доминантен странски капитал. Котира на Македонската берза за хартии од вредност. Организацијата има повеќе производи и извршува повеќе услуги што ги нуди на своите купувачи и претставува лидер во иновации во својата област.

8.8.1. Цел и метод

Основна цел на оваа студија на случај е да се испита системот за мерење на резултатите што го има применето организацијата, како и да понуди можни опции за негово подобрување. Ова подразбира скенирање на постојниот систем за мерењерезултати и оценување на мерилата на резултатите коишто се користат во организацијата. Понатаму, студијата на случај е иницирана со цел да се оцени дали нашиот предложен модел во трудот за развивање и оценување на системите за мерење на резултатите е применлив во практиката, како и тоа дали предложените чекори можат да му бидат од помош на менаџментот при развивање успешен систем за мерење на резултатите и негово ревидирање и оценување.

Причините поради коишто беше избрана оваа организација за студија на случај е тоа што таа е една од водечките организации во својата индустрија во Република Македонија. Од прелиминарниот прашалник беше осознаено дека таа има развиено систем за мерење на резултатите повеќе од десет години. Исто така, за нас од значење беше и нивната заинтересираност да учествуваат во оваа студија и со свои предлози да дадат придонес во областа на мерењето на резултатите.

За студијата на случај се извршени 30-минутни интервјуа со двајца вработени на менаџерски позиции во организацијата, а анализирани беа и бројни интерни документи.

8.8.2. Резултати

Уште за време на почетните разговори со интервјуираните менаџери можевме да идентификуваме дека организацијата „В“ не користи класичен систем за мерење на резултатите, туку поради специфичноста на нивната дејност во организацијата е развиен контролен систем кој се користи за споредување на планските цели со фактичките резултати и дека многу ограничен број финансиски мерила се применуваат само на ниво на целата организација за оценување на нејзините резултати. Ваквата состојба упатува на заклучок дека според начинот на кој се мерат резултатите, можат да се класифицираат во нулта класата во табелата која претходно беше развиена и дека постои развиен контролен систем. Контролниот систем е во функција на споредувањето на планските со фактичките резултати на сите нивоа во организацијата, а посебно на оние нивоа и сектори кои се задолжени за продажба. Единствени финансиски мерила што ги пресметува организацијата „В“ претставуваат ROE, ROA и EBITDA кои истовремено се публикуваат во годишните финансиски извештаи. Пресметката на овие мерила не е поврзана со наградувањето на вработените и менаџментот на средно и ниско ниво во организацијата, туку е поврзана само со наградување на менаџментот на највисоко ниво.

За одбележување е фактот дека организацијата „В“ од неодамна го започнала процесот на развивање систем за мерење на резултатите.

8.8.3. Мерила на резултатите што ги користат

Во организацијата „В“ се применуваат мал број мерила (ROE, ROA, EBITDA) кои се однесуваат на целата организација и се јавно публикувани во годишната сметка. Бидејќи организацијата е на самиот почеток на развивање на систем за мерење на резултатите, во оваа фаза се предлагаат мерила за мерење на резултатите на индивидуално, групно и

организациско ниво. Според првичните упатства и документацијата за развивање систем за мерење на резултатите, предвидено е да се користат финансиски и нефинансиски мерила. Имајќи ја предвид фазата во која се гради системот, нашите предлози беа насочени на следниве прашања: при предлагањето на мерилата да водат сметка да не се применуваат преголем број мерила кои потоа би довеле до субоптимизација, за секое мерило да направат картичка со податоци и главни карактеристики на мерилото, како што е во нашиот пример, да се води сметка за формата и начинот на оценување на мерилата што ќе се применат. Ова е потребно токму поради континуираното унапредување на целосниот систем за мерење на резултатите, цел која е предвидена во нивната документација.

8.8.4. Систем за мерење на резултатите

Системот за мерење на резултатите на организацијата „В“ е во фаза на зародиш, а за негово изградување е потребно да се пристапи кон сериозни анализи на документацијата и на упатствата за негово дизајнирање. Во процесот на развивање на системот за мерење на резултатите е спроведено само првично запознавање на вработените во врска со тоа што значи мерењето на резултатите, за кои цели се прави и како ќе се реализира. Менаџментот на прво, второ и трето ниво предлага кои мерила за мерење на резултатите ќе бидат вклучени во системот за мерење на резултатите.

Системот за мерење на резултатите ќе биде заснован на рамката на урамнотезени перспективи која ќе ги вклучува четирите стандардни перспективи – финансиска, купувачи, интерни процеси и учење и развој на вработени. За сите овие перспективи ќе бидат предложени соодветни мерила, што упатува на претпоставката дека ќе бидат применети финансиските и нефинансиски мерила. Системот за мерење на резултатите ќе се темели на постојниот информациски систем кој е интегриран и го опфаќа целокупното работење на организацијата, што претставува голема предност при примената на системот за мерење резултати, а ќе им обезбеди и заштеда на дополнителни трошоци за развивање информациски систем. Таргетите за мерилата на резултатите е предвидено да се

поставуваат и ревидираат еднаш годишно, иако нивни пресек и следење ќе се прави и на полугодишна основа. Она што можеше да се забележи од документацијата што ни беше ставена на располагање е дека не е предвидена форма за оценување на системот за мерење на резултатите со цел негово континуирано подобрување и унапредување. За таа цел, на менаџерите со кои беа направени интервјуата им беше предложена формата за евалуирање развиена во овој труд.

