

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**OBLIKOVANJE RAČUNOVODSKIH INFORMACIJ S POMOČJO
INFORMACIJSKEGA SISTEMA SAS ZA POTREBE ODLOČANJA V
MEDNARODNEM PODJETJU**

LJUBLJANA, SEPTEMBER 2006

TINA PARCER

IZJAVA:

Študentka Tina Parcer izjavljam, da sem avtorica tega magistrskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom dr. Marka Hočevarja in skladno s 1. odstavkom 21. člena Zakona o avtorskih in sorodnih pravicah dovolim objavo magistrskega dela na fakultetnih spletnih straneh.

V Ljubljani, dne 8.9.2006

Podpis:

KAZALO

1 UVOD	1
1.1 PROBLEMATIKA IN NAMEN MAGISTRSKEGA DELA.....	1
1.2 CILJ MAGISTRSKEGA DELA	2
1.3 METODE DELA	2
2 POSEBNOSTI ODLOČANJA V MULTINACIONALNEM PODJETJU.....	3
2.1 POMEN RAČUNOVODSKIH INFORMACIJ PRI POSLOVODSKEM ODLOČANJU V MULTINACIONALNEM PODJETJU	3
2.2. POSEBNOSTI POSLOVODSKEGA ODLOČANJA V MULTINACIONALNEM PODJETJU	4
2.2.1 OPREDELITEV MULTINACIONALNEGA PODJETJA.....	5
2.2.2 MODEL INTERNACIONALIZACIJE PODJETJA.....	7
2.2.3 DEFINICIJA MULTINACIONALNEGA PODJETJA.....	8
2.2.4 ORGANIZACIJSKA STRUKTURA MULTINACIONALNEGA PODJETJA.....	9
2.2.5 DECENTRALIZACIJA ODLOČANJA V MULTINACIONALNEM PODJETJU....	10
2.3 POSLOVODNO RAČUNOVODSTVO V MULTINACIONALNEM PODJETJU.....	12
2.3.1 UMESTITEV POSLOVODNEGA RAČUNOVODSTVA V RAČUNOVODSKI SISTEM PODJETJA.....	13
2.3.2 DEFINICIJA POSLOVODNEGA RAČUNOVODSTVA.....	13
2.3.3 POSLOVODSKO URAVNAVANJE V MULTINACIONALNEM PODJETJU.....	14
2.3.3.1 Poslovodni in računovodski informacijski sistem multinacionalnega podjetja .	16
2.3.3.1.1 Poslovodni informacijski sistem multinacionalnega podjetja	16
2.3.3.1.2 Računovodski informacijski sistem multinacionalnega podjetja	17
2.3.3.2 Kontingenčna teorija poslovodnega računovodstva.....	18
2.3.3.3 Pomen računovodskega predračunavanja v odvisnih podjetjih v tujini.....	21
2.3.3.4 Pomen računovodskih informacij za nadziranje odvisnih podjetij v tujini.....	22
2.4 PREVEDBA RAČUNOVODSKIH IZKAZOV V TUJI VALUTI	22
2.4.1 METODE ZA PREVAJANJE RAČUNOVODSKIH IZKAZOV	23
2.4.2 REŠITVE V ZVEZI S PREVAJANJEM RAČUNOVODSKIH IZKAZOV V ZDA	25
2.4.2.1 Določitev funkcionalne valute	25
2.4.2.2 Prevedba in ponovno merjenje računovodskih izkazov podjetij v tujini	25
2.4.2.3 Prevedba, ko je valuta tretje države funkcionalna valuta.....	30
2.5 KONSOLIDIRANI RAČUNOVODSKI IZKAZI.....	31
2.5.1 POSLOVNO POVEZOVANJE IN POTREBA PO KONSOLIDIRANIH RAČUNOVODSKIH IZKAZIH.....	31
2.5.2 UPORABNIKI KONSOLIDIRANIH RAČUNOVODSKIH IZKAZOV	32
2.5.3 METODE OBRAČUNAVANJA POSLOVNIH POVEZOVANJ.....	33
2.5.4 RAČUNOVODSKE PREDPOSTAVKE ZA KONSOLIDIRANJE	34
2.5.5 ORGANIZIRANJE KONSOLIDIRANJA	37
2.5.6 OMEJITVE KONSOLIDIRANIH RAČUNOVODSKIH IZKAZOV	38
3 POMEN RAČUNOVODSKIH INFORMACIJ ZA PODPORO ODLOČANJA.....	39
3.1 PODATKI IN INFORMACIJE V POSLOVNEM SVETU.....	39
3.2 POSLOVNI SISTEM IN NJEGOVE FUNKCIJE.....	42
3.2.1 IZVAJALNI PODSISTEM	43
3.2.2 POSLOVODNI PODSISTEM.....	44
3.2.3 INFORMACIJSKI PODSISTEM	45

3.3 POMEN INFORMACIJ ZA POSLOVODENJE PODJETJA	49
3.3.1 OMEJITVE POSLOVODNIH INFORMACIJ PRI NAČRTOVANJU IN NADZIRANJU POSLOVANJA.....	50
3.3.2 VRSTE POSLOVODNIH INFORMACIJ	51
3.4 ODLOČEVALNE FUNKCIJE, ZA KATERE POTREBUJEMO RAČUNOVODSKE INFORMACIJE	51
3.4.1 NAČRTOVANJE.....	51
3.4.2 PRIPRAVLJANJE IZVAJANJA.....	52
3.4.3 NADZIRANJE.....	53
4 INFORMACIJSKI SISTEM ZA PODPORO ODLOČANJA	53
4.1 RAZVOJ INFORMACIJSKIH SISTEMOV	53
4.2 POSLOVODNI IN RAČUNOVODSKI INFORMACIJSKI SISTEM	55
4.3 INFORMACIJSKA TEHNOLOGIJA TER NJENA UPORABA	55
4.4 KONKURENČNOST PODJETJA V INFORMACIJSKI DOBI	57
4.5 INFORMACIJSKI SISTEMI V RAZLIČNIH ORGANIZACIJSKIH OBLIKAH MULTINACIONALNEGA PODJETJA.....	58
4.6 INFORMACIJSKI SISTEM ZA PODPORO ODLOČANJA	59
4.6.1 IZVAJALNI INFORMACIJSKI SISTEMI	60
4.6.2 OPERACIJSKI PODPORNİ SISTEMI.....	61
4.6.3 SISTEMI UMETNE INTELIGENCE.....	61
4.6.4 INFORMACIJSKI SISTEMI ZA DIREKTORJE.....	62
4.6.5 SISTEMI ZA PODPORO ODLOČANJA.....	62
4.6.5.1 DSS podatkovna baza.....	65
4.6.5.2 DSS baze modelov	66
4.6.5.3 DSS uporabniški vmesnik	66
4.6.5.4 Rezultati DSS	66
4.6.6 PRIMERJAVA EIS IN DSS.....	67
5 UPORABA SISTEMA SAS FINANCIAL MANAGEMENT V MULTINACIONALNEM PODJETJU.....	67
5.1 MULTINACIONALNO PODJETJE SAS	67
5.2 ORGANIZIRANOST RAČUNOVODSTVA V PODJETJU SAS	69
5.3 UPORABA SAS FINANCIAL MANAGEMENT SISTEMA.....	70
5.4 OBLIKE DOSTOPANJA DO SAS FM.....	73
5.4.1 SAS FM STUDIO	73
5.4.2 SAS FM ADD-IN FOR MICROSOFT OFFICE.....	76
5.4.3 SAS INFORMATION DELIVERY PORTAL.....	76
5.5 UPORABA SAS FM V PODJETJU SAS.....	76
6 ZAKLJUČEK	86
7 LITERATURA	88
8 VIRI.....	90

1 UVOD

1.1 PROBLEMATIKA IN NAMEN MAGISTRSKEGA DELA

V današnjem času se bolj kot kdajkoli od podjetij zahteva, da v čim krajšem času izdelajo pravilna in relevantna finančna poročila in plane za lastnike in analitike, zato imajo le-ta za to malo časa in si ne smejo privoščiti napak. Vedno več je mednarodnih podjetij, katerih hčerinska podjetja uporabljajo različne lokalne računovodske standarde in standarde poročanja, kar pa otežuje matičnemu podjetju organiziranje in konsolidacijo podatkov ter poročanje in analiziranje v skupini. Planiranje oziroma predračunavanje znotraj mnogih podjetij, predvsem mednarodnih, zahteva veliko sredstev, daje pa mnogokrat le malo vrednih informacij za poslovodstvo. Od podjetij se zahteva vedno večjo finančno transparentnost, kar pa je predvsem za velika, mednarodna podjetja težka naloga.

Mednarodna podjetja se srečujejo s problemi prikazovanja in analiziranja podatkov različnih poslovnih enot, ki jih imajo razpršene po svetu in ki pri svojem delu uporabljajo različne računovodske standarde in poslujejo v različnih valutah. Matično podjetje se tako srečuje s problemom konsolidacije podatkov in s čim hitrejšo pripravo poročil, ki bodo vsebovala potrebne in točne informacije za njihovo poslovodstvo.

Postavlja se nam vprašanje, kako podjetjem, predvsem mednarodnim, olajšati delo, kako organizirati poslovanje na način, ki bo podjetju omogočil, da bo s čim manj težavami lahko organiziralo svoje podatkovne baze, jih pretvorilo v isto valuto, jih konsolidiralo in iz njih dobilo relevantne informacije.

Poslovanje v globalnem prostoru je poslovodstva multinacionalnih podjetij postavilo pred nove izzive, kot so vzpostavljanje fleksibilnejših organizacijskih struktur in z njimi povezane spremenjene strategije nadzora, ocenjevanja uspešnosti mednarodnih operacij, določanje mednarodnih prenosnih cen, itd.

Na podlagi spoznanj v praksi na področju vodenja računovodstva in financ v hčerinski enoti velikega multinacionalnega podjetja vedno bolj ugotavljam, da je ena od velikih konkurenčnih prednosti podjetja prav fleksibilnost podjetja in hitrost, s katero se podjetje odzove na spremembe na trgu. Da bi bilo podjetje fleksibilno, pa potrebuje sodoben, to je integriran, kakovosten in učinkovit informacijski sistem, ki omogoča premišljeno zbiranje in hranjenje podatkov, njihovo preoblikovanje v kakovostne informacije ter usmerjeno posredovanje do končnih uporabnikov, to je do tistih, ki sprejemajo odločitve v podjetju. Le s pomočjo pravočasnih, točnih in pravih informacij lahko podjetje predvideva spremembe na trgu in se nanje pripravi. Če do sprememb dejansko pride, podjetje hitro reagira, tako da spremembe ne vplivajo negativno na njegovo poslovanje.

Namen magistrske naloge je s pomočjo domače in tuje strokovne literature na področju računovodskih informacij in na področju informacijskih sistemov za podporo odločanja preučiti, na kakšne načine si lahko z informacijskimi sistemi pomagamo pri oblikovanju računovodskih informacij za potrebe odločanja ter prikazati pomen, ki ga imajo informacijski sistemi za pravočasne, točne in zanesljive informacije, ki so potrebne za dobre poslovne odločitve.

Delo je namenjeno predvsem poslovnim delavcem tako multinacionalnih podjetij kot tudi podjetij, ki niso mednarodna, imajo pa velike baze podatkov, iz katerih pa ne znajo oziroma ne morejo pridobiti pravih informacij, ki bi bile potrebne za dobre poslovne odločitve. Prav tako je namenjeno tistemu delu posloводства, ki se ukvarja s tem, kako čim hitreje in s čim manj truda konsolidirati različne podatke in jih prikazati na način, ki bo razumljiv vsem ravnam posloводства oziroma vsem tistim, ki potrebujejo hitre in zanesljive informacije za potrebe odločanja.

1.2 CILJ MAGISTERSKEGA DELA

Cilj mojega magistrskega dela je predstaviti posebnosti poslovskega odločanja v multinacionalnem podjetju, vlogo poslovskega računovodstva v multinacionalnem podjetju, načine pretvarjanja v skupno valuto in probleme konsolidacije podatkov v multinacionalnem podjetju kot jih pozna literatura.

Odkriti želim, kakšen informacijski sistem bi potrebovali v multinacionalnem podjetju, da bi z njegovo pomočjo pridobili kar največ informacij, ki jih poslovstvo potrebuje pri odločanju o poslovanju podjetja. Informacijski sistem, ki bi omogočal čim večjo fleksibilnost na trgu in čim hitrejši dostop do točnih in pravih informacij.

Prikazati hočem primer uporabe sistema SAS Financial Management za potrebe odločanja v multinacionalnem podjetju SAS, ki bo pokazal smiselnost uporabe sistema za podporo odločanja za dobre poslovne odločitve tako v multinacionalnem podjetju kot tudi v drugih podjetjih.

1.3 METODE DELA

Izhodišče magistrske naloge je preučevanje teoretičnih podlag o računovodskih informacijah, o specifičnostih multinacionalnih podjetij in o informacijskih sistemih ter kako lahko s pomočjo informacijskih sistemov čim lažje oblikujemo računovodske informacije za potrebe odločanja v mednarodnem podjetju.

V magistrskem delu proučujem spoznanja domačih in tujih strokovnjakov s področja poslovanja, računovodstva, financ, informatike in mednarodnega poslovanja. Na osnovi znanja in izkušenj, ki sem si jih pridobila pri delu na področju računovodstva in financ v hčerinski enoti multinacionalnega podjetja, ki se ukvarja prav z razvojem statističnih in analitičnih informacijskih sistemov, ki omogočajo vodstvu podjetja čim boljše odločitve, skušam čim boljše predstaviti rešitev informacijskega sistema, ki ga je razvilo in ga tudi uporablja naše podjetje za namene analiziranja, pretvarjanja valut in konsolidiranja podatkov o poslovanju, ter ugotavljam ali je glede na teoretična dognanja ta sistem dober oziroma v čem bi bil lahko boljši, da bi vsem poslovnim delavcem omogočal hiter dostop do ažurnih informacij, na čim bolj razumljiv in enostaven način.

Magistrsko delo je sestavljeno iz petih poglavij, v katerih skozi posamezna podpoglavja obravnavam teme posameznega področja. V uvodnem poglavju predstavljam preučevano problematiko in opredelim načrt naloge. V drugem poglavju opisujem posebnosti odločanja v multinacionalnem podjetju. Definiram, katero podjetje je multinacionalno podjetje, kakšna je njegova organizacijska struktura in način odločanja. V tem poglavju opredelim, kakšen je pomen računovodskih informacij za poslovodsko odločanje v multinacionalnem podjetju in vloga poslovodnega računovodstva v multinacionalnem podjetju. Prav tako opišem problem prevedbe iz ene v drugo tujo valuto ter probleme konsolidacije v multinacionalnem podjetju. V tretjem poglavju opredelim pomen računovodskih informacij za podporo odločanja. Definiram poslovni sistem in njegove funkcije, vrste upravljalnih informacij in odločevalne funkcije, za katere potrebujemo računovodske informacije. V četrtem poglavju obravnavam informacijske sisteme, kjer so posebej izpostavljeni informacijski sistemi v multinacionalnem podjetju, informacijski sistem za podporo odločanja in konkurenčne prednosti podjetij v informacijski dobi. V petem poglavju na praktičnem primeru pokažem uporabo informacijskega sistema, ki ga uporabljamo v multinacionalnem podjetju za pretvarjanje tujih valut, konsolidiranje podatkov ter planiranje in analiziranje poslovanja. Struktura poglavij je prilagojena osnovnemu cilju magistrskega dela, upošteva problematiko in namen dela. Delo je zaključeno s sklepnimi ugotovitvami.

2 POSEBNOSTI ODLOČANJA V MULTINACIONALNEM PODJETJU

2.1 POMEN RAČUNOVODSKIH INFORMACIJ PRI POSLOVODSKEM ODLOČANJU V MULTINACIONALNEM PODJETJU

Današnje razmere na svetovnih trgih kažejo težnjo po vse večji internacionalizaciji podjetij. Dinamika svetovnega gospodarstva odpira nove tržne niše, ki jih podjetja lahko izkoristijo, če so le sposobna hitro reagirati na spreminjajoče se tržne razmere.

Vzroki ustanavljanja podjetij v tujini zgodovinsko sledijo spremembam na svetovnih trgih. V preteklosti je bil v ospredju stroškovni vidik internacionalizacije, povezan z doseganjem ekonomij obsega, oskrbovanjem z najcenejšimi surovinami, stroški dela in drugimi vložki v proizvodni proces (Scott, 1978, str. 148). Danes pa je postalo v vse konkurenčnejšem okolju ustanavljanje podjetij v tujini nuja, če želijo podjetja ohraniti že dosežene tržne deleže, še bolj pa, če jih želijo povečati (Svetličič, 1996a, str. 24). Neposredna prisotnost na tujem trgu prek odvisnih podjetij omogoča podjetjem boljše poznavanje tujega poslovnega okolja, hitrejše zaznavanje sprememb, nudenje poprodajnih storitev in s tem boljše odnose s kupci in poznavanje njihovih potreb. Ker kupec takšno podjetje zaznava kot domačega ponudnika, se mu v primerjavi z izvozom nudijo boljše razmere za povečanje prodaje in doseganje višjih prodajnih cen.

S procesom internacionalizacije, se pravi z ustanavljanjem podjetij v tujini, narašča potreba po pravočasnih, zanesljivih in pomembnih informacijah za poslovodsko uravnavanje domačih in tujih aktivnosti. Ker se pomen informacij za odločanje povečuje s stopnjo negotovosti okolja, v katerem podjetje deluje, ne preseneča, da postaja poslovodno računovodstvo v nestabilnem in dinamičnem okolju, v kakršnem deluje multinacionalno podjetje, vse pomembnejši vir konkurenčne prednosti podjetja. Pri tem je bistveno, da se poslovodje¹ zavedajo pomena celovitega pristopa k poslovodskemu uravnavanju odvisnih podjetij v tujini, ki upošteva tako notranje organizacijske dejavnike kot tudi zunanje dejavnike okolij, v katerih imajo svoja odvisna podjetja (Zaman, 2003, str. 11).

Čeprav so računovodske informacije kot ključni element informacijske podlage, ki poslovodstvu multinacionalnega podjetja služi za odločanje, pomembne za vse tri ravni poslovanja – strateško usmerjanje, poslovodsko uravnavanje in uravnavanje zalog – je poudarek dan pomenu računovodskih informacij v procesu poslovskega uravnavanja v multinacionalnem podjetju.

2.2. POSEBNOSTI POSLOVDSKEGA ODLOČANJA V MULTINACIONALNEM PODJETJU

Pri odkrivanju posebnosti poslovskega odločanja v multinacionalnem podjetju je potrebno pozornost usmeriti na dve (povezani) področji: oblike rešitev multinacionalnih podjetij pri vzpostavljanju organizacijskih struktur in stopnjo decentralizacije odločanja. Omenjeni področji pomembno vplivata na obseg in vsebino računovodskih informacij, do katerih mora imeti z namenom racionalnega odločanja dostop posamezna raven posloводства. Multinacionalna podjetja, katerih dejavnost se razteza zunaj nacionalnih meja, so na področju organizacijskih struktur pokazala visoko stopnjo inovativnosti. Širše družbeno-ekonomsko

¹ Z izrazom »poslovodje« so mišljene osebe, ki so pooblaščen, da vodijo posle poslovnega sistema (v slovenski literaturi se velikokrat uporabljajo tudi drugi izrazi: ravnatelji, managerji, menedžerji in podobno).

okolje, v katerem poslujejo, pa dodaja nov vidik dilemi o centralizaciji oziroma decentralizaciji odločanja (Zaman, 2003, str. 12).

2.2.1 OPREDELITEV MULTINACIONALNEGA PODJETJA

Različni avtorji različno definirajo multinacionalno podjetje. To, da se multinacionalno podjetje ukvarja z mednarodnim poslovanjem, je skupno vsem definicijam. V večini primerov obstaja tudi soglasje o tem, da ne gre le za izvoz, temveč za neposredne naložbe v tujino. Po eni izmed najbolj splošnih definicij je multinacionalno podjetje opredeljeno kot podjetje z mrežo proizvodnih, prodajnih in razvojno-raziskovalnih enot v stoddstotni ali delni lasti, ki so locirane v več državah (Chang in Taylor, 1999, str. 541).

Avtorji različno definirajo predvsem uporabljena količinska merila in merila velikosti. Količinska merila so vezana na število organizacijskih enot, ki jih ima podjetje v tujini. Omenjena definicija na primer ne odgovarja na vprašanje, koliko podjetij je potrebnih, da jih lahko označimo kot mrežo. Jaklič (1999, str. 184) pravi, da lahko podjetje označimo kot multinacionalno, če ima znatne neposredne naložbe v dveh ali več tujih državah, ali pa sodeluje s podjetji, ki jih aktivno nadzira oziroma jih upravlja. Drugi avtorji (Aharoni, Robbins, Stoubach, Gendarme) zagovarjajo strožja merila in menijo, da mora imeti multinacionalno podjetje vsaj štiri ali pet organizacijskih enot v tujini (Broniewska, 1986, str. 54).

Manj pogosto zasledimo merila velikosti. Nanašajo se na merila, povezana z minimalnimi letnimi prihodki podjetja². Uporaba meril velikosti zahteva še dodatno merilo, ki velika podjetja deli na lokalna in multinacionalna. Takšno merilo je že omenjeno količinsko merilo števila organizacijskih enot v tujini, lahko pa je to tudi stopnja vpletenosti v aktivnosti v tujini, ki je lahko odvisna od sredstev, angažiranih v tujini, števila zaposlenih v tujini, velikosti obratov v tujini, ali od velikosti dobičkov, ki jih prinaša dejavnost v tujini. Čeprav uporaba stopnje vpletenosti kaže, da lahko podjetje opredelimo kot multinacionalno, je ta opredelitev subjektivnega značaja.

Definicija Bartletta in Ghoshala (2000, str. 2) ne postavlja niti količinskega merila niti merila velikosti, vendar jo velja posebej izpostaviti. Podobno, kot trdijo drugi avtorji, pravita, da izvoz na tuje trge ne zadošča, da bi podjetje lahko opredelili za multinacionalno, pač pa so potrebne neposredne tuje naložbe. Poleg tega pa postavljata še drugo merilo, in sicer aktivno vključevanje v poslovanje teh podjetij. Na ta način iz skupine multinacionalnih podjetij izločata mednarodne portfeljske investitorje in v opredelitev multinacionalnega podjetja uvajata merilo obvladovanja podjetij v tujini.

² Merila velikosti izhajajo iz prepričanja, da gre za podjetja izjemnih razsežnosti. Ta predstava je deloma posledica dejstva, da statistični podatki pogosto primerjajo letne prihodke posameznih multinacionalnih podjetij z bruto domačimi proizvodi držav in kažejo, da so letni prihodki posameznega multinacionalnega podjetja pogosto višji od bruto domačih proizvodov srednje velikih držav (Zaman, 2003, str. 13).

Poleg neusklajenosti meril v različnih definicijah tujih avtorjev se v slovenski literaturi pojavlja še problem poslovenjanja tujih izrazov³. Pri izboru slovenskega izrazja izhajamo iz vsebinskega razlikovanja med mednarodnim in multinacionalnim podjetjem, kot ga opredeljujeta Bartlett in Ghoshal (2000, str. 2). »Čeprav se podjetja, ki nakupujejo material na tujih trgih, sklepajo licenčne pogodbe v tujini, izvažajo proizvode ali imajo celo manjšinske deleže v kapitalu podjetij v tujini, uvrščajo v skupino mednarodnih podjetij, jih ne moremo opredeliti kot multinacionalna, če nimajo neposrednih naložb v tujini in če hkrati aktivno ne sodelujejo v poslovanju teh podjetij; zato jih tako s strateškega kot tudi z organizacijskega vidika ne obravnavajo kot sestavni del podjetja«.

Hunger in Wheelen navajata naslednje štiri značilnosti mednarodnega podjetja:

1. Tudi če mednarodno podjetje ne posluje v vseh regijah sveta, vodstvo podjetja preučuje priložnosti globalno.
2. Velik del sredstev mednarodnega podjetja je investiran v drugih državah. Ta pogoj je izpolnjen, če je 20 odstotkov premoženja mednarodnega podjetja v drugih državah, ali če obseg poslovanja v drugih državah znaša najmanj 35 odstotkov celotne prodaje ali dobička.
3. Mednarodno podjetje je vključeno v mednarodno proizvodnjo in ima proizvodne obrate, od montažnih linij do celotnega proizvodnega procesa, v različnih državah.
4. Vodstvo podjetja se odloča na osnovi dejavnikov v svetovnem merilu. Mednarodno poslovanje ni le stranska ali ločena dejavnost, ampak je sestavni del celotnega poslovanja mednarodnega podjetja (Hunger, Wheelen, 1996, str. 309).

Kenda in Bobek pravita, da o mednarodnih podjetjih govorimo:

- kadar je poslovodstvo matičnega podjetja preko svojih podružnic v tujini angažirano v proizvodnji in drugih aktivnostih v različnih tujih deželah,
- kadar poslovodstvo neposredno nadzira politiko teh podjetij v tujini,
- kadar stremi za tako poslovno strategijo v proizvodnji, trženju, finančah in drugih podjetniških funkcijah, da presegajo nacionalne meje in postanejo geocentrične (Kenda, Bobek, 1997, str. 129).

Pojem multinacionalnega podjetja bo v tem delu povezan z obstojem odvisnega podjetja v tujini. Pred opredelitvijo pojma multinacionalnega podjetja, ki ga uporabljamo v tem delu, bodo z izhodiščem v modelu procesa internacionalizacije podjetja pojasnjeni vzroki za pojav odvisnih podjetij v tujini.

³ V Slovarju poslovnofinančnih izrazov (Mramor, 1999, str. 105) se besedna zveza »multinational corporation« prevaja kot multinacionalna družba. V Slovarju slovenskega knjižnega jezika (2001) pa najdemo pojem multinacionalka, ki pomeni veliko podjetje, ki posluje v več državah. Ker gre za žargonski izraz, katerega uporaba ni priporočljiva, se avtorji pogosto odločajo za slovenski izraz mednarodno podjetje, ki pa vsebinsko ni primeren. Pojem multinacionalka je podobno – kot podjetje, ki deluje v več državah – opredeljen tudi v Velikem splošnem leksikonu (1998, str. 2737) (Zaman, 2003, str. 13).

2.2.2 MODEL INTERNACIONALIZACIJE PODJETJA

Internacionalizacija pomeni proces naraščajoče vpletenosti v mednarodno poslovanje (Welch, Luostarinen, 1999, str. 84). Nanaša se na vse oblike mednarodnega ekonomskega sodelovanja in zajema tako mednarodno menjavo kot tudi mednarodno proizvodnjo⁴. Čeprav so poznani nekateri izjemni primeri tako imenovanih »rojenih globalnih podjetij«⁵, se posamezno podjetje internacionalizira v več fazah, v katerih postopoma pridobiva novo znanje o novem trgu; tako najbolj zmanjša tveganje, povezano z naslednjo fazo internacionalizacije.

Jaklič in Thorelli (1996, str. 5-8) sta razvila trifazni model internacionalizacije podjetja, v katerem fazama odvisne in neodvisne internacionalizacije⁶ sledi najvišja faza neodvisne internacionalizacije. Za prvo fazo odvisne internacionalizacije je značilna velika strateška in poslovna odvisnost od tujih podjetij, saj se podjetje internacionalizira preko uvoza izdelkov in storitev, nakupa licence in franšize tujega podjetja ali s skupnimi vlaganji s tujim partnerjem v domači državi. Na ta način pridobi temeljna znanja o mednarodnem poslovanju, ki jih potrebuje za sprejemanje aktivnejše vloge v procesu internacionalizacije.

V drugi fazi podjetje širi svojo dejavnost v druge države prek izvoza, prodaje licenc, franšiz ter z ustanavljanjem odvisnih in pridruženih podjetij v tujini ali podjetij v tujini, obvladovanih skupaj z drugimi podjetji. Jaklič in Thorelli v trifazni model internacionalizacije vključujeta tudi procesni model, ki so ga k teoriji internacionalizacije podjetja že v 70. letih prispevali raziskovalci s švedske univerze v Uppsali⁷. Predstavniki skandinavske šole so se osredotočili na fazo neodvisne internacionalizacije in postavili hipotezo, da se podjetja z relativno majhnim in lokalnim trgom postopoma internacionalizirajo navzven (Johanson, Wiedersheim-Paul, 1975, str. 305). Model, ki izhaja iz raziskave s področja mednarodnega poslovanja švedskih in finskih podjetij, je zgrajen na predpostavki nepopolnosti informacij, ki onemogoča prosto izbiranje različnih oblik prisotnosti na tujih trgih. Kljub temu, da je model doživel precej kritik je prav zaradi usmerjanja na države z majhnimi lokalnimi trgi zanimiv za razumevanje internacionalizacije slovenskih podjetij.

⁴ S procesom internacionalizacije so povezane številne teorije mednarodne menjave in teorije mednarodne proizvodnje, ki pa so (razen teorije internacionalizacije) makroekonomskega značaja in jih zato ne proučujemo podrobneje.

⁵ Podjetja, ki začnejo globalno že kmalu po ustanovitvi so običajno podjetja, katerih lastniki so si v drugih podjetjih že nabrali potrebne izkušnje in znanja o trgih. Na prvi pogled se zdi, da takšna podjetja preskakujejo cela evolucijska obdobja. Trtnikova (1999, str. 12) meni, da, če globalno rojeno podjetje nima preteklosti, je običajno toliko bolj bogata preteklost podjetnika.

⁶ V literaturi se za odvisno in neodvisno internacionalizacijo pogosto uporablja tudi izraza vhodna in izhodna internacionalizacija (Svetličič, 1996b, str. 291, Welch, Luostarinen, 1999, str. 84). Svetličič pri tem še posebej opozarja na neprimernost izrazov pasivna in aktivna internacionalizacija, ki sta tudi v rabi, saj podjetja v obeh smereh internacionalizacije igrajo aktivno vlogo (Zaman, 2003, str. 14).

⁷ Raziskovalci z univerze v Uppsali so zaradi dejstva, da so na področju internacionalizacije podjetja do 70. let prevladovala spoznanja, izhajajoča iz britanskih in ameriških raziskav, nasprotovali posploševanju zaključkov ter raziskav na vse države. Teorija internacionalizacije podjetja se je v tem času opirala predvsem na teorijo internacionalizacije (Buckley in Casson, 1976), ki ima korenine v Coasejevi teoriji transakcijskih stroškov. Po tej teoriji se podjetje internacionalizira tako, da ponotranji nepopolne zunanje (tuje) trge. Proces poteka tako dolgo, da naraščajoči stroški presežejo koristi nadaljnega ponotranjenja trga (Zaman, 2003, str. 15).

Raziskovalci so potrdili hipotezo, da podjetja na posamezen nov trg vstopajo v štirih zaporednih fazah: 1. podjetje se ne pojavlja na tujem trgu, 2. podjetje posluje prek običajnih izvoznih poslov, 3. podjetje posluje prek lastnih prodajnih podjetij in 4. podjetje ustanavlja lastna proizvodna podjetja (Johanson, Wiedersheim-Paul, 1975, str. 306). Na ta način postopoma povečujejo svojo vpletenost v trg.

Zadnja faza trifaznega modela pa je soodvisna (imenovana tudi kooperativna) zvrst internacionalizacije. Za to zvrst internacionalizacije, h kateri težijo podjetja s transnacionalno mentaliteto, je značilen obstoj enakovrednih partnerjev in decentralizirano odločanje o večini poslovnih funkcij. Kapitalsko povezovanje ni pogoj za soodvisno internacionalizacijo⁸, pač pa je njen osnovni pogoj svoboda izvajanja strategije. V zadnjo fazo internacionalizacije se uvrščajo predvsem mednarodna strateška partnerstva.

2.2.3 DEFINICIJA MULTINACIONALNEGA PODJETJA

Zamanova (2003, str. 16) uporablja široko definicijo multinacionalnega podjetja, ki temelji na enostavnem geografskem merilu: multinacionalno podjetje je opredeljeno kot skupina podjetij, katere obvladujoče podjetje ima vsaj eno odvisno podjetje locirano izven države obvladujočega podjetja. Merila velikosti pri tem ne postavlja.

Pojmi skupina podjetij, obvladujoče podjetje in odvisno podjetje, uporabljeni v spodnjih definicijah, so skladni z opredelitvami v »razlagalnem slovarju« Mednarodnih računovodskih standardov (MRS, 2001, str. 1291-1323):

- skupina podjetij (angl.: group) je definirana kot obvladujoče podjetje in vsa njegova odvisna podjetja (MRS, 2001, str. 1317);
- obvladujoče podjetje (angl.: parent) je podjetje, ki ima eno ali več odvisnih podjetij (MRS, 2001, str. 1306);
- odvisno podjetje (angl.: subsidiary) pa je podjetje, ki ga obvladuje drugo podjetje – imenovano obvladujoče (MRS, 2001, str. 1308).

Pojmovanje v Slovenskih računovodskih standardih se deloma razlikuje od pojmovanja v Mednarodnih računovodskih standardih, in sicer v tistem delu, ki se nanaša na skupino podjetij. Slovenski računovodski standardi namreč kot skupino podjetij obravnavajo ne le obvladujoče podjetje in njihova odvisna podjetja, temveč tudi pridružena in skupaj obvladovana podjetja. Skupino tako sestavljajo (SRS, 2006, str. 9):

⁸ Soodvisna internacionalizacija se naslanja na mrežni model internacionalizacije podjetja. V središču tega modela so odnosi s podjetji, ki proizvajajo, distribuirajo in uporabljajo proizvode in storitve. Z vidika mrežnega pristopa se podjetje internacionalizira prek vzpostavljanja in ohranjanja razmerij s partnerji v mrežah v tujini. Stopnja internacionalizacije prek mednarodnih mrež je v začetnem obdobju, ko podjetje šele navezuje stike in se vključuje v lokalne mreže na tujih trgih nizka, kasneje pa narašča s povečanjem navezanosti na partnerje v mreži in s koordiniranjem aktivnosti mreže. Stopnja internacionalizacije podjetja je torej odvisna od pozicioniranosti podjetja v mednarodnih mrežah (Jaklič, Thorelli, 1996, str. 2).

- obvladujoče podjetje;
- podjetja, odvisna od njega zaradi deleža v kapitalu;
- podjetja, odvisna od njega zaradi prevladujočega vpliva iz drugih razlogov;
- pridružena podjetja, v katerih ima pomemben, ne pa tudi prevladujoč vpliv (če je udeleženo v njegovem kapitalu z najmanj 20%) ter
- podjetja, obvladovana skupaj z drugimi lastniki.

Obvladovanje⁹, kot pogoj za pripoznavanje odvisnega podjetja, razumemo kot zmožnost odločanja o finančnih in poslovnih usmeritvah podjetja za pridobivanje koristi iz njegovega delovanja.

Merilo obvladovanja je doseženo, če ima obvladujoče podjetje neposredno ali posredno, prek odvisnih podjetij, več kot polovico glasov v podjetju, razen, če je v izjemnih primerih mogoče nedvoumno dokazati, da tako posedovanje ne prinaša obvladovanja. Obvladovanje prav tako obstaja, čeprav ima obvladujoče podjetje v podjetju polovico glasov ali manj, če (MRS, 2001, str. 599):

- a) obvladuje več kot polovico glasov na podlagi dogovora z drugimi finančnih vlagatelji;
- b) ima moč voditi politiko financiranja in poslovanja v podjetju po zakonu ali na podlagi pogodbe;
- c) ima moč imenovati ali odpoklicati večino članov upravnega odbora ali ustreznega odločevalnega organa ali
- d) ima večino glasov na sejah upravnega odbora ali ustreznega odločevalnega organa.

2.2.4 ORGANIZACIJSKA STRUKTURA MULTINACIONALNEGA PODJETJA

Za učinkovito poslovanje multinacionalnega podjetja je ključnega pomena, da se vzporedno s procesom internacionalizacije, ki običajno poteka v (načeloma) predvidljivih zaporednih fazah, razvija ustrezna organizacijska struktura.

Organizacijsko strukturo Emmanuel et al. (1993, str. 38) definirajo kot mehanizem nadzora, ki posameznikom v organizaciji dodeljuje dolžnost in odgovornost za uresničevanje postavljenih ciljev. Ker le-ti za doseganje ciljev potrebujejo informacije, na podlagi katerih načrtujejo delovanje in ga nadzirajo, je organizacijska struktura eno najpomembnejših določil računovodskega informacijskega sistema.

V odvisnosti od organizacijske strukture v multinacionalnem podjetju mora biti računovodski informacijski sistem organiziran tako, da poslovodjem organizacijskih enot omogoča dostop

⁹ Angl.: control. Izraz je v angleškem jeziku zelo vsestranski. Ker zajema številne procese, kot so npr.: kontroliranje, nadziranje in upravljanje, ga v delu slovenimo glede na vsakokratni vsebinski pomen. Poslovni slovar (1995, str. 69) kot primerne prevode priporoča tudi izraza obvladovanje oziroma odločilni vplivi, ki se v kontekstu obvladujočega in odvisnega podjetja izkažeta za najustreznejša.

do informacij, ki jih potrebujejo pri načrtovanju in nadziranju. Ker so te informacije povezane z delnimi cilji, za doseganje katerih so odgovorni poslovodje na posameznih ravneh organizacijske strukture, mora učinkovit računovodski informacijski sistem upoštevati delitev strateških ciljev na bolj kratkoročne cilje, za katere so zadolžene posamezne organizacijske enote oziroma njihovi poslovodje ter vrste odločitev, ki jih morajo slednji sledeč postavljenim delnim ciljem, sprejemati. Zgolj na podlagi teh določil je mogoče določiti, katere informacije poslovodstvo posamezne organizacijske enote potrebuje za odločanje in mu v okviru informacijskega sistema zagotoviti dostop do njih¹⁰.

Izbor organizacijske strukture je odvisen predvsem od: (1) obsega mednarodnih aktivnosti, (2) diverzificiranosti proizvodnje in (3) stopnje prilagajanja proizvodov lokalnim trgom. Kljub temu, da se s sodobnimi trendi klasične organizacijske strukture začenjajo umikati novim organizacijskim tvorbam v obliki mrežnih organizacij, pa se tudi slednje v večini segmentov še vedno poslužujejo bolj obvladljivih, hierarhičnih organizacijskih oblik (Westney, 1999, str. 60).

2.2.5 DECENTRALIZACIJA ODLOČANJA V MULTINACIONALNEM PODJETJU

Različne organizacijske tvorbe dopuščajo različno stopnjo decentralizacije odločanja v podjetju. Decentralizacijo odločanja spodbujajo nenehne spremembe v okolju podjetja. Poleg dejavnikov, ki najbolj vplivajo na decentralizacijo odločanja v lokalnem okolju (medsebojna odvisnost in raznolikost proizvodnje), širši družbeno-ekonomski konteksti okolij, v katerih delujejo multinacionalna podjetja, dodajajo nov vidik dilemi o centralizaciji oz. decentralizaciji odločanja.

Decentralizacijo odločanja Emmanuel et al. (1993, str. 52) definirajo kot stopnjo prenosa odločanja na podrejene. Iz njihove opredelitve izhaja, da popolnoma centralizirana in popolnoma decentralizirana podjetja ne obstajajo, pač pa se podjetja razlikujejo glede na stopnjo decentralizacije. V podjetju z nizko stopnjo decentralizacije je srednje poslovodstvo pri delovanju omejeno s pravili, postopki in predpisanimi politikami, v podjetju z visoko stopnjo decentralizacije pa lahko v okviru danih pooblastil samostojno odloča (poslovodja bančne poslovalnice lahko odobrava posojila fizičnim osebam, vendar so njegova pooblastila omejena z višino maksimalnega zneska, ki ga lahko odobri, lokalni poslovodja odvisnega podjetja v tujini pa lahko na primer samostojno sprejema odločitve o vseh poslovnih funkcijah, vendar so mu pooblastila odvzeta, če njegovo podjetje ne dosega predvidenih poslovnih rezultatov).

¹⁰ Oblika in vsebina računovodskih informacij, ki jih prejme posamezni poslovodja, sta povezani s hierarhijo v podjetju. Poročanje o izvajanju se na primer začne od spodaj navzgor, in sicer tako, da vsak poslovodja prejme tako informacije o izvajanju poslovanja, za katerega je odgovoren, kot tudi informacije, povezane z organizacijskimi enotami in poslovodji, ki so mu podrejeni (Hočevár, 1995, str. 45).

Decentralizacija odločanja je povezana z oddelčenjem, vendar je med pojmom bistvena razlika: decentralizacija je prenos pooblastil za odločanje, oddelčenje pa je hkrati tudi proces odgovornosti za ustvarjanje dobička (Hočevnar, 1995, str. 129). Oddelčenje je proces, v katerem se funkcijska oblika organiziranosti podjetja spreminja v organizacijske enote, ki so odgovorne za doseganje dobička (dobičkovna in naložbena mesta odgovornosti), do katerega prihaja zaradi težnje po učinkovitem nadziranju novo nastalih mest odgovornosti in njihovih poslovdij. V nasprotju z oddelčenjem so glavni dejavnik decentralizacije odločanja nenehne spremembe v okolju podjetja. Nenehne spremembe povzročajo nasičenost vrhnjega poslovdstva z informacijami, ki jih mora obvladovati, če želi ohraniti centralizirano odločanje. Zaradi potrebe po večji fleksibilnosti in koordinaciji poslovnih aktivnosti je vrhnje poslovdstvo prisiljeno prenašati del svojih dolžnosti na podrejene. Proces delegiranja in pooblaščenja (decentralizacija odločanja) se nato nadaljuje v smeri od zgoraj navzdol.