Доколку на овој начин се развие систем за мерење на резултатите, по неговото целосно имплементирање може да се идентификува во највисоката трета класа од класификацијата на системите за мерење на резултатите (за разлика од сегашната нулта класа) кој ќе применува избалансиран пакет мерила, а имајќи ги предвид и причинско-последичните ефекти, тој ќе биде и целосно интегриран со системот на контрола и системот на наградување.

Системот за мерење на резултатите кој треба да се примени треба да вклучи повеќе информации и мерила за управувањето, окружувањето и одржливоста со цел да обезбеди информации и за интегрирано известување и вклучување на повеќе информации од нефинансиски карактер во годишните сметки.

8.8.5. Заклучок

Основниот придонес од оваа студија на случај е што ни беше овозможено да го согледаме и анализираме процесот на градење систем за мерење на резултатите и тоа од систем на контролни активности и споредување таргети со фактички резултати, па сè до развивање на целосно интегриран систем за мерење на резултатите. Притоа, имавме можност да ги проверуваме нашите предлози со оние во практиката. Системот за мерење на резултатите се базира на целосна примена на рамката на урамнотежени перспективи. Бидејќи организацијата „В“ е на самиот почеток од развивањето и имплементирањето систем за мерење на резултатите, тоа овозможи од посебна корист да им бидат нашите препораки во врска со проблемите со коишто би можеле да се соочат при имплементацијата. Исто така, и нашите предложени форми за евалуација на мерилата за мерење на резултатите и на

целосниот систем за мерење на резултатите кои беа развиени во овој труд ќе им послужат при оценувањето и ревидирањето на системот откако тој ќе биде применет.

РЕЗИМЕ

Целта на ова поглавје беше да се предложи модел за развивање систем за мерење на резултатите, избор и дефинирање мерила за мерење на резултатите кои ќе бидат вклучени во системот, како и развивање модели за оценка на мерилата и системот за мерење на резултатите кои ќе овозможат нивно ревидирање и подобрување. Така, прво пристапиме кон избор на најсоодветни мерила во зависност од видот на организацијата со особен предлог секое мерило да биде јасно дефинирано од сите аспекти во посебна спецификација за дефинирање на мерилата. Откако одредени мерила ќе бидат инволвирани во системот за мерење на резултатите, потребно е нивно периодично оценување со цел да може да се одлучи дали треба да се продолжи со нивната примена, за што е развиена посебна форма за оценување на позитивните и негативните карактеристики на мерилата.

Во однос на системите за мерење на резултатите предложена е постапка со фази низ кои би требало да поминат организациите за да имплементираат успешен систем за мерење на резултатите. За да се дијагностицира до кој степен се развиени и применети системите за мерење на резултатите, предложени се класи на развој на системот за мерење на резултатите. На крај, се предлага и модел за оценка и ревидирање на системите за мерење на резултатите со цел нивно подобрување во иднина.

Целокупната постапка од дефинирање на стратегија преку избор на систем и мерила, нивно дизајнирање, имплементирање и оценување, преку мерење на резултатите, па сè до нивно интегрирање со системот на контрола, наградување и известување е прикажан во вид на дијаграм кој овозможува постепено следење и развивање на сите поединечни фази од развивањето на интегриран систем за мерење на резултатите.

КОРИСТЕНА ЛИТЕРАТУРА:

1. Abdel-Maksoud, A. B. & Abdel-Kader, M. G., 2007. Non-financial performance measurement and management practices in manufacturing firms: A comparative international analysis. Во: *Studies in managerial and financial accounting*. Oxford: Elsevier JAI.
2. Atkinson, A. A. и др., 1997. New directions in management accounting research. *Journal of Management Accounting Research*, Том 9, pp. 79-108.
3. Bourne, M. и др., 2000. Designing, implementing and updating performance measurement systems. *International Journal of Operations and Production Management*, 20(7), pp. 754-771.
4. Carton, R. B. & Hofer, C. W., 2006. *Measuring Organizational Performance*. Glos: Edward Elgar Publishing Limited.
5. Crawford, K. & Cox, J., 1990. Designing performance measurement systems for just in time operations. *International Journal of Production Research*, 28(11), pp. 2025-2036.
6. Dixon, J. R., Nanni, A. J. & Vollmann, T. E., 1990. *The New Performance Challenge - Measuring Operations for World-class Competition*. Homewood(IL): Dow Jones-Irwin.
7. Ghalayini, A. & Noble, J., 1996. The Changing Basis of Performance Measurement. *International Journal of Operations and Production Management*, 16(8), pp. 63-80.
8. Giraud, F., Langevin, P. & Mendoza, C., 2008. Justice as a rationale for the controllability principle: A study of managers' opinions. *Management Accounting Research*, Том 19, pp. 32-44.
9. Globerson, S., 1985. Issues in developing a performance criteria system for an organisation. *International Journal of Production Research*, 23(4), pp. 639-646.
10. Horngren, C. T., Foster, G., Datar, S. M. & Rajan, M., 2008. *Cost accounting: A managerial emphasis*. 13th edition up. Boston: Prentice Hall.
11. Ittner, C. & Larcker, D., 2001. Assessing empirical research in management accounting: A value-based management perspective. *Journal of Accounting and Economics*, 32(1/3), pp. 348-410.
12. Kaplan, R. S. & Norton, D. P., 1992. The Balanced Scorecard - Measures that Drive Performance. *Harvard Business Review*, Issue January/February, pp. 71-79.