Najpomembnejša prednost decentralizacije odločanja v multinacionalnem podjetju je sposobnost lokalnega poslovdstva, da bolje kot vrhnje poslovdstvo procesira informacije o poslovanju odvisnega podjetja in njegovem lokalnem okolju. Ta prednost izvira iz omejene racionalnosti, zaradi katere ob popolni centralizaciji odločanja vrhnje poslovdstvo ne more predelati vseh informacij in se zato ne more racionalno odločati. Predvsem v velikih in diverzificiranih podjetjih zato decentralizacija odločanja omogoča olajšan nadzor nad aktivnostmi. Zaradi bližine lokalnih trgov lahko tisti, ki odloča, hitreje zaznava spremembe cen vložkov in učinkov in nanje ustrezno reagira. Poleg tega pa decentralizacija ustvarja konkurenčno podjetniško ozračje, kar vpliva tudi na izboljšano motiviranost lokalnih poslovdij (Zaman, 2003, str. 29).

Pomanjkljivosti decentralizacije so povezane predvsem z medsebojno odvisnostjo podjetij, zaradi katere so cilji odvisnih podjetij pogosto medsebojno neskladni, poleg tega pa decentralizacija ob odsotnosti ustreznih mehanizmov nadzora povzroča, da postajajo kratkoročni cilji odvisnih podjetij neskladni z dolgoročnimi cilji multinacionalnega podjetja.

Izbrana stopnja decentralizacije odločanja v multinacionalnem podjetju je rezultat primerjave prednosti centralizacije in decentralizacije. Katere bodo prevladale, je odvisno od nekaterih situacijsko pogojenih dejavnikov. Dejavniki, ki jih mora vrhnje poslovdstvo upoštevati pri odločitvi o tem, v kolikšni meri bo decentraliziralo odločanje po posameznih poslovdnih funkcijah, vključujejo (Zaman, 2003, str. 30):

- a) stopnjo medsebojne odvisnosti odvisnih podjetij in obvladujočega podjetja,
- b) negotovost poslovnega okolja,
- c) kulturno bližino in fizično razdaljo ter
- d) strategijo diverzifikacije.

Ker so odvisna podjetja multinacionalnega podjetja lahko locirana v okoljih, med katerimi so ena bolj, druga manj stabilna, imamo lahko v različnih odvisnih podjetjih različno raven decentralizacije odločanja. Raven decentralizacije se spreminja v času in ni nujno enaka za

vse poslovne funkcije. Poleg negotovosti poslovnega okolja so ostali dejavniki, ki so specifični za proučevanje procesa decentralizacije v multinacionalnem podjetju še: (1) kulturna razdalja med obvladujočim in odvisnim podjetjem, ki vodi k višji ravni centralizacije odločanja, (2) mentaliteta multinacionalnega podjetja, ki se razvija v odvisnosti od možnosti standardizacije proizvodov za svetovni trg, možnosti doseganja ekonomij obsega in drugih dejavnikov, povezanih s panogo ter (3) možnost pregleda nad svetovnimi aktivnostmi in težnja po njihovi koordinaciji, da bi maksimirali svetovni dobiček. Dejavniki fizične oddaljenosti je zaradi procesov globalizacije svetovnega gospodarstva postal zanemarljiv.

Pestrost naštetih dejavnikov pomembno vpliva na računovodski informacijski sistem multinacionalnega podjetja, saj je od stopnje decentralizacije odvisno (Zaman, 2003, str. 30):

- do katerih informacij mora imeti za učinkovito odločanje dostop posamezna raven odločanja v podjetju in
- kolikšen je obseg informacij, ki potujejo po računovodskem informacijskem sistemu v smeri od spodaj navzgor (čim večja samostojnost pri odločanju o poslovnih funkcijah je dana lokalnemu poslovodstvu, tem manjši je obseg informacij, ki jih potrebuje vrhnje poslovodstvo).

2.3 POSLOVODNO RAČUNOVODSTVO V MULTINACIONALNEM PODJETJU

Mednarodno računovodstvo je postalo osrednja tematika tako znanstvenih kot strokovnih računovodskih krogov v 60. letih, ko so se podjetja iz najrazvitejših držav začela pospešeno internacionalizirati navzven, predvsem z ustanavljanjem odvisnih podjetij v tujini. Naraščajoč obseg neposrednih tujih naložb je zahteval od investitorjev, da so vedno bolj sistematično pristopali k tolmačenju računovodskih podatkov podjetij iz različnih držav, ki so računovodske izkaze pripravljala na osnovi različnih (lokalnih) računovodskih standardov. Razumevanje računovodskih podatkov je bilo pomembno že v predinvesticijskem obdobju, ko so se sprejemale odločitve, povezane z naložbami. Zahteve lastnikov po obveščenosti o celotnem poslovanju podjetja, vključno z njegovimi mednarodnimi operacijami ter zakonodaje držav, so računovodskim oddelkom nalagale dolžnost sestavljanja konsolidiranih računovodskih izkazov, kar je bilo še posebej zahtevno zaradi neenotnosti temeljev različnih računovodskih sistemov. Mednarodno računovodstvo se je zato v tem obdobju osredotočalo na probleme mednarodnega finančnega računovodstva¹¹ (Zaman, 2003, str. 45).

¹¹ Problemi finančnega računovodstva v multinacionalnem podjetju so povezani predvsem z razlikami med računovodskimi sistemi v svetu, prevajanjem v tujih valutah izraženih računovodskih izkazov in z izdelavo konsolidiranih računovodskih izkazov za skupino povezanih podjetij. Ker so bili vsi problemi mednarodnega finančnega računovodstva povezani z zahtevo po celostnem računovodskem poročanju o poslovanju podjetja, se je kmalu pojavila težnja po poenotenju računovodskih temeljev različnih držav. Kot rezultat je bil 1973 ustanovljen Svet za mednarodne računovodske standarde (International Accounting Standards Committee). Osrednja točka mednarodnega računovodstva je postala priprava Mednarodnih računovodskih standardov, katerih cilj je mednarodna harmonizacija računovodske prakse z namenom mednarodne primerljivosti in razumljivosti računovodskih poročil (Zaman, 2003, str. 45).

Poslovanje v globalnem prostoru je posloводства multinacionalnih podjetij postavilo pred nove izzive. Tako morajo strmeti k vzpostavljanju fleksibilnejših organizacijskih struktur in z njimi povezanih spremenjenih strategij nadzora, ocenjevanju uspešnosti mednarodnih operacij, določanju mednarodnih prenosnih cen ter upravljanju transakcijskih in ekonomskih tveganj. Tudi orodja poslovodnega računovodstva so se morala prilagoditi spremenjenim razmeram. Zanimanje za poslovodno računovodstvo v mednarodnem okolju se je povečalo v 90. letih, ko so multinacionalna podjetja v iskanju novih možnosti za povečanje konkurenčnosti na svetovnih trgih v njem našla nov vir konkurenčnih prednosti. Narasel je pomen vzpostavljanja zanesljivih informacijskih sistemov za podporo odločanju, ustreznih metod predračunavanja in nadziranja v mednarodnem okolju.

2.3.1 UMEŠTITEV POSLOVODNEGA RAČUNOVODSTVA V RAČUNOVODSKI SISTEM PODJETJA

Računovodstvo se kot osrednji del informacijske funkcije podjetja deli na finančno in stroškovno računovodstvo. Finančno računovodstvo, kamor se uvrščata glavno računovodstvo (ki je usmerjeno k računovodskim izkazom) in analitična računovodstva (ki zajemajo predvsem računovodstvo denarnih sredstev, terjatev, finančnih naložb, kapitala in drugo), se ukvarja predvsem s potrebami lastnikov, investitorjev, kreditorjev in države. Finančno računovodstvo podrobneje proučuje razmerja z drugimi in se ne spušča v podrobnosti pri notranjem poslovanju, saj je to naloga stroškovnega računovodstva (Turk et al., 1998, str. 25). Stroškovno računovodstvo (poimenovano tudi notranje ali obratno računovodstvo) je v nasprotju s finančnim bolj analitične narave. Njegova naloga je spremljanje poslovnih dogodkov znotraj podjetja, pri čemer se usmerja na stroške in poslovne izide posameznih delov podjetja.

Poslovno računovodstvo je tisti del finančnega in stroškovnega računovodstva, ki pripravlja računovodske informacije za notranje uporabnike. S tem izrazom ni zajeta posebna vrsta računovodstva s specifičnim področjem (zunanjim oziroma notranjim) spremljanja in preučevanja poslovnih dogodkov (Turk et al., 1998, str. 18). Poslovodno računovodstvo je torej usmerjeno k poslovodstvu podjetja, saj ga oskrbuje z informacijami za poslovno odločanje. Ta vidik lahko označimo tudi kot poslovodni vidik računovodstva.

2.3.2 DEFINICIJA POSLOVODNEGA RAČUNOVODSTVA

Med avtorji različnih definicij poslovodnega računovodstva ni opaziti posebnih nesoglasij. V vseh je poudarjen pomen pripravljanja informacij za odločanje na različnih ravneh poslovođenja.

Mednarodno združenje računovodskih strokovnjakov IFAC (International Federation of Accountants, 1997, str. 37) definira poslovodno računovodstvo kot »proces opredeljevanja, merjenja, zbiranja, razčlenjevanja, pripravljanja, razlaganja in sporočanja informacij, ki jih uporablja poslovodstvo pri načrtovanju, ovrednotenju in nadziranju v podjetju ter pri zagotavljanju uporabe sredstev in odgovornosti zanje«. Poslovodno računovodstvo pripravlja informacije za različne ravni poslovođenja, ki so bistvena za:

1. nadzorovanje sprotnega delovanja podjetja,
2. načrtovanje strategije, taktike in delovanja,
3. optimalno izrabo sredstev,
4. merjenje in ocenjevanje izvajanja nalog,
5. zmanjševanje subjektivnosti pri odločanju in
6. izboljšanje notranjega in zunanjega komuniciranja.

Hopwoodova definicija (Emmanuel et al., 1998, str. 67) je še posebej zanimiva za proučevanje poslovodnega računovodstva v multinacionalnem podjetju, saj avtor poudarja, da se v sistemu poslovodnega računovodstva posameznega podjetja vedno odsevata širši sociološki okvir in značilnosti okolja, v katerem podjetje deluje. Čeprav se poslovodno računovodstvo tehnično izvaja v podjetju, je nujno podvrženo zunanjim vplivom. Iz tega izhaja, da je uporabnost osnovnih orodij poslovodnega računovodstva, ki vključujejo na primer metode razporejanja stroškov, ocenjevanja uspešnosti delovanja, obračunavanje prenosnih cen med enotami in druge, odvisna od širšega družbenega poslovnega sistema, v katerem proučevano podjetje deluje. Hopwoodov pogled na poslovodno računovodstvo izraža kontingenčni pristop k poslovodnemu računovodstvu. Ta pa je še posebej pomemben, ko se proučevanje poslovodnega računovodstva razširi na multinacionalno podjetje.

2.3.3 POSLOVODSKO URAVNAVANJE V MULTINACIONALNEM PODJETJU

Pojem poslovodskega uravnavanja je v računovodsko literaturo leta 1965 uvedel R. Anthony. Dejavnosti poslovodstva je razdelil na tri ravni, na katerih neprenehoma potekajo procesi načrtovanja in nadziranja, pri čemer se posamezna raven poslovodstva v večini primerov osredotoča le na eno izmed njih¹² (Anthony in Govindarajan, 1995, str. 9):

1. strateško usmerjanje (angl.: strategic planning and control),
2. poslovodsko uravnavanje (angl.: management control) in
3. uravnavanje nalog in sprotno uravnavanje (angl.: task control).

Strateško usmerjanje, katerega naloga je postavljanje strateških ciljev podjetja, strategij za njihovo doseganje ter spreminjanje ciljev in strategij glede na zaznavanje sprememb v okolju, je dejavnost, s katero se ukvarja vrhnje poslovodstvo podjetja in posamezne strokovne službe.

¹² Slovenske izraze povzemam po Hočvarju (1995, str. 24).

S poslovodskim uravnavanjem, ki skrbi za nadziranje aktivnosti in zagotavlja učinkovito trošenje človeških in finančnih dejavnikov za doseganje sprejetih strateških ciljev, se deloma ukvarja vrhnje poslovodstvo podjetja, predvsem pa srednje oziroma linijsko poslovodstvo. Poslovodsko uravnavanje skrbi za izvedbo strategij (Hočevnar, 1995, str. 32):

- z načrtovanjem nalog in z ocenjevanjem njihove izvedbe,
- z motiviranjem zaposlenih in s pomočjo zaposlenim pri uporabi predračunov in drugih sredstev za izvajanje programov v okviru danih usmeritev in
- z nadziranjem prek računovodskih poročil.

Uravnavanje nalog, ki pomeni podrobno načrtovanje in nadziranje posameznih delovnih postopkov in skrbi za dnevno izvajanje nalog pa je aktivnost, s katero se ukvarja nižje poslovodstvo oziroma nadzorniki.

Anthony je poslovodsko uravnavanje definiral kot proces, ki omogoča poslovodstvu podjetja preskrbovanje človeških in finančnih dejavnikov in njihovo uspešno in učinkovito uporabo v smeri doseganja ciljev podjetja (Otley in Berry, 1998, str. 105). Gre za ozko definicijo, ki (še) ne upošteva vpliva okolja in tehnologije na poslovodsko uravnavanje.

Tudi nekoliko razširjena Anthonyjeva definicija, ki jo uporablja Hočevnar (1995, str. 25) in po kateri »poslovodsko uravnavanje vključuje poslovodski uravnalni sistem, ki ga sestavljajo tako organizacijska ureditev, pooblastila, odgovornosti in informacije za izvajanje nadziranja, kakor tudi ukrepanje, ki zagotavlja, da bo podjetje doseglo postavljene strateške cilje«, še ne vključuje izsledkov kontingenčne teorije poslovodnega računovodstva in podjetje še vedno obravnava kot kibernetični model, v katerem zadovoljivo in zadostno informacijsko podlago za nadziranje zagotavljajo računovodske informacije.

Čeprav Otley priznava Anthonyjev prispevek k teoriji poslovodskega uravnavanja, kot avtor pionirskih del s področja kontingenčne teorije poslovodnega računovodstva daje prednost definicijam poslovodskega uravnavanja, ki upoštevajo tudi vpliv kontingenčnih spremenljivk – okolja, tehnologije in organizacijskih značilnosti. Vloga računovodskih informacij v poslovodskem uravnavanju se je namreč spremenila z uveljavitvijo kontingenčne teorije, ki poudarja, da mora poslovodstvo na različnih ravneh odločanja bolj uporabljati tudi neračunovodske informacije in poleg formalnih metod poslovodskega uravnavanja upoštevati tudi neformalne metode. Med definicije, ki upoštevajo prva priporočila kontingenčne teorije sodi Lowejeva (Zaman, 2003, str. 48), ki poslovodski uravnalni sistem obravnava kot zbiranje in nudenje informacij; katerih namen je zagotavljanje prilagajanja podjetja spremenjenim razmeram v okolju in ocenjevanje uspešnosti prek primerjanja doseženih rezultatov z načrtovanimi delnimi cilji ter z odstopanji povezano sprejemanje popravni ukrepov. V Lowejevi definiciji razmejevanje med Anthonyjevimi tremi ravni načrtovanja in nadziranja ni več strogo razmejeno.

Tudi Derner (Otley, 1998, str. 306) pravi, da je oblikovanje kakršnegakoli sistema načrtovanja in nadziranja nujno situacijsko pogojeno. V proces poslovskega uravnavanja je potrebno vključiti značilnosti širšega družbenega poslovnega sistema, v katerem podjetje deluje, to pa je še zlasti pomembno v multinacionalnih podjetjih, kjer raznolikost družbenih poslovnih sistemov izključuje možnost oblikovanja univerzalnega poslovskega uravnalnega sistema.

Kot poslovodsko uravnavanje odvisnih podjetij v tujini torej razumemo procese načrtovanja in nadziranja aktivnosti odvisnih podjetij v tujini za doseganje ciljev multinacionalnega podjetja kot celote. Računovodski informacijski sistem, ki pripravlja informacijsko podlago za najobsežnejši, vrednostno izražen del poslovskega uravnavanja, je, prav tako kot proces načrtovanja in nadziranja, situacijsko pogojen in upošteva notranje organizacijske značilnosti poslovnih okolij, v katerih so locirana odvisna podjetja (Zaman, 2003, str. 49).

2.3.3.1 Poslovodni in računovodski informacijski sistem multinacionalnega podjetja

Poslovodni in računovodski informacijski sistem multinacionalnega podjetja pripravljata informacijsko podlago poslovskega uravnavanja.

2.3.3.1.1 Poslovodni informacijski sistem multinacionalnega podjetja

Poslovodni informacijski sistem definirata Cushing in Romney (1987, str. 12) kot sistem, v katerem se zbirajo in procesirajo informacije, ki jih poslovodstvo na vseh ravneh odločanja uporablja pri načrtovanju in nadziranju. Mueller et al. (1994, str. 124) podobno definirajo poslovodni informacijski sistem multinacionalnega podjetja, in sicer kot sistem, ki priskrbuje informacije, ki jih vrhnje poslovodstvo v obvladujočem podjetju potrebuje za načrtovanje, organiziranje, vodenje in nadziranje ter informacije, ki jih poslovodstvo na različnih ravneh odločanja potrebuje za sprejemanje poslovnih odločitev.

Definicije poslovodnega informacijskega sistema v multinacionalnem podjetju lahko strnemo v naslednje ugotovitve (Zaman, 2003, str. 50):

- gre za povezovalni sistem, v katerem se zbirajo podatki o načrtovanih in uresničenih aktivnostih, značilnostih ekonomskih in političnih okolij, zakonskih omejitvah, interesih zunanjih deležnikov, kulturnih in socioloških značilnostih držav, v katerih podjetje posluje in njihovih spremembah;
- podatke v poslovodni informacijski sistem multinacionalnega podjetja prispevajo predvsem poslovodstva odvisnih podjetij v tujini, ki imajo boljši vpogled v lokalne razmere in zato tudi lažje predvidevajo spremembe v lokalnem okolju, vključno s spremembami obrestnih mer, inflacije, menjalnih tečajev, političnih razmer in potrošniških navad;

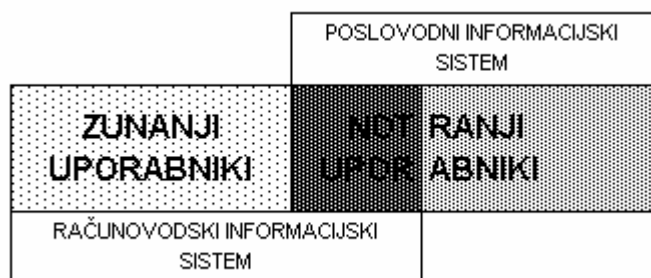
- značilnost učinkovitega poslovnega informacijskega sistema je preoblikovanje podatkov v informacije, ki omogočajo primerjavo med načrtovanimi in uresničenimi aktivnostmi, primerjavo v času, analiziranje posameznih programov in ocenjevanje uspešnosti mest odgovornosti ter pravočasno posredovanje pomembnih informacij o spreminjajočih se notranjih in zunanjih razmerah, ki jih poslovodstvo na različnih ravneh odločanja potrebuje za sprejemanje odločitev.

2.3.3.1.2 Računovodski informacijski sistem multinacionalnega podjetja

Računovodski informacijski sistem definira Wilkinson (1997, str. 4) kot celostni sistem, ki preoblikuje denarno izražene podatke v finančne informacije z namenom zadovoljevanja potreb notranjih uporabnikov po informacijah za načrtovanje, nadzor, ocenjevanje in koordiniranje ter zunanjih uporabnikov po računovodskih poročilih. Macintosh in Scapens (Jones, 1999, str. 117) v nasprotju z Wilkinsonom ne poudarjata notranjih in zunanjih uporabnikov računovodskih informacij, pač pa naštevata tri lastnosti računovodskega informacijskega sistema: (1) omogočanje interpretacije preteklih rezultatov, sprejemanje odločitev in načrtovanja, (2) komuniciranje ciljev na vse ravni odločanja v podjetju ter (3) ustvarjanje informacijske podlage za koordinacijo in nadzor nad podrejenimi.

Računovodski informacijski sistem je tesno povezan s poslovnim informacijskim sistemom, vendar ni v celoti del slednjega, saj v nasprotju z njim ne pripravlja informacij izključno za notranje uporabnike. Računovodski informacijski sistem v poslovni informacijski sistem prispeva njegovo najpomembnejšo, denarno izraženo dimenzijo (glej sliko 1).

Slika1: Povezanost računovodskega in poslovnega informacijskega sistema



Legenda:

-  finančne informacije za zunanje uporabnike
-  finančne informacije za notranje uporabnike
-  nefinančne informacije za notranje uporabnike

Vir: Wilkinson, 1997, str. 4

Ker so računovodske informacije izražene v skupnem imenovalcu, denarnih enotah, omogočajo povezovanje in primerjavo različnih poslovnih aktivnosti ter oblikovanje kompleksnih meril uspešnosti z veliko uporabno vrednostjo (Emmanuel et al., 1993, str. 34). Prav zaradi te prednosti računovodskih informacij pred drugimi vrstami kvantitativnih in kvalitativnih informacij, obstaja nevarnost zanemarjanja slednjih v poslovodskem uravnavanju. Takšno nevarnost krepi tudi dejstvo, da so za lastnike podjetja običajno najpomembnejši kazalnik dobičkonosnost kapitala in drugi računovodski kazalniki. V procesu poslovodskega uravnavanja je zato potrebno upoštevati, da zanemarjanje nefinančnih vidikov poslovanja na dolgi rok negativno učinkuje tudi na finančne kazalnike.

Zahtevnost vzpostavitve optimalnega računovodskega informacijskega sistema v multinacionalnem podjetju se kaže v dejstvu, da informacije v informacijski sistem prispevajo vse organizacijske enote, prav tako pa jih (v obliki različnih vrst poročil za različne ravni odgovornosti) koristijo vse ravni posloводства multinacionalnega podjetja na različnih lokacijah, kljub temu pa mora računovodski informacijski sistem ohraniti prožnost in se prilagajati zahtevam posloводства po novih vrstah informacij, ki jih potrebuje za odločanje.

2.3.3.2 Kontingenčna teorija poslovodnega računovodstva

Kontingenčni pristop se je sprva uveljavil v organizacijski teoriji v zgodnjih in srednjih 60. letih s prvimi deli Burnsa in Stalkerja (1961) ter Woodwarda (1965) (Zaman, 2003, str. 51). Novi pristop v organizacijski teoriji je preusmeril dotedanji tok iskanja organizacijske strukture, ki bi bila optimalna ne glede na specifične razmere, v katerih podjetje deluje (univerzalni pristop), k empiričnemu dokazovanju, da je optimalna organizacijska struktura odvisna od kontingenčnih spremenljivk. V računovodski literaturi se je kontingenčni pristop začel uveljavljati deset let kasneje, v sredini 70. let, ko se je, podobno kot pred njo v organizacijski teoriji, akademski tok preusmeril iz iskanja univerzalnega računovodskega informacijskega sistema, ki bi bil ne glede na razmere najučinkovitejši, v proučevanje kontingenčnih spremenljivk in njihovega vpliva na vzpostavljeni računovodski informacijski sistem.

Splošno priporočljiv računovodski informacijski sistem, kot izhaja iz kontingenčne teorije poslovodnega računovodstva, primeren za vsa podjetja v vseh pogojih, ne obstaja (Emmanuel et al., 1993, str. 57), pač pa so njegove značilnosti odvisne od razmer, v katerih podjetje deluje. Iz tega izhaja, da kontingenčna teorija računovodski informacijski sistem umešča med odzive na razmere v širšem poslovnem okolju in ga razume kot učinkovitega, če se lahko dovolj hitro prilagaja spremenjenim zunanjim razmeram in notranjim zahtevam.

Računovodska teorija deli kontingenčne spremenljivke, ki vplivajo na računovodski informacijski sistem, na tri skupine (Emmanuel et al., 1993, str. 67):

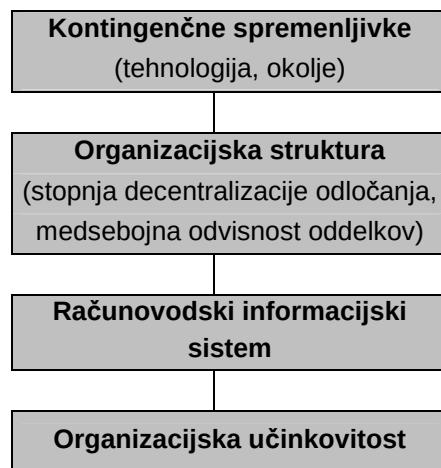
1. Tehnologija. Vrsta proizvodnega procesa je bila prva priznana kontingenčna spremenljivka, saj je njen vpliv na računovodski informacijski sistem nesporen. Od vrste proizvodnega procesa (posamična, serijska, množična in procesna proizvodnja) je odvisno, kolikšen del stroškov je mogoče neposredno pripisati posameznim stroškovnim nosilcem in kolikšen del jih je potrebno razporediti na stroškovne nosilce s pomočjo ključev. V primeru posamične proizvodnje je potrebno razporediti le majhen delež stroškov, zato zadostujejo preproste metode razporejanja stroškov, nasprotno pa procesna proizvodnja, v kateri si glavnino celotnih stroškov deli paleta raznovrstnih stroškovnih nosilcev, zahteva vključevanje kompleksnejših metod razporejanja stroškov v računovodski informacijski sistem.
2. Organizacijske značilnosti. Mednje uvrščamo velikost, medsebojno odvisnost oddelkov, stopnjo decentralizacije odločanja in razpoložljivost človeških in finančnih dejavnikov. Primer: vpliv medsebojne odvisnosti oddelkov na računovodski informacijski sistem se kaže v uporabnosti računovodskih predračunov v procesu ocenjevanja uspešnosti mesta odgovornosti. Primerjava uresničenih rezultatov s predračunskimi je v primeru močne medsebojne odvisnosti med oddelki običajno smiselno merilo uspešnosti le ob uporabi gibljivega predračunavanja, medtem ko priprava le-tega pri medsebojno neodvisnih oddelkih ni potrebna.
3. Spremenljivke okolja. Mednje sodijo stopnja predvidljivosti okolja, raven konkurence, število različnih trgov in proizvodov ter raven sovražnosti. Primer: Govindarajan (Zaman, 2003, str. 53) je na 92 mestih odgovornosti izvedel raziskavo, v kateri se je usmeril na iskanje povezave med negotovostjo v okolju in participacijo poslovdij mest odgovornosti pri pripravljanju predračunov. Rezultati so pokazali močno pozitivno kontingenčno povezanost med stopnjo negotovosti okolja in priporočljivim obsegom participacije pri predračunavanju. Iz njegove študije izhajata naslednja sklepa:
 - v negotovih okoljih je večja vpletenost poslovodstva v predračunavanje pozitivno povezana z dosežki poslovodstva, v stabilnih okoljih pa ovira delovanje poslovodstva;
 - večja participacija v negotovem okolju zmanjšuje nevarnost predračunskega mrtvila oziroma namernega postavljanja premalo zahtevnih ciljev, v stabilnem okolju pa na raven postavljenih ciljev ne vpliva.

Nekateri avtorji med kontingenčne spremenljivke uvrščajo le dve izmed naštetih treh: tehnologijo in okolje (Otley, 1998, str. 310). V ozadju tega stoji logična predpostavka, da se organizacijska struktura oblikuje v odvisnosti od teh dveh spremenljivk. V dinamičnem poslovnem okolju, za katerega so značilne nepredvidljive in pogoste spremembe, učinkovito sprejemanje poslovnih strategij zahteva drugačno organizacijsko strukturo in drugačen računovodski informacijski sistem, kot ga zahteva stabilno poslovno okolje (glej sliko 2, na str. 20).

Kljub temu, da v teoriji (Emmanuel et al., 1993, str. 369, Chushing in Romney, 1987, str. 45, Otley, 1998, str. 308) ni opaziti večjega nesoglasja o kontingenčnih spremenljivkah, ki

vplivajo na računovodski informacijski sistem, raziskave o povezanosti posameznih spremenljivk z njegovimi značilnostmi še niso dale želenih rezultatov.

Slika 2: Linearni okvir oblikovanja računovodskega informacijskega sistema



Vir: Otley, 1998, str. 312

Dejavniki, ki kažejo na neskladnost organizacijske strukture in računovodskega informacijskega sistema v multinacionalnem podjetju, vključujejo:

1. Odsotnost participacije. Lokalno poslovodstvo, ki deluje v negotovem okolju, ne sodeluje pri načrtovanju. Zaradi tega lokalno poslovodstvo cilje, ki mu jih nalaga vrhnje poslovodstvo, sprejema kot neprimerne in neuresničljive.
2. Neposredno povezanost nagrad. Če podjetje deluje v negotovem okolju ali če med podjetji obstaja močna medsebojna povezanost lahko neposredna povezanost nagrad izključno s finančnimi merili uspešnosti povzroči ponarejanje računovodskih poročil.
3. Kratkoročni pristop k ocenjevanju uspešnosti. Posledica kratkoročnega pristopa k ocenjevanju uspešnosti je usmerjenost k doseganju kratkoročnih ciljev na račun dolgoročne uspešnosti. Računovodski informacijski sistem mora zato vključevati participacijo pri načrtovanju, finančna in nefinančna merila uspešnosti ter dolgoročne trende pri ocenjevanju uspešnosti (glej sliko 3, na str. 21).

Če so pri vzpostavljanju računovodskega informacijskega sistema upoštevane obravnavane kontingenčne spremenljivke, takšen sistem omogoča različnim ravnam poslovodstva dostop do informacij, ki so pomembne (nanašajo se na predmet odločanja), popolne (zajemajo kar največ podatkov, ki so povezani z odločitvijo), ustrezne po obsegu (ne povzročajo informacijske prezasičenosti), pravočasne (dostopne v fazi odločanja) in lahko dostopne. Takšen računovodski informacijski sistem pripravlja ustrezno informacijsko podlago poslovodskemu uravnavanju, s katerim poslovodje zagotavljajo uresničevanje strategij multinacionalnega podjetja prek neprestanih procesov načrtovanja in nadziranja, ki se medsebojno prepletajo in dopolnjujejo.

Slika 3: Vpliv kontingenčnih spremenljivk na organizacijske značilnosti in računovodski informacijski sistem



Vir: Emmanuel, Otley, Merchant, 1993, str. 386

2.3.3.3 Pomen računovodskega predračunavanja v odvisnih podjetjih v tujini

Turk in sodelavci (1998, str. 46) pravijo, da je računovodsko predračunavanje na popolnem ali reprezentativnem zbiranju in ustaljenem stvarnem urejevanju podatkov zasnovano evidentiranje predvidenih posamično ali množično utemeljenih poslovnih procesov in stanj v prihodnosti, ki zaradi izražanja v denarni merski enoti omogočajo prikazati sliko celotnega prihodnjega poslovanja podjetja. V multinacionalnem podjetju pa ne zadostuje, da so prihodnji procesi in stanja izraženi v denarni merski enoti, temveč je potrebno vse računovodske predračune pripraviti v enotni valuti za vse dele poslovanja, če želimo, da predračun prikazuje sliko celotnega prihodnjega poslovanja podjetja.

Prvi problem računovodskega predračunavanja je zato povezan s prevedbo posameznih predračunov odvisnih podjetij v tujini v poročevalsko valuto (običajno valuto obvladujočega podjetja). Prevedba se lahko opravi po različnih menjalnih tečajih, izbira posamezne možnosti pa mora biti skladna z dodeljevanjem odgovornosti za tečajne razlike. Poleg problema prevedbe predračunov, ki je (vsaj deloma) tehnične narave, pa na proces računovodskega predračunavanja vplivajo še nekateri kontingenčni dejavniki (Zaman, 2003, str. 55):

- nestabilno poslovno okolje otežuje dolgoročno predračunavanje, zato je potrebno predračunsko obdobje skrajšati;

- problem izobrazbene strukture se kaže v slabši komunikaciji predračunskih ciljev in v nejasnem razmejevanju odgovornosti, kar zahteva večjo centralizacijo predračunavanja;
- zaradi raznolikosti kultur ni mogoče v vseh okoljih pričakovati izboljšanja poslovnih rezultatov s povečevanjem participacije lokalnih poslovodstev v procesu predračunavanja;
- zakonodaja na področju delovne sile, ki lahko prepoveduje ali omejuje odpuščanje delavcev in s tem zmanjšuje prožnost predračunavanja in
- davčna zakonodaja, ki zahteva načrtovanje prenosnih cen, ki bodo vodile k doseganju ciljev podjetja in bodo hkrati skladne z zakonodajami držav, v katerih so locirana odvisna podjetja.

2.3.3.4 Pomen računovodskih informacij za nadziranje odvisnih podjetij v tujini

Naložbe v podjetja, ki delujejo v različnih okoljih, povečujejo tveganje, ki so mu izpostavljena multinacionalna podjetja. Obvladujoče podjetje, ki želi zmanjšati z naložbami povezano tveganje, mora vzpostaviti učinkovit nadzor nad svojimi mednarodnimi aktivnostmi. Izbor primernih finančnih in nefinančnih meril uspešnosti usmerja obnašanje vseh delov podjetja k skupnim ciljem. Najprimernejše merilo uspešnosti je povezano z doprinosom posameznega odvisnega podjetja k doseganju ciljev multinacionalnega podjetja kot celote; organizacijske enote drugače niso motivirane za doseganje skupnih, temveč zgolj lastnih ciljev (Zaman, 2003, str. 56).

V procesu nadziranja v multinacionalnem podjetju je potrebno posebno pozornost nameniti naslednjim področjem:

- izboru primernih računovodskih in ne-računovodskih meril uspešnosti,
- razlikovanju med uspešnostjo odvisnega podjetja in njegovega posloводства,
- politiki mednarodnih prenosnih cen in
- vključevanju učinkov prenosnih cen in sprememb menjalnih tečajev v oceno uspešnosti odvisnih podjetij v tujini in njihovega posloводства.

2.4 PREVEDBA RAČUNOVODSKIH IZKAZOV V TUJI VALUTI

Najpomembnejši razlogi za prevajanje računovodskih izkazov so:

- pomoč uporabnikom pri branju računovodskih izkazov,
- potrebe posloводства mednarodnega podjetja, da imajo vse rezultate posloovanja v tujini izražene v domači valuti zaradi lažje primerjave posloovanja med različnimi državami,
- izdelava konsolidiranih računovodskih izkazov, saj morajo biti računovodski izkazi vseh v konsolidacijo vključenih podjetij prevedeni v skupno valuto (Radebaugh, Gray, 1997, str. 407).

Pri prevedbi se uporabljajo različni devizni tečaji. Če za prevedbo iz ene v drugo valuto uporabimo tečaj z dne, ko se je posel zgodil, govorimo o prvotnem deviznem tečaju (angl.: historical rate). Če pa uporabljamo tečaj, ki velja na dan bilance stanja, govorimo o končnem deviznem tečaju (angl.: current oziroma closing rate). Lahko pa uporabljamo povprečni devizni tečaj v obravnavanem poslovnem letu (angl.: year average rate).

2.4.1 METODE ZA PREVAJANJE RAČUNOVODSKIH IZKAZOV

Pri prevedbi postavk računovodskih izkazov, izraženih v tujih valutah, v poročevalsko valuto, morajo biti vrednosti postavk v tuji valuti pomnožene z ustreznim deviznim tečajem. Pri tem se uporabljajo štiri glavne metode¹³ (Turk, 1989, str. 211):

1. Metoda prevedbe glede na kratkoročnost postavk (angl: current-noncurrent method)

Pri tej metodi se končni devizni tečaj uporablja le pri denarnih sredstvih, kratkoročnih terjatvah, kratkoročnih obveznostih in zalogah. Nasprotno se prvotni devizni tečaj uporablja pri stalnih opredmetenih in neopredmetenih sredstvih, dolgoročnih finančnih naložbah, dolgoročnih obveznostih in lastnem kapitalu (skupaj z rezervami). Vidimo torej, da bilančne postavke podjetij, ki delujejo v drugih državah, niso prevedene v denarno enoto matičnega podjetja enotno. A tudi postavke v izkazu uspeha teh delov celote, za katero se sestavlja konsolidiran zaključni račun, niso prevedene enako. Pri prihodkih in odhodkih, z izjemo amortizacije, se uporablja povprečni devizni tečaj v poslovnem letu, pri amortizaciji pa prvotni devizni tečaj iz časa pridobitve ustreznih stalnih sredstev. Vse razlike, ki se pojavljajo v bilanci ob takšni prevedbi in ki so po svojem bistvu devizni dobički in/ali izgube, se poračunajo s poslovnim izidom za isto poslovno leto, razen nerealiziranih deviznih dobičkov, ki oblikujejo rezervo v okviru lastnega kapitala.

2. Metoda prevedbe glede na denarnost postavk (angl.: monetary-nonmonetary method)

Po tej metodi se končni devizni tečaj uporablja pri denarnih sredstvih, kratkoročnih terjatvah in kratkoročnih obveznostih, pri zalogah pa ne. Uporablja pa se tudi pri dolgoročnih poslovnih terjatvah, z izjemo finančnih naložb in pri dolgoročnih obveznostih. Nasprotno se prvotni devizni tečaj uporablja pri stalnih opredmetenih in neopredmetenih sredstvih, dolgoročnih finančnih naložbah, zalogah in lastnem kapitalu (skupaj z rezervami). Spet vidimo, da bilančne postavke podjetij, ki delujejo v drugih državah, niso prevedene v denarno enoto matičnega podjetja enotno. A tudi postavke v izkazu uspeha teh delov celote, za katero se sestavlja konsolidirani zaključni račun, niso prevedene enotno. Pri prihodkih in odhodkih, z izjemo amortizacije in proizvodjalnih stroškov prodanih proizvodov, se uporablja povprečni devizni tečaj v poslovnem letu, pri amortizaciji in proizvodjalnih stroških prodanih proizvodov pa prvotni devizni tečaj iz časa pridobitve ustreznih sredstev. Razlike, ki se pojavljajo v

¹³ Mednarodno združenje računovodij v okviru priporočil za ravnanje pri izpostavljenosti tujim valutam govori še o kombinirani metodi, po kateri so vse postavke prihodkov in odhodkov preprosto prevedene po povprečnem deviznem tečaju, izračunanem za obdobje, o katerem poročamo, in vse postavke bilance stanja po končanem tečaju v tem obdobju (IFAC, 1997, str. 42).

bilanci ob takšni prevedbi, pa se ne poračunajo več s poslovnim izidom za isto poslovno leto, temveč so izkazane posebej.

3. Metoda prevedbe glede na časovno opredeljenost postavk (angl.: temporal method)

Po tej metodi se končni devizni tečaj uporablja – podobno kot pri prejšnji metodi – pri denarnih sredstvih, kratkoročnih in dolgoročnih poslovnih terjatvah (z izjemo finančnih naložb) ter pri kratkoročnih in dolgoročnih obveznostih, pogojno pa še pri zalogah, stalnih sredstvih in finančnih naložbah, če so le-te ovrednotene po sprotnih nabavnih cenah. Na drugi strani se prvotni devizni tečaj uporablja le pri lastnem kapitalu (skupaj z rezervami) ter pogojno še pri zalogah, stalnih sredstvih in finančnih naložbah, če so te ovrednotene po prvotnih nabavnih cenah. Tudi sedaj vidimo, da bilančne postavke podjetij, ki delujejo v drugih državah, niso prevedene v denarno enoto matičnega podjetja enotno. Enako velja za postavke v njihovem izkazu uspeha, le da se to pot pri prihodkih in odhodkih, z izjemo amortizacije in proizvodnih stroškov prodanih proizvodov uporabljajo devizni tečaji, ki so prevladovali ob njihovem nastanku, medtem ko se pri amortizaciji in proizvodnih stroških prodanih proizvodov uporabljajo devizni tečaji glede na to, ali so ustrezna sredstva v bilanci izkazana po prvotnih nabavnih ali sprotnih cenah. Razlike, ki se pojavljajo v bilanci ob takšni prevedbi, se ne poračunajo s poslovnim izidom za isto poslovno leto, temveč so izkazane posebej.

4. Metoda celovite prevedbe (angl.: current method)

Po tej metodi se enoten devizni tečaj uporablja pri vseh postavkah bilance stanja in izkaza uspeha. To pomeni, da se ne pojavljajo več razlike zaradi prevedbe.

Turk opozarja, da se za uporabo zadnjih dveh metod, ki v zadnjem času prevladujeta, skrivata dva bistveno različna načina reševanja problema (Turk, 1989, str. 212). Metoda časovne opredeljenosti postavk je zasnovana na perspektivi matičnega podjetja. Predpostavlja namreč, da matično podjetje evidentira in nadzoruje vse transakcije poslovnih enot in podrejenih podjetij v tujini. Pri prevedbi v tuji valuti izraženih postavk je treba upoštevati čas, v katerem so se pojavile. Prvotni devizni tečaj, ki je veljal ob njihovem nastanku, se uporablja pri prevedbi prvotnih postavk. Toda denarne postavke in tiste druge bilančne postavke, ki so že posodobljene po svoji vrednosti, se prevajajo po sprotnih deviznih tečajih. Nasprotno je metoda celovite prevedbe zasnovana na perspektivi poslovnih enot in podrejenih podjetij, ki kot avtonomni deli stopajo v tisto celoto, za katero se sestavlja konsolidiran zaključni račun. Proces prevedbe je samo tehnične narave in omogoča sestavo konsolidiranega zaključnega računa denarni enoti matičnega podjetja.

2.4.2 REŠITVE V ZVEZI S PREVAJANJEM RAČUNOVODSKIH IZKAZOV V ZDA

V ZDA ureja prevajanje računovodskih izkazov v tujih valutah standard računovodstva 52 (Financial Accounting Standard 52 – FAS 52), ki ima dva cilja:

1. zagotavljati informacije, ki so združljive s pričakovanimi učinki spremembe deviznih tečajev na denarne tokove in lastniški kapital podjetja,
2. v konsolidiranih računovodskih izkazih izraziti finančne rezultate posameznih delov, ki se konsolidirajo, kot so merjeni v njihovih funkcionalnih valutah glede na ameriška Splošno sprejeta računovodska načela (Generally Accepted Accounting Principles, GAAP) (Radebaugh, Gray, 1997, str. 413).