13. Kennerley, M. & Neely, A., 2005. Performance measurement frameworks: a review. Во: A. Neely, ур. *Business Performance Measurement: Theory and Practice*. Cambridge: Cambridge University Press, pp. 145-156.
14. Kennerly, M. & Neely, A., 2003. Measuring Performance in a Changing Business Environment. *International Journal of Operations and Production Management*, 23(2), pp. 213-229.
15. Maltz, A. C., Shenhar, A. J. & Reilly, R. R., 2003. Beyond the balanced scorecard: Refining the search for organizational success measures. *Long Range Planning*, Том 36, pp. 187-204.
16. Maskell, B., 1992. Performance Measurement for world class manufacturing. *Corporate Controller*, Issue January/February, pp. 44-48.
17. Medori, D. & Steeple, D., 2000. A framework for auditing and enhancing performance measurement systems. *International Journal of Operations and Production Management*, 20(5), pp. 520-533.
18. Merchant, K. A. & Van der Stede, W. A., 2007. *Management Control System - Performance Measurement, Evaluation and Incentives*. 2nd Edition ур. Essex(UK): Prentice Hall.
19. Meyer, M. W., 2002. *Rethinking Performance Measurement: Beyond the Balanced Scorecard*. Cambridge: Cambridge University Press.
20. Micheli, P. & Manzoni, J.-F., 2010. Strategic Performance Measurement: Benefits, limitations and paradoxes. *Long Range Planning*, Том 43, pp. 465-476.
21. Nanni, A., Dixon, J. & Vollmann, T., 1992. Integrated performance measurement: Management accounting to support the new manufacturing realities. *Journal of Management Accounting Research*, Том 4, pp. 1-19.
22. Neely, A. и др., 2000. Performance measurement system design: developing and testing a process-based approach. *International Journal of Operations and Production Management*, 20(10), pp. 1119-1145.
23. Neely, A. и др., 1997. Designing performance measures: a structured approach. *International Journal of Operations and Production Management*, 17(11), pp. 1131-1152.
24. Parker, C., 2000. Performance Measurement. *Work Study*, 49(2), pp. 63-66.

25. Pedersen, E. R. G. & Sudzina, F., 2012. Which firms use measures? Internal and external factors shaping the adoption of performance measurement systems in Danish firms. *International Journal of Operations and Production Management*, 32(1), pp. 4-27.
26. Simons, R., 2000. *Performance Measurement and Control System for Implementing Strategy*. New Jersey: Prentice Hall.
27. Skinner, W., 1986. The productivity paradox. *Harvard Business Review*, Issue July/August, pp. 55-59.
28. Tangen, S., 2004. *Evaluation and revision of performance measurement systems*. Stockholm: Department of Production Engineering, Royal Institute of Technology.
29. Tangen, S., 2005a. Improving the Performance of Performance Measure. *Measuring Business Excellence*, 9(2), pp. 4-11.
30. Wisner, J. & Fawcett, S. E., 1991. Linking firm strategy to operating decisions through performance measurement. *Production and Inventory Management Journal*, 32(3), pp. 5-11.

Заклучок

9

1. РЕЗИМЕ НА ЗАКЛУЧОЦИТЕ ОД ИСТРАЖУВАЊЕТО

Предмет на докторската дисертација претставува испитување на комплексните системи за мерење на резултатите и нивно поврзување со контролните системи, системите на наградување и интегрираното известување во организациите. Крајната цел во дисертацијата ни беше да предложиме постапка за развивање интегриран систем за мерење на резултатите, како и алатки за негово оценување и ревидирање. За остварување на овие цели во докторската дисертација беа направени квантитативни истражувања во врска со испитување на користењето на мерилата и интегрираните системи за мерење на резултатите, како и квалитативни истражувања преку спроведување три студии на случај во кои беа тестирани предложените модели за дизајнирање, оценување и ревидирање на мерилата и системите за мерење на резултатите.

На самиот почеток од истражувањето, преку теоријата на зависни и независни варијабли, го тестиравме влијанието на независните варијабли врз имплементирањето на системите за мерење на резултатите, како зависна варијабла. Како независни варијабли беа испитани стратегијата на организациите, организациската структура, очекуваната неизвесност од окружувањето, конкуренцијата и големината на организациите. По спроведеното истражување и тестирање на поставените хипотези со χ^2 анализа и корелациона анализа, ги потврдивме само првите две хипотези, односно дека стратегијата и организациската структура на претпријатијата влијаат на изборот и на успешното имплементирање систем за мерење на резултатите. Хипотезата во врска со влијанието на окружувањето врз имплементирањето на системите за мерење на резултатите, и покрај тоа што имаше статистичка значајност кај некои аспекти од неизвесноста во окружувањето, агрегатно не можеме да ја потврдиме. Исто така, дојдовме до заклучок дека и хипотезите во врска со конкуренцијата и големината на организациите не влијаат статистички значајно врз селектирањето и имплементирањето на систем за мерење на резултатите. Ваквите резултати се објаснуваат со тоа што организациите во Република Македонија, посебно оние кои беа предмет на истражување, се во голема мера со доминантен странски капитал

и зависни од својата матица во странство. Ова значи дека без оглед на испитуваните варијабли кои имаат влијание врз имплементирањето на системите за мерење на резултатите, организациите имплементираат систем за мерење на резултатите кој ќе им биде предложен од матицата во странство и тоа во време и под услови што тие ќе им ги наметнат.

Во четвртото поглавје од дисертацијата беа елаборирани видовите, предностите, недостатоците и потребата од напоредно применување на финансиските и нефинансиските мерила. Покрај традиционалните финансиски мерила кои се однесуваат на профитабилноста (ROI, ROE, заработка по акција), растот, оперативното работење и пазарната вредност, елаборирани беа и финансиските мерила кои се од понов датум, како што се мерилата на економска вредност (EVA, CFROI) за кои со истражувањето се покажа дека воопшто не се применуваат во практиката во Република Македонија. Во трудот посебно го елабориравме сметководството на активности во функција на мерење на резултатите, од едноставна причина – што тоа го овозможува точното мерење на профитабилноста по производи и купувачи, како и современите концепти кои произлегуваат од него, како што се управувањето врз основа на активности, анализа на профитабилноста врз основа на активности и сметководството на активности засновано на време.

Во трудот ги одбележавме бројните недостатоци кои им се припишуваат на финансиските мерила во врска со нивната краткорочност, ориентираност кон минатото, неможноста за предвидување на резултатите во идните периоди и сл. При елаборирањето на развојните трендови на системите за мерење на резултатите, констатиравме дека примената на финансиските мерила има добиено одреден цикличен карактер. Така, до почетокот на осумдесеттите години од минатиот век, кога се применувале само финансиски мерила (и тоа најчесто едно или мал број мерила), за во деведесеттите години приоритет да се стави на нефинансиските мерила и нивна употреба напоредно со финансиските мерила. Во последниве години, организациите, соочени со глобална и финансиска криза, повторно почнаа да го ставаат акцентот на финансиските мерила.

На нефинансиските мерила, и покрај нивната субјективност и проблематичност за конкретно изразување, им се припишува неоспорна предност поради нивната

фокусираност кон иднината, односно подобрување и на екстерните и на интерните фактори, како и на ефикасноста на сите процеси и аспекти од работењето на организациите со цел да се остварат подобри финансиски резултати во иднина.

Со нашето истражување дојдовме до заклучок дека организациите најмногу ги користат финансиските мерила (49%), а значително помалку внимание посветуваат на нефинансиските мерила (30%). Исто така, значајно е да се истакне дека организациите во Република Македонија значително најмногу, со високи 85%, како мерила за резултатите ги користат мерилата кои се дел од финансиските извештаи, односно износот на продажби, растот на приходите и нето-оперативната добивка. Зад нив следуваат стапката на добивка со 76%, показателите на ликвидност со 64%, како и добивката пред камати и даноци и паричните текови со 58%. Од ова може да се заклучи дека како финансиски мерила за мерење на резултатите од работењето во нашата практика најчесто се користат финансиски информации од финансиските извештаи на организациите и оние мерила кои, пред сè, се задолжителни показатели пресметани во годишната сметка на организациите која јавно се публикува. Финансиските мерила за мерење на резултатите од работењето кои не се задолжителни многу помалку се користат.

Од нефинансиски мерила, организациите во Република Македонија најмногу внимание посветуваат на мерилата од областа на маркетингот (42%), а користењето на останатите нефинансиски мерила е многу мало. Мерилата на резултатите кои се однесуваат на купувачите се применуваат во 37% од анкетираниите организации, а од нив, пак, најмногу применувани мерила се пазарното учество, поплаките од купувачите, квалитетот на производите и мерењето на индексот на задоволството на купувачите. Од мерилата на раст и развој по фреквентност на применување се мерилата на иновации и обуки на вработените со 34%, а како најзначајни мерила се истакнуваат обуките на вработените и задржувањето на најдобрите вработени. Мерилата на интерните процеси, идните активности и одржливоста многу малку се применуваат и тоа само во изолирани случаи.

Во нашето истражување беа испитани резултатите, односно добивката што ја остварувале организациите во изминатите три години и нефинансиските мерила кои се применуваат. Од спроведената корелациона анализа се заклучува дека користењето на нефинансиските

мерила се статистички значајни за остварување повисок износ на добивка. Нивната врска се оценува како директна, но не многу интензивна, освен кај мерилото „незгоди при работа“ каде што врската е инверзна, односно зголемениот број незгоди при работа влијаат на намалување на добивката.

Покрај елаборирањето на финансиските и нефинансиските мерила и препораките за нивна напоредна примена, во дисертацијата е направен краток теоретски осврт на моделите на интегриран систем за мерење на резултатите кои во последнава деценија најчесто се користат во светската практика. Посебен осврт е направен на рамката на урамнотезени перспективи како модел кој најчесто се применува и е најелабориран во сметководствената литература. Во дисертацијата беше спроведено емпириско истражување на врската помеѓу имплементирањето систем за мерење на резултатите и резултатите, односно добивката и стапката на принос од инвестиции (ROI). Од спроведената χ^2 анализа можевме да заклучиме дека не постои директна статистички значајна врска помеѓу имплементирањето систем за мерење на резултатите и добивката, но постои статистички значајна врска помеѓу имплементирањето систем за мерење на резултатите и стапката на принос од инвестиции. Ова упатува на тоа дека организациите кои имаат имплементирано систем за мерење на резултатите остваруваат повисока стапка на принос од инвестиции како мерило кои ги одразува ставките и од билансот на состојба и од билансот на успех. Оттука и општиот заклучок дека имплементирањето на системите за мерење на резултатите позитивно влијае на остварување подобри резултати од нивното работење.