Standard vsebuje navodila za prevedbo računovodskih izkazov v tujih valutah, po katerih se proces prevedbe začne z določitvijo valute podjetja v tujini.

2.4.2.1 Določitev funkcionalne valute

Vsako podjetje v tujini mora z analizo določiti, katera je njegova funkcionalna valuta, ki jo standard opredeljuje kot »valuto osnovnega gospodarskega okolja, v katerem podjetje posluje; navadno je to valuta okolja, v katerem podjetje v glavnem pridobiva in troši denarna sredstva« (Baker, Lebke, King, 1996, str. 685).

V tabeli 1 (na str. 26) je prikazanih šest kriterijev, na osnovi katerih se določa funkcionalna valuta: denarni tok, prodajne cene, prodajni trgi, odhodki, financiranje in poslovanje znotraj podjetja.

2.4.2.2 Prevedba in ponovno merjenje računovodskih izkazov podjetij v tujini

Način prevedbe računovodskih izkazov je odvisen od tega, v kateri valuti se vodijo knjige podjetja v tujini in od tega, kako je določena funkcionalna valuta podjetja v tujini.

Uporabljata se dva načina za prevrednotenje računovodskih izkazov podjetja v tujini v USD:

1. prevedba (angl.: translation) računovodskih izkazov podjetja v tujini, izraženih v funkcionalni valuti, v USD. Uporablja se, kadar je lokalna valuta funkcionalna valuta podjetja v tujini;
2. ponovno merjenje (angl.: remeasurement) oziroma predelava računovodskih izkazov podjetja v tujini, izraženih v tuji valuti, v funkcionalno valuto podjetja, ki je drugačna od valute, v kateri se vodijo knjige podjetja v tujini. Najpogosteje se ponovno merjenje uporablja za povezana podjetja s sedežem v državah z visoko inflacijo (Baker, Lembke, King, 1996, str. 687).

Tabela 1: Kriteriji za določitev funkcionalne valute

Kriteriji	Dejavniki, ki vplivajo na to, da je tuja (lokalna) valuta funkcionalna valuta	Dejavniki, ki vplivajo na to, da je USD (valuta matičnega podjetja) funkcionalna valuta
Denarni tokovi	V glavnem v tuji valuti, ne vplivajo na denarne tokove matičnega podjetja.	Neposredno vplivajo na denarne tokove matičnega podjetja, matičnemu podjetju so stalno na razpolago.
Prodajne cene	V glavnem določene glede na lokalno konkurenco in vladne predpise, niso občutljive na spremembe deviznih tečajev.	Občutljive na kratkoročne spremembe deviznih tečajev in svetovno konkurenco.
Prodajni trgi	Velik obseg prodaje na lokalnem trgu, lahko tudi velik obseg izvoza.	Prodajni trgi so v glavnem v državi matičnega podjetja ali pa so prodajne pogodbe denominirane v valuti matičnega podjetja.
Izdatki	Stroški dela, materiala in ostali stroški so v glavnem lokalni stroški ali pa so uvoženi iz drugih držav.	Proizvodne komponente so v glavnem pridobljene iz države matičnega podjetja.
Viri financiranja	V glavnem so izraženi v lokalni valuti; poslovanje podjetja zagotavlja dovolj sredstev za poravnavanje finančnih obveznosti.	V glavnem pridobljeni od matičnega podjetja ali pa so izraženi v USD.
Poslovanje znotraj skupine	Malo poslovanja z matičnim podjetjem.	Velik obseg poslovanja z matičnim podjetjem ali pa je enota na tujem podaljšek matičnega podjetja za financiranje naložb.

Vir: R.E. Baker, V.C. Lembke, T.E. King, 1995, str. 686

Razlog za dva različna načina prevrednotenja izhaja iz osnovnega cilja procesa prevedbe: zagotoviti informacije, ki kažejo pričakovani vpliv deviznih tečajev na denarne tokove in lastniški kapital ameriškega podjetja. Enote v tujini je možno razdeliti v dve skupini (Baker, Lembke, King, 1996, str. 688). V prvi skupini so sorazmerno neodvisne enote, ki imajo prihodke in stroške v lokalni valuti, ki je tudi njihova funkcionalna valuta. Te enote lahko ustvarjena sredstva reinvestirajo ali pa jih dajo matičnemu podjetju v obliki dividend. Spremembe deviznih tečajev neposredno ne vplivajo na denarne tokove matičnega podjetja v ZDA, ampak bolj vplivajo na neto sredstva (sredstva, zmanjšana za obveznosti) enot v tujini in tako na neto naložbe ameriškega matičnega podjetja v te enote.

V drugo skupino spadajo enote, ki poslujejo v tujini kot podaljšek ameriškega podjetja. Ne glede na to, da poslujejo v tujih državah, nanje neposredno vplivajo spremembe deviznih tečajev, ker so odvisne od ameriškega gospodarstva zaradi prodajnih trgov, sestavnih delov za proizvodnjo ali zaradi financiranja. Za to skupino enot v tujini je USD funkcionalna valuta. Predpostavlja se, da bo vpliv sprememb deviznega tečaja na neto sredstva podjetja v tujini neposredno vplival na denarne tokove ameriškega matičnega podjetja, zato so tečajne prilagoditve prikazane v izkazu uspeha matičnega podjetja.

1. Prevedba računovodskih izkazov, izraženih v funkcionalni valuti v poročevalsko valuto ameriškega podjetja

Običajno poslovna enota v tujini posluje in evidentira poslovne dogodke v lokalni valuti, zato je lokalna valuta enote v tujini njena funkcionalna valuta. Prevedba računovodskih izkazov tuje enote v USD je zato sorazmerno enostaven proces.

Standard določa, da ekonomska razmerja, prikazana v računovodskih izkazih podjetja v tujini, zaradi prevedbe iz funkcionalne valute v valuto ameriškega matičnega podjetja ne bi smela biti spremenjena. To pomeni, da morajo biti kazalniki, ki kažejo razmerja med posameznimi ekonomskimi kategorijami, enaki tudi po prevedbi, saj je pomembno, da je delovanje posloводства enote v tujini možno ocenjevati na osnovi istih sodil, kot se uporabljajo za ocenjevanje enot v tujini. Da bi ta razmerja ostala nespremenjena, morajo biti postavke računovodskih izkazov prevedene z ustreznimi deviznimi tečaji.

Za prevedbo vseh sredstev in obveznosti se uporablja končni devizni tečaj, to je tečaj na dan bilance stanja. Postavke izkaza uspeha naj bi bile prevedene po deviznih tečajih, ki so veljali v času nastanka poslovnih dogodkov, čeprav se iz praktičnih razlogov lahko uporablja povprečni devizni tečaj, vendar ob predpostavki, da so prihodki in odhodki enakomerno razporejeni v obravnavanem obdobju. Kadar pa je kakšen dobiček ali izguba posledica določenega dogodka, se mora pri prevedbi uporabiti devizni tečaj na dan dogodka in ne povprečni devizni tečaj.

Vse sestavine lastniškega kapitala, razen zadržanega dobička, se prevedejo po prvotnem deviznem tečaju, to je po tečaju, ki je veljal na dan, ko je matično podjetje investiralo v enoto v tujini, kadar je to potrebno zaradi izločitve naložbe matičnega podjetja v procesu konsolidacije. Prevedeni zadržani dobički odvisnega podjetja so preneseni iz prejšnjih obdobj, doda se še dobiček obravnavanega obdobja, odštejejo pa se napovedane dividende, prevedene po deviznem tečaju na dan napovedi. Zanimivo je, da ima enota v tujini, ki ne plača napovedanih dividend do konca davčnega obdobja, obveznost iz naslova dividend, ki je prevedena po končnem deviznem tečaju. Vseeno pa se odbitek dividend od zadržanih dobičkov prevaja po deviznem tečaju na dan objave dividend.

Posledica uporabe različnih deviznih tečajev pri prevajanju posameznih postavk so razlike v stanjih v dobro in v breme; izenačitev se doseže s postavko, imenovano kumulativna prevedbena izravnava (angl.: cumulative translation adjustment).

Kumulativna prevedbena izravnava, ki izhaja iz procesa prevedbe, ni vključena v izkaz uspeha. Standard v zvezi s prikazom kumulativne prevedbene izravnave v bilanci stanja določa: »Prevedbene izravnave so posledica procesa prevedbe računovodskih izkazov enot v tujini iz funkcionalne valute v USD. Prevedbene izravnave niso vključene v določanje neto dobička za obdobje, ampak so razkrite in akumulirane kot posebna sestavina konsolidiranega lastniškega kapitala, in sicer do prodaje in likvidacije naložbe v enoto v tujini« (Baker, Lembke, King, 1996, str. 690).

Razlog za akumuliranje postavke kumulativna prevedbena izravnava v bilanci stanja je ta, da so izravnave povezane z naložbo v neto sredstva enote v tujini, ne pa s tekočim poslovanjem. Kumulativna prevedbena izravnava je sestavni del lastniškega kapitala; ponavadi je pod tem imenom v bilanci stanja prikazana med dodatnim vplačanim kapitalom in zadržanim dobičkom (Baker, Lembke, King, 1996, str. 690).

2. Ponovno merjenje računovodskih izkazov, izraženih v lokalni valuti

Drug način za prikazovanje računovodskih izkazov enot v tujini v USD je ponovno merjenje. Uporablja se manj pogosto kot prevedba, in sicer v primerih, ko funkcionalna valuta enote v tujini ni njena lokalna valuta. Tudi tu je cilj predelave dobiti ustrezne dolarske vrednosti postavk zaradi konsolidacije računovodskih izkazov. Devizni tečaji, ki se uporabljajo pri tem načinu, so drugačni od tistih, ki se uporabljajo pri prevedbi, kar ima za posledico različne dolarske vrednosti postavk enot v tujini.

V standardu so naštet naslednji primeri, ki zahtevajo uporabo ponovnega merjenja:

1. prodajna podružnica ameriškega proizvajalca ali odvisno podjetje ameriškega proizvajalca v tujini, ki za izdelke, proizvedene v ZDA, sprejema naročila od tujih odjemalcev, izstavlja račune in prejema plačila od tujih odjemalcev, ima pa lahko tudi skladišče za zagotavljanje pravočasne dobave proizvodov tem tujim odjemalcem. V bistvu je poslovanje enako poslovanju izvoznega oddelka ameriškega proizvajalca;
2. oddelek, podružnica ali odvisno podjetje v tujini, ki v glavnem proizvaja sestavne dele in jih dobavlja v ameriške tovarne, kjer se vključujejo v izdelke, ki se prodajajo odjemalcem v ZDA ali pa v ostalih državah sveta;
3. odvisno podjetje v tujini, ki se v glavnem ukvarja s transportom rude iz rudnikov ameriškega podjetja v tujini v ZDA zaradi predelave v tovarnah ameriškega podjetja;
4. odvisno podjetje v tujini, katerega dejavnost je najemanje posojil v tujini za poslovanje v ZDA (Baker, Lembke, King, 1996, str. 702).

V zgornjih primerih se enota v tujini lahko obravnava kot podaljšek ameriškega podjetja za izvajanje proizvodnje, prodaje ali financiranja, ki pa pri evidentiranju poslovnih dogodkov in poročanju o poslovanju uporablja lokalno valuto.

Pri ponovnem merjenju mora biti končni rezultat enak, kot če bi bili poslovni dogodki enote v tujini že v začetku evidentirani v USD. Iz tega razloga so nekatere postavke spremenjene v dolarsko protivrednost po prvotnem deviznem tečaju. Pri procesu ponovnega merjenja se postavke v bilanci stanja delijo na denarne in nedenarne postavke. Vrednosti denarnih sredstev in obveznosti, kot so denar, kratkoročne ali dolgoročne terjatve in kratkoročne ali dolgoročne obveznosti, so fiksne v enotah lokalne valute in so zato predmet dobičkov ali izgub zaradi spremembe deviznih tečajev. Nedenarna sredstva, kot so zaloge, proizvodni obrati ali oprema, pa glede na devizne tečaje niso fiksne.

Denarne postavke se ponovno merijo po končnem deviznem tečaju, medtem ko se nedenarne postavke bilance stanja ter prihodki, odhodki, dobički in izgube ponovno merijo po ustreznem prvotnem deviznem tečaju.

Posledica uporabe različnih deviznih tečajev pri preverjanju posameznih postavk, so razlike v dobro in v breme; v tem primeru se za izenačitev uporablja postavka dobiček ali izguba zaradi ponovnega merjenja, ki je vključena v izkaz uspeha obdobja, ponavadi v postavki ostali prihodki. V prihodke obdobja je vključena zato, ker bi bili tečajni dobički ali izgube v primeru, da bi bil poslovni dogodek prvotno evidentiran v USD, priznani v tem obdobju kot del prilagoditev zaradi vrednotenja poslovnih dogodkov v tujini, denominiranih v tuji valuti. Ob zaključitvi procesa ponovnega merjenja so računovodski izkazi enote v tujini prikazani tako, kot če bi se USD uporabljal za evidentiranje poslovnih dogodkov v lokalni valuti že ob njihovem nastanku. Povzetek značilnosti procesa prevedbe in procesa ponovnega merjenja je prikazan v tabeli 2 (na str. 30).

Kljub napredku, ki ga je prinesla uvedba standarda FAS 52 pri prevajanju računovodskih izkazov, izraženih v tujih valutah v ZDA, so se v zvezi z njim pojavile tudi naslednje kritike:

1. Uvedel je neupravičeno razlikovanje med dobički in izgubami zaradi prevedbe, ki izhajajo iz ponovnega merjenja in kumulativno prevedbeno izravnavo, ki je posledica prevedbe. Oba načina pomenita prevrednotenje zneskov v tuji valuti v drugo valuto, torej bi se morala tudi računovodsko enako obravnavati.
2. Uvedel je vključitev dodatne postavke (kumulativne prevedbene izravnave) v delniški kapital, kar ni v skladu s tradicionalno opredelitvijo lastniškega kapitala.
3. Opustil je načelo izvirne vrednosti z uveljavitvijo metode celovite prevedbe pri prevedbi računovodskih izkazov v tuji valuti (Šmid, 1998, str. 56).

Tabela 2: Povzetek značilnosti procesa prevedbe in procesa ponovnega merjenja

Postavka	Proces prevedbe	Proces ponovnega merjenja
funkcionalna valuta enote v tujini	lokalna valuta	USD
uporabljena metoda	metoda celovite prevedbe	metoda prevedbe glede na denarnost postavk
<i>postavke izkaza uspeha:</i>		
- prihodki	povprečni devizni tečaj	povprečni devizni tečaj, razen prihodkov, povezanih z nedenarnimi postavkami (prvotni devizni tečaj)
- odhodki	povprečni devizni tečaj	povprečni devizni tečaj, razen odhodkov, povezanih z nedenarnimi postavkami (prvotni devizni tečaj)
<i>postavke bilance stanja:</i>		
- denarne postavke	končni devizni tečaj	končni devizni tečaj
- nedenarne postavke	končni devizni tečaj	prvotni devizni tečaj
- postavke lastniškega kapitala	prvotni devizni tečaj	prvotni devizni tečaj
- zadržani dobiček	stanje prejšnjega obdobja, povečano za dobiček in zmanjšano za dividende	stanje prejšnjega obdobja, povečano za dobiček in zmanjšano za dividende
tečajne prilagoditve, ki nastanejo zaradi procesa predelave	kumulativna prevedbena izravnava se obravnava kot sestavina lastniškega kapitala	dobički in izgube zaradi ponovnega merjenja so vključeni v izkaz uspeha obravnavanega obdobja

Vir: R.E. Baker, V.C. Lembke, T.E. King, 1995, str. 688

2.4.2.3 Prevedba, ko je valuta tretje države funkcionalna valuta

Obstajajo primeri, ko odvisno podjetje v tujini evidentira poslovne dogodke v lokalni valuti, kot funkcionalno valuto pa uporablja valuto neke tretje države. Na primer, da ima odvisno podjetje na Hrvaškem knjigovodstvo v lokalni valuti, to je v HRK. Če odvisno podjetje velik del poslovanja opravlja v švicarskih frankih, potem je švicarski frank funkcionalna valuta odvisnega podjetja. V primerih, ko knjige niso vodene v funkcionalni valuti, je potrebno uporabiti naslednji dvostopenjski proces (Šmid, 1998, str. 52):

1. Prevedba računovodskih izkazov odvisnega podjetja v funkcionalno valuto po postopku ponovnega merjenja. Računovodski izkazi so tako izraženi v funkcionalni valuti podjetja v tujini.

2. Računovodski izkazi, izraženi v funkcionalni valuti se prevedejo v USD z uporabo postopka prevedbe.

Čeprav v praksi to ni pogost primer, pa je pomemben za odvisna podjetja v tujini, pri katerih se velik del poslovanja dogaja v valuti, ki ni enaka valuti države, v kateri ima odvisno podjetje sedež.

2.5 KONSOLIDIRANI RAČUNOVODSKI IZKAZI

Omenila sem že, da je najvišja oblika vstopa na tuje trge lastništvo podjetij v tujini, ki ga mednarodno podjetje uresničuje z nakupom podjetij v tujini ali pa s postavitvijo lastnih proizvodnih enot. V tem primeru pride do oblikovanja ekonomske celote, za katero je potrebno sestavljati konsolidirane računovodske izkaze, katerih problematiko bom predstavila v nadaljevanju.

2.5.1 POSLOVNO POVEZOVANJE IN POTREBA PO KONSOLIDIRANIH RAČUNOVODSKIH IZKAZIH

Povezovanje podjetij poteka na več načinov. Baker, Lembke in King navajajo naslednje tri:

1. Pri statusni združitvi preživi le prevzemno podjetje, na katerega se prenesejo sredstva in viri sredstev prevzetega podjetja, prevzeto podjetje pa je ukinjeno oziroma likvidirano. Poslovanje prej ločenih podjetij se odvija v eni sami pravni osebi, ki je nastala po združitvi.
2. Statusna konsolidacija je oblika povezovanja, pri kateri sta ukinjeni obe podjetji, ki se združujeta, sredstva in viri sredstev obeh podjetij pa se prenesejo na novonastalo podjetje. Poslovanje prej ločenih podjetij se odvija v eni sami pravni osebi.
3. Prevzem delnic se zgodi, kadar prevzemno podjetje prevzame delnice s pravico glasovanja prevzetega podjetja, obe podjetji pa nadaljujeta s poslovanjem kot ločeni, vendar povezani, pravni osebi. Ker nobeno od povezujočih podjetij ni likvidirano, mora prevzemno podjetje poročati o svojem lastniškem deležu v prevzetem podjetju. Pri prevzemu delnic ni nujno, da za pridobitev kontrole prevzemno podjetje prevzame vse delnice prevzetega podjetja (Baker, Lembke, King, 1996, str. 2).

Razmerje, ki nastane s prevzemom delnic, imenujemo razmerje med obvladujočim (matičnim) podjetjem in obvladovanim (odvisnim) podjetje, pri katerem ima matično podjetje možnost kontrolirati odvisno podjetje. Prav iz možnosti kontroliranja pa izvira potreba po konsolidiranih računovodskih izkazih, ki predstavljajo finančni položaj in rezultate poslovanja za matično podjetje in eno ali več odvisnih podjetij, kot da gre za eno samo podjetje (Baker, Lembke, King, 1996, str. 120).

V zgodovini sta se oblikovala dva koncepta kontrole. V ZDA, Veliki Britaniji in vrsti drugih držav se je uveljavil koncept pravne kontrole, po katerem je ta zagotovljena, če ima matično podjetje določen odstotek glasovalnih pravic ali lastniškega kapitala odvisnega podjetja. V Nemčiji se je uveljavil koncept ekonomske kontrole, ki izhaja iz dejanskega stanja povezav med podjetji. To pomeni, da skupino sestavljajo tudi lastniško samostojna podjetja, če eno podjetje lahko uveljavlja tolikšen vpliv na druga podjetja, da jih v resnici upravlja (Vrankar, 1995, str. 13-14).

V skladu z ameriškim standardom finančnega računovodstva mora ameriško podjetje vključiti v konsolidirani računovodski izkaz računovodske izkaze odvisnih podjetij v tujini, razen če zaradi katerega od naslednjih razlogov podjetje ne more izvajati ekonomske kontrole nad sredstvi in finančnim poslovanjem odvisnega podjetja v tujini v takem obsegu, da bi to upravičevalo konsolidacijo:

- omejitve v zvezi s tujimi valutami v tuji državi,
- omejitve prenosa premoženja v tuji državi,
- ostale negotovosti, ki izhajajo iz delovanja vlade (Baker, Lembke, King, 1996, str. 709).

Po SRS skupino sestavljajo:

- obvladujoče podjetje,
- podjetja, odvisna od njega zaradi deleža v kapitalu,
- podjetja, odvisna od njega zaradi prevladujočega vpliva iz drugih razlogov.

Obvladovanje je zmožnost odločanja o finančnih in poslovnih usmeritvah podjetja za pridobivanje koristi iz njegovega delovanja. Odvisno podjetje je podjetje, ki ga obvladuje drugo obvladujoče podjetje (SRS, 2006, str.9).

2.5.2 UPORABNIKI KONSOLIDIRANIH RAČUNOVODSKIH IZKAZOV

Glavni uporabniki informacij, ki jih dajejo konsolidirani računovodski izkazi, so:

- dolgoročni investitorji in posojilodajalci,
- vodstvo matičnega podjetja,
- ostali zainteresirani¹⁴ (Baker, Lembke, King, 1996, str. 121).

Konsolidirani računovodski izkazi so najuporabnejši za tiste, ki imajo v matičnem podjetju dolgoročni interes. Za sedanje in možne delničarje matičnega podjetja so konsolidirani računovodski izkazi zanimivi zato, ker na stanje matičnega podjetja vpliva poslovanje odvisnih podjetij. S pomočjo konsolidiranih računovodskih izkazov delničarji lažje ocenjujejo uspešnost poslovanja pri zaposlovanju sredstev, ki jih nadzirajo.

¹⁴ Vrankarjeva pravi, da so uporabniki še: upniki, kupci, delojemalci in javnost (Vrankar, 1995, str. 13).

Tudi dolgoročne posojilodajalce matičnega podjetja pri ocenjevanju finančnega položaja in uspešnosti matičnega podjetja zanimajo učinki poslovanja odvisnih podjetij na matično podjetje¹⁵. Čeprav sta matično podjetje in odvisno podjetje različni podjetji, imajo posojilodajalci preko naložb matičnega podjetja posredno terjatev do odvisnega podjetja.

Poslovodstvo matičnega podjetja potrebuje informacije tako o skupnem poslovanju skupine kot tudi o poslovanju posameznih podjetij, ki sestavljajo skupino. Za poslovodstvo matičnega podjetja so konsolidirani računovodski izkazi še posebej zanimivi zato, ker delničarji, finančni analitiki in ostali uspešnost poslovodstva v glavnem ocenjujejo na osnovi celotnega poslovanja, ki se izraža v konsolidiranih računovodskih izkazih. Delovanje celotne skupine pogosto služi tudi kot osnova za nagrajevanje poslovodstva.

2.5.3 METODE OBRAČUNAVANJA POSLOVNIH POVEZOVANJ

Metode obračunavanja poslovnih povezovanj so odvisne od vpliva, ki ga ima matično podjetje na povezano podjetje. Kadar ima podjetje večinski vpliv na drugo podjetje in gre torej za odvisno podjetje, se v konsolidiranih računovodskih izkazih zajamejo vsa sredstva in obveznosti odvisnega podjetja. Ta način imenujejo popolno konsolidiranje.

Ločimo dve metodi popolnega konsolidiranja (Vrankar, 1995, str. 120):

1. nakupna metoda (angl.: purchase method, acquisition method),
2. spajalna metoda (angl.: pooling of interest method, merger accounting).

Predpostavka za uporabo nakupne metode je nakup posameznih sredstev in obveznosti odvisnega podjetja, podoben spojitvi z matičnim podjetjem v trenutku nakupa, ki je večinoma tudi trenutek prve konsolidacije. Z nakupom pridobi matično podjetje prevladujoč vpliv na odvisno podjetje. Prejšnji lastniki prodajo svoje deleže in dobijo zanje nadomestilo v gotovini ali v drugih predmetih. S tem prodajo tudi svoj vpliv na odvisno podjetje, ki ga nadomesti vpliv novega lastnika. Kupnina, plačana za deleže odvisnega podjetja, zapusti skupino in pomeni zanjo odtok sredstev. Nakupna metoda se smiselno uporablja tudi, če matično podjetje ustanovi odvisno podjetje.

Glavni pogoj za uporabo spajalne metode je, da je bil delež v odvisnem podjetju pridobljen z zamenjavo delnic matičnega podjetja za deleže v odvisnem podjetju. Dotedanji lastniki so svoj neposredni delež v odvisnem podjetju zamenjali za posrednega preko svoje udeležbe v matičnem podjetju. V ozadju tega postopka je zamisel, da bi različne skupine lastnikov deležev združile svoje interese v odvisnem podjetju. Do sedaj ločena sredstva se, ne da bi se pri tem zmanjšala, združijo. Ekonomsko tveganje še vedno obstaja za obe skupini lastnikov in

¹⁵ Nasprotno kratkoročne posojilodajalce matičnega podjetja bolj kot konsolidirani računovodski izkazi zanimajo računovodski izkazi matičnega podjetja, saj bolj potrebujejo informacije o plačilni sposobnosti posojilojemalca, kot pa o njegovi dolgoročni poslovni uspešnosti (Zaman, 2003, str. 120).

se v prihodnosti tudi skupaj upravlja. Postopek je zelo podoben spojitvi, pri kateri sredstva enega podjetja prevzame drugo podjetje, vendar v tem primeru obe podjetji tudi po spojitvi ostaneta pravno samostojni. Obe podjetji vodita računovodske evidence, kot da bi bili že od nekdaj v skupini. V konsolidirane računovodske izkaze se zato vsa sredstva in obveznosti prenesejo po knjižnih vrednostih.

Spajalna metoda se ne uporablja zelo pogosto, saj je vezana na izpolnjevanje natančno določenih pogojev. V nasprotju z njo je nakupna metoda primerna za skoraj vse oblike poslovnega združevanja, ne glede na njihovo pravno obliko, saj je, razen v skrajno redkih primerih, mogoče ugotoviti, katero podjetje je kupec drugega podjetja in kateri delničarji oziroma družbeniki ter poslovodstvo prevzamejo prevladujoč vpliv v skupini. To, da gre v enem primeru za izdajo delnic, v drugem pa za nadomestilo v gotovini ali drugih stvareh, ne spremeni bistva združitve, saj sta različni zgolj obliki plačila (Vrankar, 1995, str. 20).

Spajalna metoda se od nakupne razlikuje samo po načinu konsolidiranja kapitala. Pri obeh metodah pa so enaki vsi preostali postopki konsolidiranja, in sicer:

- uporaba enotnih računovodskih načel pri obračunavanju sredstev in premoženja,
- izločitev medsebojnih terjatev in obveznosti,
- izločitev vmesnih dobičkov in izgub,
- izločitev medsebojnih prihodkov in odhodkov,
- razmejitev davkov.

2.5.4 RAČUNOVODSKE PREDPOSTAVKE ZA KONSOLIDIRANJE

Konsolidirani računovodski izkazi imajo predvsem informacijsko funkcijo. Za njihovo oblikovanje so potrebni določeni postopki, ki jih imenujemo konsolidiranje. Zanje ne obstaja posebno knjigovodstvo, temveč nastanejo z združitvijo računovodskih izkazov posameznih pravno samostojnih podjetij. Tako kot pri sestavljanju posameznih računovodskih izkazov je treba tudi pri konsolidiranju upoštevati računovodskih predpostavke o merilih za konsolidiranje, zlasti glede vprašanj, ki niso rešena v zakonskih določilih ali standardih oziroma če ta določila potrebujejo dodatno razlago. Prav tako so lahko izhodišče za odločanje med posameznimi možnimi konsolidacijskimi postopki. V nadaljevanju si bomo pogledali temeljne predpostavke konsolidiranja¹⁶.

Osnovna predpostavka konsolidiranja, ki izvira iz teorije enotnega podjetja, je **predpostavka enotnega podjetja**. Ta zahteva, da morajo konsolidirani računovodski izkazi prikazati premoženjsko in finančno stanje ter poslovni izid skupine podjetij, kot da gre za eno podjetje.

¹⁶Navedene predpostavke izvirajo iz teorije enotnega podjetja, ki je ena od treh teorij konsolidiranja (poleg interesne teorije in teorije matičnega podjetja) in v celoti veljajo za popolno konsolidiranje računovodskih izkazov odvisnih podjetij. Za podjetja, ki se konsolidirajo na podlagi interesne teorije oziroma sorazmernega konsolidiranja, te predpostavke prav tako veljajo, le da so ta podjetja zajeta v konsolidacijo sorazmerno z deležem matičnega podjetja v njihovem kapitalu, manjšinski deleži pa se ne upoštevajo (Vrankar, 1995, str. 25).

Za tak prikaz so potrebni postopki, ki preprečujejo dvojno zajemanje sredstev in obveznosti in ki poslovne dogodke med podjetij v skupini obravnavajo kot poslovne dogodke znotraj enega podjetja ter s tem nevtralizirajo njihov vpliv na poslovni izid skupine.

Predpostavka izkazovanja resničnega premoženjskega in finančnega stanja ter poslovnega izida zahteva, da morajo konsolidirani računovodski izkazi prikazati resnično sliko premoženjskega in finančnega stanja ter poslovnega izida skupine. Če konsolidirana bilanca stanja in izkaz uspeha ne podajata resnične slike, morajo biti v dodatku pojasnjeni vzroki ter njihov vpliv na premoženjski in finančni položaj in na poslovni izid.

Predpostavka popolnosti skupine zahteva, da je v konsolidirane računovodske izkaze treba zajeti matično podjetje in vsa podjetja, ki v skladu s predpisi in standardi spadajo v skupino, ne glede na njihove sedeže.

Predpostavka popolnosti vsebine računovodskih izkazov in enotnega zajemanja vanje pravi, da je glede na to, da se konsolidirajo vsa sredstva in obveznosti ter prihodki in odhodki vseh podjetij, ki sestavljajo skupino, ne glede na to, kako so obravnavani v računovodskih izkazih posameznih podjetij, treba uporabljati enoten način zajemanja v konsolidirane računovodske izkaze, in sicer tistega, ki izvira iz predpisov in standardov matičnega podjetja. Iz te predpostavke izhaja, da je treba računovodske izkaze posameznih podjetij spremeniti oziroma prilagoditi, tako da ustrezajo tistim predpisom in standardom, ki jih za računovodske izkaze uporablja matično podjetje. To pomeni, da morajo podjetja sestaviti posebne računovodske izkaze, ki se razlikujejo od njihovih uradnih računovodskih izkazov. Ti posebni računovodski izkazi se sestavljajo še posebej za podjetja v tujini, kar je pripravljeno delo za konsolidiranje. Računovodske izkaze je treba prilagoditi pred samim konsolidiranjem, saj to vpliva na kapital posameznega podjetja in s tem na konsolidirane računovodske izkaze.

Predpostavka enotnega vrednotenja zahteva, da se vsa sredstva in obveznosti ocenjujejo po enotnih metodah; uporabljajo se metode, veljavne za računovodske izkaze matičnega podjetja, ki sestavlja konsolidirane računovodske izkaze.

Pri vrednotenju je treba uporabljati metode, ki so dopustne v državi matičnega podjetja. Te metode se lahko razlikujejo od metod, uporabljenih v uradnih računovodskih izkazih matičnega podjetja, in sicer zato, ker bi bile lahko v njih uporabljene tudi druge dopustne metode. V dodatku h konsolidiranim računovodskim izkazom morajo biti te razlike zabeležene in obrazložene.

Predpostavka istega datuma zahteva, da se konsolidirani računovodski izkazi sestavljajo na isti datum kot računovodski izkazi matičnega podjetja. Slovenski računovodski standardi določajo, da je treba, če računovodski izkazi, ki so predmet konsolidiranja, niso sestavljeni na

isti datum, učinke pomembnih poslov ali drugih poslovnih dogodkov, ki nastanejo od teh datumov do datuma računovodskih izkazov matičnega podjetja, preračunati¹⁷.

Predpostavka dosledne stanovitnosti metod konsolidiranja zahteva, da se morajo metode konsolidiranja dosledno uporabljati iz obdobja v obdobje. Ločimo oblikovno in vsebinsko stanovitnost (Vrankar, 1995, str. 24). Oblikovna stanovitnost se nanaša na obliko in razčlenitev bilance stanja in izkaza uspeha ter na vsebino posameznih postavk računovodskih izkazov. Kršitev načela dosledne oblikovne stanovitnosti je dopustna le, če spremenjeno izkazovanje zagotavlja boljši vpogled v premoženjsko in finančno stanje ter uspešnost poslovanja. Vsebinska stanovitnost pomeni uporabo enakih metod in postopkov pri sestavljanju računovodskih izkazov iz obdobja v obdobje. Kršitev vsebinske stanovitnosti je dovoljena le, če zaradi spremenjenih razmer uporaba dotedanjih metod in postopkov slabo vpliva na prikaz resničnega premoženjskega in finančnega stanja in poslovne uspešnosti ter če se spremenijo predpisi ali računovodski standardi.

Predpostavka jasnosti in preglednosti pravi, da je jasnost konsolidiranih računovodskih izkazov zagotovljena, če so postavke bilance stanja in izkaza uspeha ter pojasnila v dodatku vsebinsko pravilni in nedvoumno opredeljeni, pri čemer se za enake poslovne dogodke uporabljajo enake oznake. Postavke bilance stanja in izkaza uspeha morajo biti podrobno razčlenjene.

Preglednost je zagotovljena, če so postavke in pojasnila predstavljeni v urejenem in razumljivem zaporedju. Če konsolidirani računovodski izkazi ustrezajo tem načelom, so čitljivi in imajo oblikovno podlago za svojo izpovednost. Cilj metode jasnosti in preglednosti je zagotoviti pomembne informacije. Oblika računovodskih izkazov izkušenega uporabnika oziroma bralca ne sme zavajati in zamegljevati prikaza resničnega stanja.

Pri sestavljanju konsolidiranih računovodskih izkazov je treba upoštevati **predpostavko gospodarnosti**. Sestavljanje teh izkazov je zelo obsežno in zamudno delo. Uporaba vrste postopkov je omejena z višino stroškov zanje, ti pa se primerjajo z vrednostjo informacij, ki jih dajejo. Izguba informacij, ki nastane zaradi omejitve potrebnih konsolidacijskih postopkov, pa je sprejemljiva le, če ne vpliva bistveno na prikaz resničnega in premoženjskega in finančnega stanja ter poslovnega izida skupine.

Predpostavka pomembnosti določa, da morajo računovodski izkazi vsebovati vse postavke, ki so dovolj pomembne, da lahko vplivajo na ocene in odločitve uporabnikov. Informacijska vrednost konsolidiranih računovodskih izkazov za uporabnika se meri po podatkih, ki jih vsebujejo, in po pomembnosti teh podatkov. Obilica nepomembnih podatkov lahko zmanjša

¹⁷ Sedma smernica Evropske unije (Sedma smernica, 1991, str. 16) in Slovenski računovodski standardi (2006, str. 9) dopuščajo, da se datumi posameznih računovodskih izkazov, ki so predmet konsolidiranja, razlikujejo največ za tri mesece, vendar je na to treba posebej opomniti ter opisati učinke pomembnih poslovnih dogodkov med datumom posameznih računovodskih izkazov in datumom konsolidiranih računovodskih izkazov.

informacijsko vrednost konsolidiranih računovodskih izkazov, zato jih je bolje opustiti in podrobneje pojasniti pomembnejše.

2.5.5 ORGANIZIRANJE KONSOLIDIRANJA

Konsolidiranje zahteva veliko dela in časa ter zato tudi stroškov. Ti stroški so sicer nujno zlo, ki ga mora podjetje sprejeti, vendar pa lahko učinkovito zasnovano izdelovanje konsolidiranih računovodskih standardov poslovodstvu matičnega podjetja oziroma skupine zagotovi nekatere prednosti, zlasti glede vodenja bilančne politike, kakovosti informacij, vplivanja na stroške s posegi v organizacijsko sestavo skupine ter uskladitve z drugimi informacijskimi, načrtovalskimi in odločevalskimi instrumenti skupine (Vrankar, 1995, str. 26).

Zaradi velikih stroškov, povezanih s konsolidiranjem, si je treba prizadevati, da niso rezultat le računovodski izkazi skupine, temveč tudi, da dobi poslovodstvo pomembne informacije oziroma instrumentarij za načrtovanje poslovanja in sprejemanje odločitev. Sistem konsolidiranja, ki daje informacije tudi za načrtovanje in odločanje, spodbuja poslovodstvo k dejavni uporabi poročanja znotraj skupine ter s tem k nenehnemu izboljševanju sistema poročanja in večje kakovosti skupine.

Temeljni pogoj, da lahko računovodske izkaze posameznih odvisnih podjetij seštejemo je, da so vsi sestavljeni na enoten način, da so torej posamezna sorodna sredstva in obveznosti ter prihodki in odhodki pri vseh podjetjih izkazani v enakih postavkah in vrednoteni po istih načelih. Za to je treba oblikovati smernice, ki vsebujejo natančna navodila o vrednotenju in izkazovanju. Njihov sestavni del je tudi enoten kontni načrt z natančnim opisom vsebin posameznih kontov ter načina obračunavanja teh vsebin. Konti izkazujejo posamezne postavke računovodskih izkazov, kontni načrt pa mora biti oblikovan tako, da zagotavlja vse informacije, ki so potrebne za izvedbo konsolidacijskih postopkov ter za razkritja, potrebna v pojasnilih k računovodskim izkazom. Smernicam je ponavadi priložen sveženj obrazcev (angl.: reporting package); ti obrazci so zasnovani tako, da zagotavljajo vse informacije, potrebne za izdelavo konsolidiranih računovodskih izkazov.

Na podlagi smernic odvisna podjetja, še zlasti tista iz tujine, kjer veljajo drugačni računovodski predpisi, sestavijo dodatne – posebne računovodske izkaze. Od organiziranosti skupine je odvisno, ali se posebni računovodski izkazi sestavijo pri odvisnem ali pri matičnem podjetju. Odvisna podjetja bolje poznajo lokalne predpise in zato morda lažje sestavijo posebne računovodske izkaze, po drugi strani pa zato morda nimajo dovolj usposobljenih ljudi in je bolje, da prenesejo delo na matično podjetje. Vsekakor je potrebno, da so tudi ustrezni delavci pri odvisnih podjetjih deležni posebnih znanj o konsolidiranju. S tem se povečata njihovo zanimanje in zavedanje o potrebnosti poročanja matičnemu podjetju.

Pred prvim konsolidiranjem je treba sprejeti nekaj bistvenih odločitev, in sicer:

- določitev podjetij, zajetih v skupine, ter metode, po kateri se konsolidirajo,
- določitev metode prevajanja iz tujih valut,
- določitev metode konsolidiranja kapitala,
- izbira primernega računalniškega programa,
- izdelava poskusnih konsolidiranih računovodskih izkazov, s čimer se pravočasno ugotovijo šibke točke in napake pri konsolidiranju ter posledice, ki jih imajo posamezne izbirne možnosti konsolidiranja na bilančno politiko skupine,
- izbira revizorja za posebne računovodske izkaze in konsolidirane računovodske izkaze (Vrankar, 1995, str. 27).

Zelo pomembno je tudi, da se izdelava rokovni načrt konsolidiranja. Pomembno je, da vsa podjetja v skupini matičnemu podjetju pravočasno pošljejo vse podatke, potrebne za izdelavo konsolidiranih računovodskih izkazov. Predvsem je treba določiti datume za:

- zaključek knjiženja poslovnih dogodkov,
- zaključek usklajevanja medsebojnih terjatev in obveznosti, prihodkov in odhodkov,
- zaključek revidiranja posameznih računovodskih izkazov oziroma posebnih računovodskih izkazov,
- predajo svežnja obrazcev matičnemu podjetju,
- revidiranje konsolidiranih računovodskih izkazov (Vrankar, 1995, str. 27).

K problematiki pripravljanja izdelovanja konsolidiranih računovodskih izkazov sodijo še tri vprašanja in sicer:

- vprašanje datuma računovodskih izkazov, ki so zajeti v konsolidirane računovodske izkaze,
- vprašanje načina prevedbe iz tuje valute v valuto skupine,
- vprašanje konsolidiranja v večstopenjskih skupinah¹⁸ (Vrankar, 1995, str. 27).

2.5.6 OMEJITVE KONSOLIDIRANIH RAČUNOVODSKIH IZKAZOV

Kljub veliki uporabnosti računovodskih izkazov obstajajo tudi nekatere omejitve, ki izhajajo iz združevanja podatkov, še posebej če gre za podjetja z zelo različnimi značilnostmi poslovanja.

Baker, Lembke in King naštevajo naslednje omejitve konsolidiranih računovodskih izkazov:

1. Glede na to, da poslovni izid in finančni položaj posameznih podjetij, vključenih v konsolidacijo, nista razkrita, se lahko slabo poslovanje ali položaj nekaterih podjetij skrije za dobrim poslovanjem in finančnim položajem ostalih podjetij.

¹⁸ Problem, kako povezana podjetja vključiti v skupino oziroma kako ugotoviti delež skupine v njihovem kapitalu, se rešuje po dveh različnih metodah, in sicer po metodi verižnega konsolidiranja in metodi simultane konsolidiranja (Vrankar, 1995, str. 29).