При анализата на имплементирањето систем за мерење на резултатите во организациите во Република Македонија беа испитувани предностите, недостатоците и проблемите со коишто се соочуваат тие. Предностите од примена на систем за мерење на резултатите се најизразени во организациите кои имаат целосно имплементиран систем за мерење на резултатите. Организациите кои, пак, делумно имаат имплементирано систем за мерење на резултатите значително ги чувствуваат користите, што само по себе го потврдува светското искуство дека не треба секогаш да се отпочне со целосно развивање систем за мерење на резултатите во сите аспекти и на сите нивоа во една организација, туку тој постепено да почне да се применува, било хоризонтално или вертикално. Што се донесува

до недостатоците и проблемите, заклучено беше дека со најголем интензитет се соочени организациите кои делумно го имаат имплементирано системот за мерење на резултатите, односно се во фаза на негово развивање и имплементирање, а не организациите кои имаат имплементирано систем за мерење на резултатите или се на самиот почеток од процесот на имплементација. Ова е сосема разбирливо бидејќи токму овие организации, во фазата во која се наоѓаат, се соочени со најголемите предизвици и пречки до целосно имплементирање на системот за мерење на резултатите. Ова може да се објасни со тоа што овие организации, токму поради почетната фаза на дизајнирање и имплементирање на системот за мерење на резултатите, не можат да ги почувствуваат проблемите при имплементирањето како и недостатоците на системот што го избрале за имплементирање.

Како составен дел на системите за мерење на резултатите, беше направена анализа и на бенџмаркингот. Со анализата се потврди дека организациите во Република Македонија повеќе користат екстерен бенџмаркинг (споредба со останатите организации од индустријата или со светските просеци) отколку интерен бенџмаркинг (споредување на резултатите во рамките на организацијата). Притоа се заклучи дека најчести причини за применување на бенџмаркингот се очекувањата на организациите дека ќе ги подобрат своите процеси во работењето, како и нивните финансиски резултати со високи 81% и 71% респективно. Организациите кои применуваат бенџмаркинг остваруваат подобри квалитативни резултати од работењето, како што се задоволство на купувачите, квалитетот на производите, поголема продуктивност на вработените, кои, пак, ќе придонесат за остварување повисоки финансиски резултати.

Контролните активности за целите на ова истражување се набљудуваат како неизоставен дел од системот за мерење на резултатите. Самото мерење на резултатите и нивното споредување со поставените цели претставува контролна активност во претпријатијата која потоа се поврзува со процесот на наградување и претставува преоден чекор од мерењето на резултатите до наградувањето. Најзначаен дел од процесот на контрола претставува процесот на планирање кој подетално беше анализиран во ова истражување од кое се заклучи дека организациите во Република Македонија припаѓаат на конзервативни организации во кои крајниот збор околу поставувањето на плановите го

има врвниот менаџмент, а воопшто не се практикува партиципативното планирање во кое свој придонес имаат сите вработени во организацијата.

Ваквото базирање на системите за мерење на резултатите врз поставените цели во плановите, организациите во Република Македонија во најголема мера го користат во процесот на наградување. Така, зголемувањето на фактичките резултати над поставените цели во голема мера е придружено со финансиско/монетарно наградување на вработените. Наградувањето на вработените во голем број организации (56%) се базира на системите за мерење на резултатите. Притоа, најголем дел од организациите одговориле дека наградувањето го засноваат на поставените цели во плановите.

Од истражувањето може да се заклучи дека за целите на наградувањето најмногу се користат финансиските мерила. Ова се должи на фактот дека и оние организации кои немаат имплементирано систем за мерење на резултатите пресметуваат значаен број финансиски мерила, а дел од нив се задолжителни и пропишани со закон. Мерилата поврзани со испитување на купувачите и пазарот не заостануваат многу зад финансиските мерила бидејќи зголемувањето на пазарното учество и задоволството кај купувачите се од круцијална улога за остварување позитивни финансиски резултати во иднина. Од направената корелациона анализа на примената на системот за мерење на резултатите, како основа за системот за мерење на резултатите може да се заклучи дека финансиските мерила и мерилата поврзани со купувачите и мерилата поврзани со интерните процеси и оперативните резултати се статистички значајни и се користат за оценување на резултатите и наградување на вработените.

Активностите поврзани со мерењето на резултатите, контролирањето и наградувањето, треба да придонесат за процесот на известување во претпријатијата, односно продуцирање интегриран извештај за резултатите од работењето во кој ќе се обелоденат финансиските и нефинансиските информации, како и информации за контролните активности и процесот на наградување на вработените. Од истражувањето во организациите во Република Македонија заклучивме дека сите се фокусирани само на обелоденување на оние информации, пред сè, финансиски, кои се задолжителни со законската и професионалната регулатива во земјата. Нефинансиски информации во врска со оперативното работење на организациите не се обелоденуваат во финансиските извештаи на организациите. Што се

однесува на примена и изготвување интегрирани извештаи, заклучивме дека не се применуваат во организациите во Република Македонија.

Развивањето модел за мерење на резултатите, нивно дизајнирање, имплементирање, оценување и ревидирање го истражувавме преку спроведени три студии на случај. Во сите три студии на случај системите за мерење на резултатите организациите ги имплементираале по барање на нивната странска матица. Рамката на урамнотезени перспективи се користи во две од организациите, а една организација применува матрица на резултати. Трите организации се наоѓаат во различни фази од процесот на имплементирање. Во организацијата во која веќе постои целосно имплементиран систем беа тестирани рамките за оценување и ревидирање на мерилата и системите за мерење на резултатите од работењето. Во организацијата во која постои делумно имплементиран систем беа тестирани фазите за имплементирање систем за мерење на резултатите. Во организацијата која беше на самиот почеток на имплементирање, во фаза на предлагање на мерила и поставување на контурите за системот за мерење на резултатите, им беа предложени и фазите за имплементирање и рамките за оценка и ревидирање кои веќе претходно позитивно беа оценети дека функционираат во двете организации.

2. НАУЧЕН И ПРАКТИЧЕН ПРИДОНЕС НА ДИСЕРТАЦИЈАТА

Истражувањата на проблематиката во трудот имаат двојна корисност. Од теоретско-научен аспект, литературата од пошироката област на сметководството и мерењето на резултатите ќе биде збогатена со содржини кои се малку застапени, како што е теоријата на зависни и независни варијабли и врските кои беа докажани во ова истражување, односно влијанието на стратегијата и организациската структура врз дизајнирањето и имплементирањето систем за мерење на резултатите, како и тоа дека независните варијабли од оваа теорија немаат големо влијание врз зависната варијабла кога станува збор за контролирани ентитети. Исто така, научниот придонес може да се согледа и во

поврзувањето на мерењето на резултатите со процесите на контролирање, наградување и известување, врска која не е сретната во досегашната литература, а се покажа како многу значајна за зголемување на ефикасноста од работењето, интегрирање на информациите и подобри резултати од работењето на организациите.

Практичниот придонес се согледува од емпириското истражување на финансиските и нефинансиските мерила и нивната употреба во организациите во Република Македонија препорачувајќи дека е неопходно и двата вида мерила напоредно да се користат во организациите со цел стејкхолдерите да ја добијат вистинската слика за состојбата во организациите. Со нивната напоредна примена се овозможува развивање интегриран систем за мерење на резултатите кој ќе биде во функција на контролирањето, наградувањето и известувањето во организациите. Практичниот придонес се согледува и преку спроведените студии на случај каде што теоретски развиените фази за имплементирање систем за мерење на резултатите и рамките за оценување и ревидирање мерила и систем за мерење на резултатите се потврдуваат како корисни и целосно применливи во практиката.

3. ОГРАНИЧУВАЊА НА ДОКТОРСКАТА ДИСЕРТАЦИЈА

Како и речиси во секое емпириско истражување, така и ние се соочивме со бројни ограничувачки фактори кои ги детерминираа резултатите од истражувањето. Прво, прашањата во прашалникот беа дефинирани така што не се бараше од организациите да дадат конкретни резултати или износи на добивка и останати мерила, туку овие варијабли да ги оценат во релативни износи на пад и раст или да го определат нивото на интензитет на Ликертова скала, а не во апсолутни износи. Ова значително го отежни истражувањето и постави ограничувања во видовите на тестови што ги применивме, што секако дека имаше свои консеквенции и врз крајните резултати во истражувањето. Од друга страна, доколку се бараа директни податоци за резултатите, можеше да се случи организациите да не бидат расположени за учество во истражувањето, па според тоа и значително да се намали стапката на одговореност на прашалниците. Второ, примерокот е релативно мал што

оневозможи користење структурирани равенства за тестирање на целиот модел, туку беа направени поединечни тестирања на хипотезите со коефициенти и статистичка значајност. Трето, одговорите може да бидат пристрасни и под влијание на големите организации кои преовладуваа во примерокот. Четврто, во организациите кои учествуваа во истражувањето преовладуваше еден тип индустрија (финансиска), што се оправдува со неразвиеноста или незастапеноста на некои дејности во Република Македонија. Поради ова, заклучоците до кои дојдовме, според нас, не треба да се генерализираат за сите претпријатија, со различна големина или особено за дејности кои не беа вклучени во истражувањето (на пример, јавниот сектор).

4. НАСОКИ ЗА ИДНИ ИСТРАЖУВАЊА

Во докторската дисертација е опфатен широк делокруг од проблематиката на мерењето на резултатите, што претставува основа за понатамошни поконкретни истражувања во областа. Во идните истражувања е препорачливо да се зголеми примерокот со цел да може да се примени модел на структурни равенства. Исто така, идните истражувања треба да се прошират и во јавниот сектор, во кој многу малку внимание се посветува на мерењето на резултатите. Понатаму, поради малата застапеност на нефинансиските мерила во системот за мерење на резултатите, идните истражувања треба да бидат фокусирани на изнаоѓање начини за подобрување на квалитетот на нефинансиските мерила и нивно вклучување во мерењето на резултатите и наградувањето на вработените. Идните истражувања треба да бидат насочени кон развивање интегриран сметководствен информациски систем кој ќе ги опфаќа сите аспекти на интегрираното мерење на резултатите.

Прилог

Прашалник

Системи за мерење на резултатите

Колку вработени има Вашата компанија?

Како се движеле Вашите продажби во последните три години?

На кој вид индустрија припаѓа Вашата компанија?

Како се движела Вашата добивка пред оданочување во последните три години?

Continue »

пазарно учество

Однесувањето
на другите
конкурентски
компани
претставува
голема закана
за нашата
компанија



« Back

Continue »

Системи за мерење на резултатите

Системи за мерење на резултатите

Систем за мерење на резултатите претставува концизен сет на мерила (финансиски и/или нефинансиски) кои го поддржуваат процесот на одлучување во организацијата преку собирање, обработка и анализирање на квантифицирани информации за резултатите и нивно презентирање во концизна форма.