2. Ni nujno, da je celotni konsolidirani zadržani dobiček na voljo matičnemu podjetju za dividende; njegov del lahko predstavlja samo delež matičnega podjetja pri nerazdeljenem dobičku odvisnega podjetja. Podobno lahko rečemo, da ne glede na to, da konsolidirani računovodski izkazi vključujejo tudi sredstva odvisnega podjetja, niso vsa prikazana sredstva na voljo za razdelitev dividend matičnega podjetja.
3. Ker se kazalniki iz konsolidiranih računovodskih izkazov računajo na osnovi združenih informacij, niso nujno reprezentativni za posamezna podjetja, vključena v konsolidacijo, kar velja tudi za matično podjetje.
4. Enaki konti različnih podjetij, ki se združujejo pri konsolidaciji, niso popolnoma primerljivi. Tako so, na primer, zaradi različne dolžine poslovnih ciklusov lahko terjatve podobne dolžine različno razporejene.
5. Za pošteno predstavitev so pogosto potrebne dodatne informacije o posameznih podjetjih ali skupinah podjetij, vključenih v konsolidacijo, kar pa zahteva dodatna pojasnila h konsolidiranim računovodskim izkazom (Baker, Lembke, King, 1996, str. 123).

3 POMEN RAČUNOVODSKIH INFORMACIJ ZA PODPORO ODLOČANJA

3.1 PODATKI IN INFORMACIJE V POSLOVNEM SVETU

Ko pravimo, da so informacije neposredno usmerjene k odločanju, mislimo na to, da nam dajejo konkretno podlago za našo odločitev. Če pa pravimo, da so informacije lahko tudi posredno usmerjene k odločanju, pa mislimo na to, da utegnejo tudi samo spodbuditi k proučevanju nekega problema in ko bo jasno opredeljen, k iskanju takšnih informacij, ki bodo neposredno pripomogle k njegovi razrešitvi.

Glede na namen informacij razlikujemo (Turk, 1979, str. 12):

- informacije za odločanje pri načrtovanju,
- informacije za odločanje pri ustvarjanju,
- informacije za odločanje pri nadziranju.

Pri opredelitvah v zvezi z informacijskih sestavom se uporabljata dva pojma: podatek in informacija. V literaturi najdemo različne opredelitve in povezave teh dveh pojmov.

Informacija je tako obvestilo o danem znakovnem sestavu, ki je a) sintaktično pravilno, b) ima nedvoumno semantično vsebino (pomen), je zadostna slika pojava, na katerega se nanaša, in c) ima za odločevalca pragmatično vrednost, torej je v odločevalnem procesu smiselno uporabno za izbiro smotrnega ukrepa in izvedbo učinkovitih ukrepov. Je posamezno namensko usmerjeno in na nekoga naslovljeno sporočilo, ki mu olajšuje sprejem odločitve ter je posledica predelave nevtralnih podatkov (Turk et. al, 1998, str. 75). Podatek je nevtralno

sporočilo o določenem dejstvu, ki še ni ovrednoteno in pripravljeno za sprejem katerekoli poslovne odločitve.

Brez podatkov ne bi bilo informacij. Pomen podatkov je, da lahko na njihovi podlagi pridemo do informacij (Turk et. al, 1998, str. 75). Podatek je informacija le, če razširja poznavanje nekega problema tistemu, ki se ukvarja s tem problemom. Tako, denimo, številka 100.000 sama po sebi ni informacija, ugotovitev, da so prejšnji mesec v proučevanem podjetju dobili dodatnih 100.000 naročil, pa je informacija, saj razširja poznavanje problema naročil (Turk et. al, 1998, str. 30).

Pri odločanju se naslanjamo na informacije in ne na podatke. Če menimo, da nam kakšen podatek pomaga pri odločanju, imamo dejansko opravka že z informacijo in ne s podatkom. Podatki, ki jih zbiramo, nam le omogočajo oblikovati informacijo, toda šele potem, ko nam je dobro poznan problem, ki ga je treba rešiti v danih okoliščinah. Preoblikovanje podatkov v informacije je visoko strokovno delo, ki še zdaleč ni zgolj tehničnega značaja. Če ni opravljeno, imamo lahko pri odločanju opravka samo s podatki, kar pa ima lahko kot posledico, da do ustrezne odločitve sploh ne pride ali pa da preoblikujejo podatke v informacije šele tisti, ki morajo sicer sprejeti odločitev (Turk, 1979, str. 13).

Damij (1993, str.1) pravi, da so podatki jezikovni, matematični in drugi simboli, ki predstavljajo dogodke in koncepte. Torej, da so podatki gola dejstva. Informacije pa so podatki postavljeni v kontekst, ki uporabniku pri kreiranju odločitev pomenijo novo znanje. Posebno pri sklepanju poslov bi morala informacija dati dovolj zgodnje opozorilne signale in omogočiti napovedovanje prihodnosti.

Damij definira tudi krog informacij (glej sliko 4, na str. 41), kjer govori o tem, da se podatki obdelujejo z uporabo modelov, rezultat tega pa je kreiranje informacij. Uporabnik oziroma prejemnik sprejema informacije, s pomočjo katerih izdelava odločitev in vstopi v akcijo. To povzroča druge akcije ali dogodke, ki tvorijo številne podatke, katere se zbere in uporabi kot vhodne podatke in tako se krog informacij ponovi od začetka.

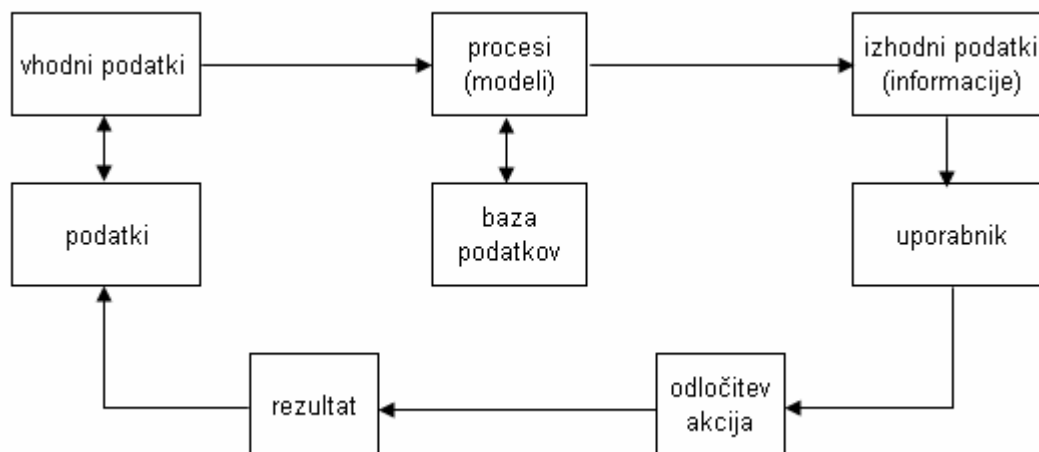
Informacije dobimo na različne načine. Z neposrednim zbiranjem, z opazovanjem ali s prenašanjem.

Dobra informacija mora imeti vsaj te značilnosti:

- Primernost, kar pomeni, da mora biti prilagojena potrebam pri odločanju. To zahteva tako od pripravljalcev informacij kot tudi od uporabnikov informacij, to je poslovodij, da sodelujejo pri oblikovanju informacij. Primerna informacija je tista, ki odgovarja na specifična vprašanja določenega uporabnika.
- Pravočasnost pomeni, da mora uporabnik dobiti informacijo v času, ko jo najbolj potrebuje.

- Točnost pomeni, da informacija nima nobenih napak in zmot, da je popolnoma jasna in prikazuje pravi pomen podatkov, na katerih je zasnovana.
- Ustreznost pomeni, da morajo prave informacije dobiti pravi ljudje.
- Popolnost pomeni, da informacija obsega vse podatke, ki so za poslovne odločitve pomembni.

Slika 4: Krog informacij



Vir: Damij, 1993, str. 1

Vse informacije niso enako vredne. Koliko je posamezna informacija za uporabnika v resnici vredna, je odvisno od verjetnosti nastopa dogodka, na katerega se nanaša. Na vrednost informacije bistveno vpliva njena pomembnost, saj nepomembne informacije otežujejo odločitve ali celo pripeljejo do napačne poslovne odločitve. Zbiranje informacij je bistvo poslovnega računovodstva. Če informacija za tistega, ki jo potrebuje, ni pomembna, potem ni vredna. Poslovno računovodstvo mora dobro poznati delovanje podjetja, njegov poslovni proces, ravni odločanja, odgovornosti za odločanje in drugo, saj le tako lahko ugotovi pomembne informacije na način, ki je skladen s potrebami, razumevanjem in možnostjo sprejemanja posameznega uporabnika informacije (Turk et. al, 1998, str. 30).

Tako zbiranje podatkov, kot oblikovanje informacij, povzročata stroške. Toda vsaka informacija prinaša tudi določene koristi. Ekonomsko vrednost informacije je v končni stopnji treba videti v večjem dobičku, ki je nastal zaradi oblikovanja ravno te informacije. Če je tako ugotovljeni dobiček večji od siceršnjega, se informacija izplača, sicer pa ne.

Pri prenašanju računovodskih informacij za poslovne odločitve je izjemno pomembno tudi poznavanje ustreznosti merjenja posameznih gospodarskih kategorij. Merjenje zadeva določanje velikosti gospodarskih kategorij in poslovnih dogodkov s številkami v enotah, ki so glede na predmet poročanja in poslovni dogodek najustreznejše. V poslovnem računovodstvu tako ponavadi uporabljamo denarno mersko enoto za stroške, koristi in

vrednost posamezne gospodarske kategorije ali poslovnega dogodka (Turk et. al, 1998, str. 31).

Zbiranje podatkov in oblikovanje informacij povzročata stroške. Ti so odvisni od načina zbiranja podatkov, od baze podatkov, načina preoblikovanja podatkov v informacijo in drugega. Podatke zbiramo in jih preoblikujemo zato, da bi čim bolj oblikovali poslovno odločitve, da bi bil njen učinek čim bolj skladen s predvidevanji in da bi tveganje zaradi negativnih vplivov čim bolj zmanjšali. To kaže, da ima podjetje od informacij, ki jih zbiramo, tudi neko korist. Vsaka različica informacij je povezana z različnimi stroški in seveda tudi z različnimi koristmi (vrednostjo). Kadar zbiramo podatke za informacijo, moramo torej poznati na eni strani stroške, ki jih zahteva zbiranje podatkov in oblikovanje informacije, na drugi strani pa koristi, ki jih informacija prinaša. Optimalna informacija je tista, pri kateri je razlika med stroški in koristmi največja. Vrednost informacije torej lahko ugotovimo, če poznamo z njo povezane stroške in koristi. Ta na videz preprost problem je v praksi sorazmerno težko rešljiv predvsem zaradi opredeljevanja koristi, ki naj bi jih prinesla. Stroške zbiranja podatkov je ponavadi lahko ugotoviti, težave pa nastajajo pri opredeljevanju koristi. Na uspešnost posamezne odločitve namreč vpliva več dejavnikov in težko je presoditi, kolikšen je vpliv posameznega dejavnika. Poleg tega pa je tudi vprašanje, ali je na podlagi prave informacije sprejeta tudi prava odločitev. To pomeni, da bodo negativni učinki lahko posledica napačne odločitve, ne pa le napačne informacije (Turk et. al, 1998, str. 34).

Poslovodno računovodstvo deluje kot pripravljavec informacij, ki jih nato posreduje poslovodji kot prejemniku informacij. Podatke poslovodno računovodstvo dobiva iz informacijske baze, ki je sestavljena iz poslovnih dogodkov, ki pa se kažejo na različnih računih, bančnih izpiskih, plačilnih listih in drugih listinah. Poslovodno računovodstvo na podlagi tega sestavi poročilo, ki ga poslovodja uporabi pri sprejemanju poslovnih odločitev. Da bi bile te odločitve čim boljše, pa je pomembno, da ima poslovodja na voljo poročilo, v katerem so zajete čimbolj pomembne in popolne informacije. Prav tako morajo biti ustrezne po obsegu, lahko dostopne in seveda pravočasne.

Naloga poslovodnega računovodstva je torej, da mora dajati prave informacije pravi osebi v pravem obsegu pravočasno in ob najmanjših stroških (Turk et. al, 1998, str. 33).

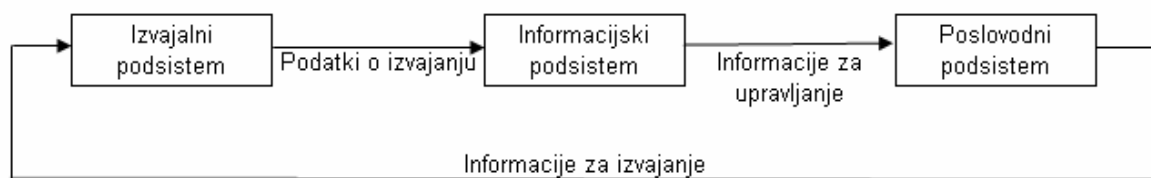
3.2 POSLOVNI SISTEM IN NJEGOVE FUNKCIJE

Različne organizacije so postale sestavni del našega življenja. V njih prebijemo večino svojega časa, da bi uresničili svoje osebne ali širše cilje (na primer: šole, športna in kulturna društva, klubi in podobno). Med za nas najpomembnejše organizacije pa sodijo poslovni sistemi. S poslovnim sistemom razumemo od okolja razmejeno in zaokroženo smiselno celoto, ki se ukvarja s poslovanjem. Dejavnost, s katero se ukvarja poslovni sistem oziroma predmet njegovega poslovanja, je lahko:

- proizvodjanje in prodajanje določenih vrst proizvodov (proizvajalni poslovni sistem),
- nakupovanje in prodajanje določenih vrst blaga (trgovski poslovni sistem),
- opravljanje in prodajanje določenih vrst storitev (storitveno podjetje).

Ne glede na to, kakšna je dejavnost poslovnih sistemov in kaj je cilj njihovega delovanja, je njihova skupna značilnost ta, da jih organizirajo in upravljajo ljudje, da njihovega delovanja in obnašanja v prihodnosti ni mogoče natančno določiti, saj so izpostavljeni nenehnim vplivom okolja (konkurenca, država, pogoji gospodarjenja in podobno) in so sestavljeni iz več podsistemov. Celovit poslovni sistem lahko razčlenimo na izvajalni in poslovodni podsistem ter na celovit informacijski sistem kot posrednik med njima (Hočevar, 2002, str. 1) (glej sliko 5).

Slika 5: Razčlenitev poslovnega sistema



Vir: Hočevar, 2002, str. 1

3.2.1 IZVAJALNI PODSISTEM

Izvajalni podsistem poslovnega sistema je od zunaj najbolj vidni podsistem poslovnega sistema, saj se v njegovem okvirju odvija poslovni proces. V njem so razvrščene temeljne poslovne funkcije:

- kadrovska,
- tehnična,
- nakupna,
- proizvodna,
- prodajna in
- finančna funkcija.

Te funkcije pa vključujejo proces preskrbe prvin, proces ustvarjanja učinkov, proces razpečave učinkov in proces financiranja.

3.2.2 POSLOVODNI PODSISTEM

Že v opredelitvi poslovnega sistema je bilo ugotovljeno, da je poslovni sistem organizacija, ki jo oblikujejo in vodijo ljudje. Ljudje so tisti, ki se na primer odločajo o dejavnosti poslovnega sistema, o njegovih ciljih, o trošenju prvin poslovnega procesa in usklajujejo različne dejavnosti (poslovnih funkcij) v poslovnem sistemu. Poslovodni podsistem je tisti podsistem poslovnega sistema, katerega vsebina sta odločanje o vseh tistih dejavnostih, ki jih vsebuje na zunaj vidni poslovni proces, in njihovo usklajevanje. Odločanje in usklajevanje sta sestavna dela štirih poslovodnih funkcij: funkcije načrtovanja, funkcije organiziranja, funkcije motiviranja in funkcije nadziranja (Hočevar, 2002, str. 3).

1. Načrtovanje je stalno zamišljanje prihodnjega poslovanja: zamišljanje stanj (ciljev) in poti za njihovo doseganje, usklajevanja delov v celoto, smotrne porabe sredstev in predmetov dela. Poteka v procesu analiziranja, predvidevanja, določanja ciljev in poti ter preverjanja odločitev.
2. Organiziranje je dodeljevanje posameznih delovnih nalog, ki so določene z načrtovanjem, zaposlenim v podjetju. Delovna mesta¹⁹ je potrebno povezati v oddelke, te v večje enote in te nazadnje v podjetje. Organiziranje mora potekati tako, da bo manjša enota prispevala k uspehu večje.
3. Vodenje je sprožanje dela, komuniciranje med nadrejenimi in podrejenimi ter motiviranje zaposlenih k zaželenemu vedenju in sicer tako, da se zagotovijo okoliščine, v katerih bodo lahko zaposleni zadovoljili svoje potrebe.
4. Nadziranje poslovanja bi lahko na splošno opredelili kot dejavnost, ki se ukvarja s presojanjem pravilnosti in odklanjanjem nepravilnosti pri poslovnih procesih in stanjih. Izvedba, ki sledi načrtovanju, največkrat odstopa od načrta. Med nadziranjem je potrebno ta odstopanja ugotoviti, poiskati vzroke za nastale odmike in predlagati ustrezne ukrepe za doseg in spremembo načrta.

Poslovođenje podjetja se lahko loči na dva dela. Prvi del obsega družbeno-ekonomsko stran poslovođenja in drugi del poslovnoorganizacijsko stran poslovođenja. Prvi del je usmerjevalno poslovođenje, povezano z lastništvom, drugi del pa je uravnavajoče poslovođenje in pripada tistim, ki se ukvarjajo s poslovodstvom. Bolj je poslovođenje podjetja zapleteno zaradi notranjih ali zunanjih okoliščin poslovanja, pomembnejša je poslovnoorganizacijska stran poslovođenja oziroma vloga poslovodstva v poslovođenju podjetja (Hočevar, 2002, str. 3).

¹⁹ Delovna mesta so mesta, na katerih se izvaja delovna naloga (Hočevar, 2002, str. 3).

3.2.3 INFORMACIJSKI PODSISTEM

Vsebina upravljanja poslovnega sistema je torej odločanje in usklajevanje. Poslovodne in izvajalne funkcije pa lahko smotno in tekoče delujejo le takrat, če je na voljo dovolj informacij. Poslovodni podsistem pri svojem odločanju lahko uporablja kvantitativne ali pa nekvalitativne informacije (glej sliko 6). Kvantitativne informacije so tiste, ki so izražene s številkami (na primer: število prodanih proizvodov, cena proizvoda, število delavcev, vrednost prodaje in podobno). Nekvalitativne informacije pa se praviloma ne dajo izraziti s številkami in so pridobljene na podlagi opazovanj, izkušenj, vtisov in podobno. Tako kvantitativne kot tudi nekvalitativne informacije so za poslovanje podjetja enako pomembne (Hočevár, 2002, str. 4).

Večino kvantitativnih (številčnih) informacij upravljalci poslovnega sistema dobijo iz informacijskega podsistema. Takšen informacijski podsistem je formalen podsistem, saj je organiziran v poslovnem sistemu, da iz podatkov oblikuje informacije, ki bodo v pomoč pri odločanju o vseh dejavnostih, ki jih vsebuje na zunaj vidni poslovni proces. Informacijski podsistem ima štiri funkcije: (1) funkcija obravnavanja podatkov o preteklosti, (2) funkcija obravnavanja podatkov o prihodnosti, (3) funkcija nadziranja obravnavanja podatkov in (4) funkcija analiziranja podatkov (Hočevár, 2002, str. 4).

Slika 6: Vrste informacij



Vir: Hočevár, 2002, str. 4

Obravnavanje podatkov iz preteklosti je zbiranje, začetno obdelovanje in prikazovanje podatkov o preteklih poslovnih procesih in stanjih. Ta funkcija se torej ukvarja le s podatki preteklega poslovanja poslovnega sistema, na podlagi katerih pripravlja informacijsko podlago za odločanje pri nadziranju kot poslovodni funkciji.

Obravnavanje podatkov o prihodnosti je zbiranje, začetno obdelovanje in prikazovanje podatkov o prihodnjih poslovnih procesih in stanjih. Podobno kot prej, le da se podatki

nanašajo na prihodnost in ne na preteklost. Ta funkcija ne odloča o načrtih prihodnjega poslovanja poslovnega sistema, temveč mora to odločanje le informacijsko podpirati. Obravnavanje podatkov o prihodnosti je le strokovno-tehnična stran načrtovanja. O načrtih poslovnega sistema se odloča v njegovem poslovnem podsistemu.

Nadziranje obravnavanja podatkov je presojanje pravilnosti in odpravljanje nepravilnosti pri oblikovanju informacij. Naloga funkcije torej ni, da se ukvarja z ugotavljanjem pravilnosti poteka izvajalnih ali poslovnih funkcij, temveč je naloga te funkcije, da zagotavlja pravilno izkazovanje poslovnega procesa v podatkih in njihovo preoblikovanje v informacije. Funkcijo nadziranja obravnavanja podatkov je treba razlikovati od funkcije nadziranja kot poslovne funkcije. Nadziranje kot poslovna funkcija skrbi za pravilno delovanje poslovnega sistema, funkcija nadziranja obravnavanja podatkov pa skrbi za pravilno prikazovanje delovanja poslovnega sistema (Hočevar, 2002, str. 5).