Дали во Вашата компанија се применува систем за мерење на резултатите?

- Да
 Не

Доколку одговорот на предходното прашање е „да“, одговорете на следните тврдења:

1 = Целосно не се согласувам; 7 = Целосно се согласувам

	1	2	3	4	5	6	7
Системот за мерење на резултатит се користи од страна на врвниот менаџмент	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Таргетите за остварување на резултатите во системот за мерење на резултатите експлицитно се поврзани со долгорочната стратегија	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Менаџерите сениори се вклучени во процесот на дизајнирање и селектирање на мерила на резултатите	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Менаџерите на пониски нивоа се вклучени во процесот на дизајнирање и селектирање на мерила на резултатите	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Дали системот за мерење на резултатите е експлицитно поделен по области или

Ги покриваат сите хиерархиски нивоа	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Користат краткорочни таргети	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Користат долгорочни таргети	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Овозможуваат лесен пристап до информации	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Навремен пренос на информации до правите вработени	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

ПРЕДНОСТИ од примена на системите за мерење на резултатите

1 = целосно не е точно; 7 = целосно е точно

	1	2	3	4	5	6	7
Повисок обрт	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Повисока добивка	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Пониски трошоци	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Подобра фокусираност на стратегијата	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Подобро споделување на знаењето и размена на информации помеѓу организационите единици	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Подобро фокусирање на она што е важно за компанијата	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Поголемо фокусирање на остварување на подобри резултати	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Поквалитетни

Системи за мерење на резултатите

информации за резултатите	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Поголема оперативна ефикасност	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Подобро менаџирање во компанијата	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Подобро одлучување	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Подобро разбирање на стратегијата од страна на вработените	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Поголема посветеност од страна на вработените	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Поголема иновативност	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Поголемо остварување на целите на компанијата	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Вработените се поинформирани и позапознаени за нивните улоги и цели во компанијата	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Повисок квалитет	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Поефикасна контрола	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Позадоволни вработени	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Поквалитетно известување	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

НЕДОСТАТОЦИ од примена на системи за мерење н резултатите

1 = целосно не е точно; 7 = целосно е точно

	1	2	3	4	5	6	7
Има премногу мерила на резултатите	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Нема доволно							

Системи за мерење на резултатите

стратешки информации во системот	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Предизвикува преголема интерна конкуренција	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Премногу е скап и бирократски	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Мерилата на резултатите се премногу субјективни и поради тоа неверодостојни	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Информациите за резултатите се премногу агрегатни/збирни	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Има премногу финансиски информации	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

Колку често се соочувате со следниве ПРОБЛЕМИ при имплементирањето и користењето на системот за мерење на резултатите?

	Никогаш	Ретко	Понекогаш	Често	Секогаш
Менаџментот дава низок приоритет на имплементирањето на СМР	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Имплементирањето на СМР бара повеќе време и напор од очекуваното	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Немате доволно расположливи ресурси и капацитет за имплементирање	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Компанијата не е во стабилна фаза од работењето	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Имплементирањето на СМР нема јасна цел	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Вработените немаат доволно позитивен став за	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

СМР

Недоволна ангажираност од страна на менаџментот на пониски нивоа и вработените за имплементирање на СМР



Тековниот информациски систем не го поддржува соодветно СМР



Тешко е да се дефинираат таргетите за пониските нивоа во организацијата



Вработените немаат доволно знаење и способност да го користат СМР



Тешко е да се дефинираат релевантни мерила на резултатите



Постои одбивност од страна на вработените за нов СМР



Не постои поврзаност помеѓу СМР и системот на наградување



СМР по имплементирањето не се одржува и абдејтира редовно



Нема вработен кој е назначен за одговорен за СМР



Тешко се доаѓа до податоци за пресметување на мерилата на резултатите



СМР има низок приоритет или неговата примена престанува со



промена на
менаџментот

Компанијата не
гледа доволно
бенефит од СМР

<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
-----------------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------

Во последните 12 месеци, колку често се имаат случено следните настани во врска со СМР

1 = никогаш; 7 = секогаш

	1	2	3	4	5	6	7
Избришани беа мерила од СМР	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Додадени беа мерила во СМР	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Направени беа промени во таргетите	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Направени беа промени во дефинирањето на мерилата на резултатите	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

« Back

Continue »

Системи за мерење на резултатите

Мерила на резултатите

Кои ФИНАНСИСКИ мерила ги користите?

- Износ на продажби
- Стапка на добивка
- Раст на приходите
- Нето оперативна добивка
- Принос од инвестиции (Return on Investment)
- Приход по вработен
- Цена на акција/Пазарна капитализација
- Заработка по акција
- Принос од главнина (Return on Equity)
- Показатели за ликвидност
- Заработка пред даноци и камати
- Парични текови
- Продажба/Вкупни средства
- Главнина/Вкупни средства
- Other:

Кои мерила за КУПУВАЧИТЕ ги користите

- Индекс на задоволство на купувачите
- Стапка на задржување на купувачите
- Квалитет на производите/услугите
- Чувствителност (реакција) на купувачите
- Пазарно учество
- Навремена испорака
- Стапка на стекнување на нови купувачи
- Раст на пазарното учество
- Задоцнети продажби/испораки
- Профитабилност по купувачи
- Поплаки од купувачи
- Барања за користење на сервис во гарантен рок
- Време на одговор на купувачите
- Процент на вратени испораки
- Other:

Кои мерила во врска со ИНТЕРНИТЕ ПРОЦЕСИ ги користите?

- Времето да стигнат до пазар новите производи/услуги
- Квалитетот на развивање на нови производи и процесите на проект менаџмент
- Квантитет и длабочина на стандардизирани процеси
- Квалитет на производствени процеси
- Време на циклус
- Потребно време да се развие нов производ
- Количинско отстапување кај материјалите
- Количинско отстапување кај работната сила
- Стапка на дефектни производи
- Стапка на добар аутпут во однос на вкупен аутпут
- Способност да се кастамизираат производителите/услугите
- Искористеност на капацитетите
- Other:

Кои мерила во врска со ИНОВАЦИИТЕ и РАЗВОЈОТ НА ВРАБОТЕНИТЕ ги користите?

- Задржување на најдобрите вработени
- Квалитет на професионален развој
- Квалитет на лидерски развој
- Охрабрување на вработените да предлагаат нови идеи
- Обуки на вработените
- Задоволство на вработените
- Грижа за квалитетот на животот на вработените и нивните семејства
- Отсуства на вработените
- Број на воведени нови производи
- Other:

Кои мерила во врска со ИДНИТЕ АКТИВНОСТИ на компанијата ги користите?

- Квалитет на стратегиско планирање
- Антиципирање/подготвување за неочекувани промени во екстерното окружување
- Инвестирање во развој на нови пазари
- Инвестирање во развој на нови технологии
- % на продажба од нови производи (помалку од 5 години стари)
- Инвестирање во истражување и развој (% од продажбите)
- Инвестирање во високо ризични проекти
- Other:

Кои мерила од областа на МАРКЕТИНГОТ ги користите?

- Покриеност на медиуми
- Ефекти од кампањи
- Свесност за бренд

Преференција на бренд

Репутација на компанијата

Other:

Кои мерила од областа на ОДРЖЛИВОСТ ги користите?

Користење на ресурси (електрична енергија, вода...)

Незгоди при работа

Еднаквост диверзифицираност

Усогласеност со етички правила

Other:

Системи за мерење на резултатите

Задоволството
на купувачите

Квалитетот на
производите/
услугите

Продуктивност
на вработените

« Back

Continue »

бидат задоволни
од нив?

Колку се влијателни менаџерите во поставувањето на буџетот

1 2 3 4 5 6 7

воопшто НЕ се влијателни екстремно се влијателни

Колку често врвниот менаџмент иницира дискусии поврзани со буџетот со менаџерите на пониски нивоа?

1 2 3 4 5 6 7

екстремно ретко екстремно често

« Back

Continue »

Системи за мерење на резултатите

Наградување

До кој степен се согласувате со следните изјави?

1 = целосно НЕ се согласувам; 7 = целосно се согласувам

	1	2	3	4	5	6	7
Резултатите на менаџерите се мерат од страна на нивните надредени главно врз основа на поставените таргети во буџетот	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Резултатите на менаџерите се мерат со помош на мерила на резултатите од СМР и се споредуваат со поставените таргети	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Унапредувањето на менаџерите зависи од нивната способност да се оствари буџетот и таргетите на мерилата	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Финансиското наградување на менаџерите се зголемува како што се зголемуваат и фактичките резултати над буџетираните/таргетираните	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

За секоја од категориите подолу означете го степенот до кој соодветните мерила во секоја од категориите се користат за да се оценат резултатите од менаџерите

1 = воопшто не се користат; 7 = целосно се користат

Системи за мерење на резултатите

	1	2	3	4	5	6	7
Финансиски мерила (ROI, ROE, намалување на трошоци, EBITDA...)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Купувачи (пазарно учество, задоволство на купувачи...)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Интерни процеси и оперативни резултати (продуктивност...)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Иновации (нови производи, успех во развивање нови производи...)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Вработени (обрт, задоволство...)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Окружување (политичка ситуација, сертификарање...)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Квалитет (стапка на дефекти...)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

За секоја од категориите подолу означете го степенот до кој соодветните мерила на резултатите се поврзани со системот на наградување на менаџерите

1 = воопшто не се поврзани; 7 = целосно се поврзани

	1	2	3	4	5	6	7
Финансиски мерила (ROI, ROE, намалување на трошоци, EBITDA...)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Купувачи (пазарно учество, задоволство на купувачи...)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Интерни процеси и оперативни резултати (продуктивност...)	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Иновации (нови производи, успех							

Системи за мерење на резултатите

во развивање
нови производи...)

<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
-----------------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------

Вработени (обрт,
задоволство...)

<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
-----------------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------

Окружување
(политичка
ситуација,
сертифицирање...)

<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
-----------------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------

Квалитет (стапка
на дефекти...)

<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
-----------------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------	-----------------------

« Back

Continue »

Системи за мерење на резултатите

Известување

Дали во годишните финансиски извештаи вклучувате информации од системот за мерење на резултатите (остварени резултати според имплементираните мерила)?

- Да
 Не

Дали во годишните финансиски извештаи обелоденувате информации во врска со контролниот систем (отстапувања од буџетот и таргетите, интерни контроли...)?

- Да
 Не

Дали во годишните финансиски извештаи обелоденувате информации во врска со наградувањето на менаџерите?

- Да
 Не

Дали практикувате ИНТЕГРИРАНО известување?

Под „интегрирано известување“ подразбираме вклучување на нефинансиски информации во годишната сметка, вклучувајќи и одржливост, окружување, управување?

- Да
 Не

« Back

Submit