Analiziranje podatkov je presojanje ugodnosti, ki se izražajo, in iskanje izboljšav kot podlage za usmerjanje in uravnavanje prihodnjega delovanja. Analiziranje ne nadzira delovanja namesto poslovnega sistema, temveč služi kot podlaga za odločanje v okviru poslovnih funkcij.

Računovodski informacijski sistem

Osrednji del informacijskega sistema sestavlja računovodski informacijski sistem, ki ga lahko opredelimo kot dejavnost vrednostnega (v denarni merski enoti) spremljanja in proučevanja pojavov, ki so povezani s poslovanjem kakega poslovnega sistema. Zgodovinsko se je najprej razvilo tako imenovano **finančno računovodstvo**, to je računovodstvo, katerega osnovni cilj je vrednostno prikazovanje poslovanja celotnega podjetja. Za poslovodstvo podjetja je razumevanje računovodskih izkazov zelo pomembno vsaj iz dveh razlogov:

- presojanja uspešnosti poslovanja drugih podjetij,
- računovodski izkazi podjetja kažejo celotno sliko finančnega stanja podjetja in uspešnost njegovega poslovanja.

Drugi del računovodstva je **stroškovno računovodstvo**, ki je analitične narave ter spremlja in preučuje prvine poslovnega procesa od trenutka, ko so že na voljo, čeprav jih še ne trošimo, ter stroške in poslovne učinke in poslovni izid za posamezne dele poslovnega sistema.

Poslovodstvo pa potrebuje veliko bolj podrobne in pogoste informacije, kot jih dobi iz letnih računovodskih izkazov. Zato se je iz finančnega in stroškovnega računovodstva razvilo tako imenovano **poslovodno računovodstvo**, katerega osnovni cilj v podjetju je, da zagotavlja informacije, ki jih poslovodstvo potrebuje za odločanje in usklajevanje poslovanja v podjetju.

Računovodski informacijski sistem je enotna struktura znotraj organizacije, kot je podjetje, ki uporablja fizična sredstva in ostale komponente za preoblikovanje ekonomskih podatkov v

računovodske informacije, s ciljem zagotavljanja informacij različnim uporabnikom. Uporabniki so lahko notranji uporabniki, kot so poslovodje, ali pa zunanji uporabniki, kot so kupci. Znotraj tega širokega cilja, najdemo še tri cilje:

1. Podpora vsakodnevnim opravilom

Podjetje v okviru svojega delovanja dnevno izvaja veliko različnih poslovnih dogodkov, ki jim pravimo transakcije. Računovodske transakcije pa so transakcije, ki imajo ekonomsko vrednost, na primer prodaja proizvodov ali plačilo storitev sta računovodski transakciji. Računovodske transakcije so formalno zavedene v računovodski informacijski sistem za procesiranje.

2. Podpora odločanju notranjim uporabnikom informacij

Prav tako pomemben cilj je tudi zagotavljanje informacij za lažje odločanje. Sprejete odločitve morajo biti s skladu s cilji podjetja.

3. Izpolnjevanje obveznosti do zunanjih uporabnikov informacij

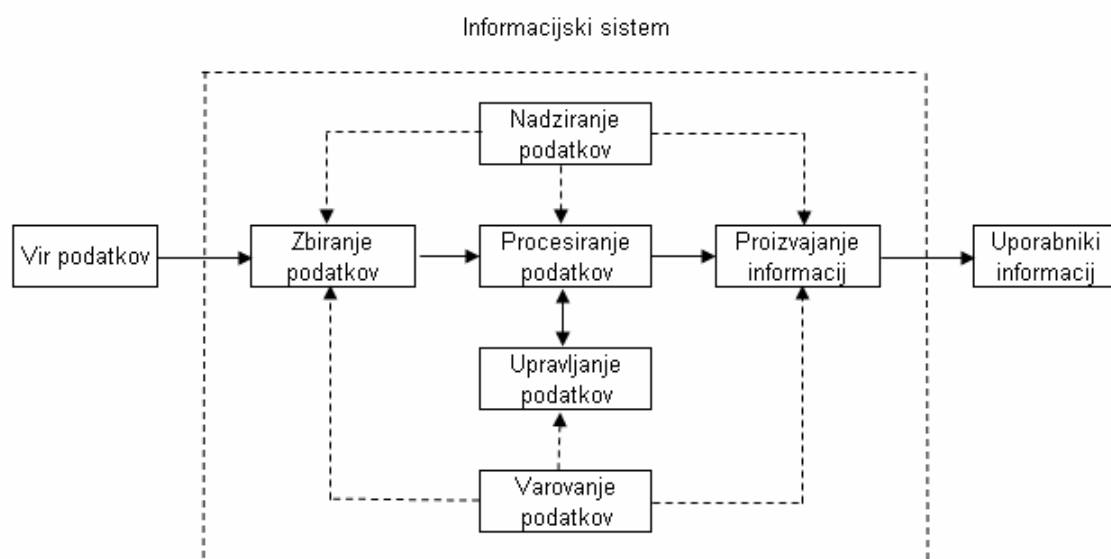
Zunanji uporabniki informacij so na primer lastniki podjetja, delničarji, posojilodajalci, sindikati, finančni analitiki ali splošna javnost.

Kako informacijski sistem pretvori podatke v informacije? Kot lahko vidimo na sliki 7 (na str. 48) gre pri tem za nekaj različnih funkcij:

1. Funkcija zbiranja podatkov vsebuje stopnje, kot so zbiranje podatkov o transakcijah, beleženje podatkov v obliki obrazcev, potrjevanje in urejanje podatkov, da bi zagotovili njihovo točnost in popolnost.
2. Funkcija procesiranja podatkov vsebuje stopnje, kot so klasificiranje, kopiranje podatkov na drug dokument oziroma medij, sortiranje podatkov, glede na eno ali več karakteristik, združevanje podatkov v istovrstne skupine transakcij, preračunavanje in primerjanje podatkov.
3. Funkcija upravljanja podatkov vsebuje tri stopnje: hranjenje podatkov, posodabljanje podatkov in omogočanje dostopanja in izpisovanja podatkov.
4. Funkcija nadzora podatkov ima dva glavna cilja, varovanje podatkov in zagotavljanje, da so podatki točni in popolni ter pravilno procesirani.
5. Funkcija proizvodnje informacij vključuje stopnje, kot so: razlaga, predstavitev in sporočanje informacij (Wilkinson, Cerullo, 1997, str. 11).

Računovodski informacijski sistem ni edini sistem v podjetju, ki se ukvarja s podatki in informacijami. V bistvu je računovodski informacijski sistem podsistem širšega informacijskega sistema, ki obsega vse aktivnosti, kjer nastajajo informacije. Ta širši informacijski sistem vsebuje še poslovodni informacijski sistem (Management Information System – MIS), sistem za podporo odločanja (Decision Support System – DSS), ekspertni sistem (Expert System- ES) in informacijski sistem za direktorje (Executive Information System – EIS) (Wilkinson, Cerullo, 1997, str. 14).

Slika 7: Funkcije računovodskega informacijskega sistema



Vir: Wilkinson, Cerullo, 1997, str. 12

Poslovodni informacijski sistem (MIS) oskrbuje poslovodstvo podjetja z informacijami, ki jih potrebujejo za odločanje. Za podjetje je prav tako pomemben kot računovodski informacijski sistem. Nekateri celo pravijo, da je računovodski informacijski sistem podsistem poslovnega informacijskega sistema, ker imajo podatki sprejeti v poslovnem informacijskem sistemu širši namen. Po drugi strani računovodski informacijski sistem služi širšemu krogu uporabnikov. Skozi svoj finančni računovodski podsistem, računovodski informacijski sistem služi zunanjim uporabnikom, katerim MIS ne zagotavlja informacij. Splošno mnenje pa je, da imata poslovodni in računovodski informacijski sistem vsak svoje poslanstvo, na nekaterih delih pa se med seboj prepletata.

Sistem za podporo odločanja (DSS) je računalniško podprt informacijski sistem, ki pomaga poslovodstvu pri sprejemanju ad hoc odločitev, ki vsebujejo visoko negotovost. Omogoča, tistemu, ki se odloča, da izvede različne manipulacije z enim ali več odločitvenimi modeli, ki vsebujejo podatke, ki jih proizvede MIS. DSS lahko delimo na neinteligentni in na inteligentni DSS. Inteligentni DSS omogoča vključevanje pravil v odločitveni model, s čimer izboljšamo odločitveni proces.

Ekspertni sistem (ES) temelji na znanju in je računalniško podprt informacijski sistem, ki v celoti podpira odločanje. Vsebuje specializirane računalniške programe, ki procesirajo podatke, in pravila, z namenom da proizvede jasne odločitve. Te odločitve, izstopne informacije, so namenjene direktno uporabnikom (običajno poslovodstvu) za uporabo. Odločitve so ponavadi smiselne, saj so pravila, ki so vnesena v ekspertni sistem, osnovali eksperti, ki se spoznajo na zastavljen problem.

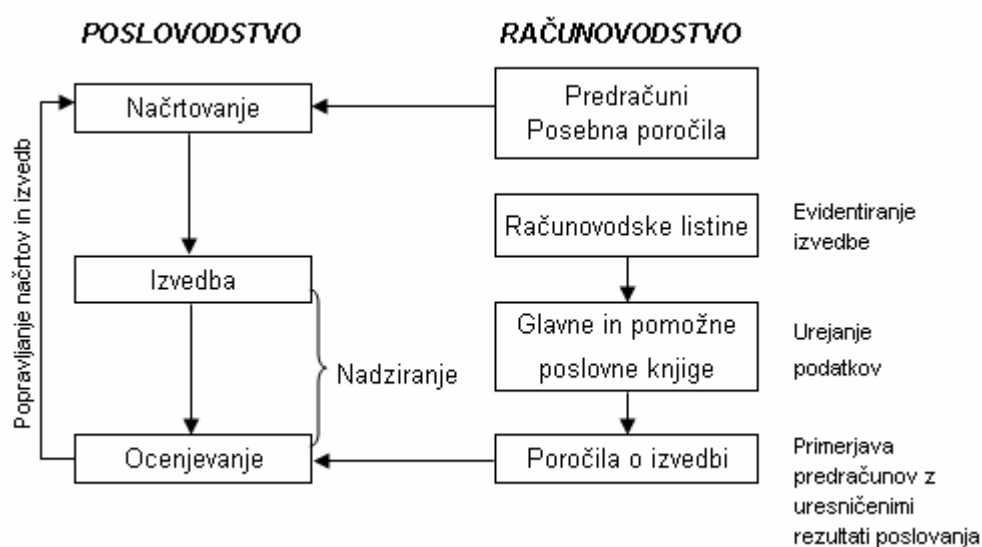
Informacijski sistem za direktorje (EIS) oskrbuje poslovodstvo z informacijami, ki so po meri njihovih potreb in interesov. Ker je EIS računalniško podprt in interaktiven informacijski sistem, so informacije ponavadi zelo ažurne. Poslovodje, za katere so EIS oblikovani, brez problemov dostopajo do informacij, jih analizirajo na različne načine in oblikujejo različne grafične tabele.

Vsak od naštetih sistemov, ki so po eni strani podobni, po drugi pa zelo različni, služi svojemu namenu. Podjetja se odločajo za posamezni sistem glede na njihove potrebe po informacijah in glede na kompleksnost njihovih problemov. Majhna podjetja dajo večji poudarek računovodskemu informacijskemu sistemu, ker je njihovo poslovanje ponavadi bolj enostavno in poslovodstvo dobi veliko informacij o poslovanju neformalno. Srednja podjetja, katerih poslovanje je že bolj kompleksno, zahtevajo bolj formaliziran računovodski kot tudi poslovodni informacijski sistem. Velika podjetja, z visoko stopnjo kompleksnosti in z več ravnmi poslovanja, pa zahtevajo sisteme za podporo odločanja in ekspertne sisteme, kot seveda tudi poslovodne in računovodske informacijske sisteme (Wilkinson, Cerullo, 1997, str. 18).

3.3 POMEN INFORMACIJ ZA POSLOVODENJE PODJETJA

Vsebina upravljanja oziroma poslovanja je torej odločanje med različnimi možnostmi delovanja podjetja, da bi se dosegli določeni cilji podjetja. Odločanje v podjetju se najpogosteje razčlenjuje na dva dela: 1) odločanje o načrtih podjetja in 2) presojanje izvedbe poslovnega procesa.

Slika 8: Poslovodski krog odločanja



Vir: Hočevar, 2002, str. 6

Slika 8 (na str. 49) prikazuje poslovodski krog odločanja. Najprej je treba določiti cilje in način, kako se jih bo izpolnilo. Načrti vsebujejo odgovor na dve vprašanji: »Kaj si želimo doseči?« in »Kdaj in kako bomo načrtovano zadevo dosegli?« V drugem koraku pa se presoja in ugotavlja uspešnost izvedbe glede na načrtovane cilje. Povratne informacije so odločilnega pomena za nadaljnje poslovodsko odločanje, saj se na njihovi osnovi poslovodstvo podjetja odloča o nadaljnjih načrtih podjetja. Informacije, ki jih zagotavlja računovodski sistem podjetja, so bistvena sestavina povratnih informacij.

3.3.1 OMEJITVE POSLOVODNIH INFORMACIJ PRI NAČRTOVANJU IN NADZIRANJU POSLOVANJA

Prva omejitev poslovodnih informacij je v tem, da je treba za različne namene odločanja uporabljati različne podatke. V računovodstvu je za različne namene odločanja treba oblikovati različne računovodske informacije (Hočevar, 2002, str. 10).

Druga omejitev računovodskih informacij je v tem, da so računovodski podatki pogosto le ocena oziroma približek dejanskih stanj in procesov. Uporabniki računovodskih informacij se morajo preprosto zavedati, da je v računovodskih podatkih velikokrat vsebovana določena stopnja nenatančnosti.

Tretja omejitev računovodskih informacij je v tem, da njihov uporabnik praviloma nima vseh potrebnih informacij, ki bi jih potreboval. Ko poslovodja išče rešitev nekega problema, pogosto razmišlja o dodatnih informacijah, ki bi mu koristile. V praksi se pogosto dogaja, da je na voljo ogromno število podatkov, vendar je le majhno število ustreznih za reševanje določenega problema in praviloma ni nobenega podatka, ki bi popolnoma ustrezal poslovodji, da reši problem.

Četrta omejitev računovodskih informacij je v tem, da so računovodske informacije samo del potrebnih informacij za odločanje. Zelo malo poslovodskih problemov je rešljivih samo z zbiranjem in analiziranjem podatkov. Velikokrat je pri odločanju treba upoštevati dejavnike, ki se jih ne da izraziti s številkami.

Peta omejitev računovodskih informacij je v tem, da ne morejo nadomestiti poslovodskega odločanja. Dejstvo je, da je podjetje sestav ljudi. Vsi dosežki podjetja so rezultat človeškega delovanja. Številke lahko pomagajo ljudem v podjetju na različne načine, vendar same zase ne odločajo. Če podjetje slabo posluje, za takšno poslovanje niso odgovorni podatki, temveč ljudje (Hočevar, 2002, str. 10).

3.3.2 VRSTE POSLOVODNIH INFORMACIJ

Značilnost finančnega računovodstva je, da se mora voditi v skladu s sprejetimi računovodskimi standardi in na podlagi bilančne enačbe: $\text{sredstva} = \text{obveznosti} + \text{kapital}$. Na drugi strani pa oblikovanje poslovnih računovodskih informacij ni točno predpisano. Poslovne računovodske informacije se nanašajo na prihodke, stroške in sredstva, vendar se različne vrste računovodskih informacij najlažje loči po vrstah stroškov, ki jih vsebujejo. Glede na različne potrebe odločanja lahko poslovne informacije pojasnimo z naslednjimi koncepti stroškov (Hočevar, 2002, str. 12):

1. stroški glede na obseg dejavnosti (spremenljivi in stalni stroški),
2. vsi stroški v poslovnih učinkih (neposredni in posredni stroški),
3. stroški glede možnosti izbire (dodatni stroški) in
4. stroški po mestih odgovornosti (obvladljivi stroški oziroma računovodstvo odgovornosti).

3.4 ODLOČEVALNE FUNKCIJE, ZA KATERE POTREBUJEMO RAČUNOVODSKE INFORMACIJE

Odločanje lahko razdelimo na tri procese oziroma funkcije. To so funkcija načrtovanja, funkcija pripravljanja izvajanja in funkcija nadziranja.

Zanima nas, kako oblikujemo informacije za vsako od teh funkcij.

3.4.1 NAČRTOVANJE

Načrtovanje je na podlagi predvidevanja prihodnosti zavestno določanje prihodnjega delovanja zaradi uresničevanja poslovnih ciljev (Turk et al, 2001, str. 49).

Informacije potrebne za načrtovanje oblikujemo v različne cilje. Prav tako oblikujemo tudi različna sredstva za doseganje oziroma uresničevanje zastavljenih ciljev. Za oblikovanje teh informacij potrebujemo na začetku podatke, nato pa tudi izbrane metode, kriterije in postopke, po katerih na podlagi podatkov, ki jih imamo, dobimo potrebne informacije.

Začetni podatki se velikokrat opirajo na uresničitev v preteklosti in na analiziranje te uresničitve, saj lahko predvidevamo, da se bodo nekateri v prihodnosti ponavljali. Začetne podatke je potrebno dopolniti z novimi podatki, ki bi nam na koncu dali realno predvidevanje prihodnosti.

Pri načrtovanju poslovanja v podjetju moramo upoštevati tudi medsebojno odvisnost vseh temeljnih poslovnih funkcij, saj ne moremo načrtovati npr. proizvodne funkcije, ne da bi načrtovali tudi prodajno, nakupno, finančno in druge. Tako moramo pri pripravi informacijske

podlage za načrtovanje ene poslovne funkcije upoštevati tudi načrtovanje druge poslovne funkcije. Za vsako temeljno poslovno funkcijo lahko sestavimo strateške, taktične in operativne načrte (Turk et. al, 1998, str. 51).

3.4.2 PRIPRAVLJANJE IZVAJANJA

Ob pripravljanju izvajanja in ob oblikovanju celotnega odločevalnega sestava nastajajo tudi informacije za izvajanje. Informacije potrebujemo zato, da se lahko odločimo kdo, kje, kaj, kako in s katerimi sredstvi se lotimo določene naloge. Za izhodišče si pomagamo z operativnimi načrti. Ko pa je odločitev sprejeta se ta izraža v informaciji za izvajanje, ki ima obliko naloga.

Pri pripravljanju izvajanja nečesa v prihodnosti moramo upoštevati tudi tisto, kar je bilo narejeno v preteklosti. Pripravljanje izvajanja obsega (Turk et. al, 1998, str. 52):

- a) organiziranje izvajanja,
- b) usklajevanje izvajanja,
- c) motiviranje za izvajanje.

Organiziranje je oblikovanje organizacijske sestave, ki zagotavlja smotrnost poslovanja. V tem pomenu obstaja organiziranje tudi v sklopu načrtovanja in v sklopu nadziranja, vendar je organiziranje pri pripravljanju izvajanja očitnejše. Organiziranje tako obsega razporejanje dela, pripravlanje sredstev, določanje pravic in dolžnosti ter doseganje odgovornosti in discipline.

Usklajevanje je povezovanje izvajanja in povezovanje razčlenjenih nalog in organizacijske sestave, ki zagotavlja smotrnost poslovanja. Pri pripravljanju izvajanja se usklajevanje nanaša na posamezno temeljno poslovno funkcijo in delovne naloge v njenem okviru.

Pri motiviranju pa gre za spodbujanje delavcev, da bi si prizadevali opraviti delovne naloge oziroma doseči zastavljene poslovne cilje.

Izhodišče za pripravlanje izvajanja so informacije o posledicah operativnega načrtovanja. Če so te informacije sestavni del računovodskih predračunov, jih je treba uresničiti. Na drugi strani so informacije o posledicah izvajanja sestavni del različnih računovodskih obračunov, na podlagi katerih smo med nadziranjem izbrali ustrezne ukrepe.

3.4.3 NADZIRANJE

Odločanje je pri nadziranju kot odločevalni funkciji lahko usmerjeno v prilagajanje uresničevanja tistemu, kar je bilo načrtovano ali v prilagajanje načrtovanega tistemu, kar je mogoče uresničiti.

V prvem primeru se odločamo, ali prilagoditi uresničevanje načrtovanemu ali zaradi nekaterih zunanjih vplivov dopustiti odmike. V drugem primeru pa se odločamo o tem, ali prilagoditi načrtovano glede na potek uresničevanja uresničljivemu ali še zmeraj vztrajati pri prvotno zamišljenem (Turk et. al, 1998, str. 54).

S podrobno razčlenitvijo in pojasnjenimi odmiki uresničenega od tistega kar primerjamo, ponavadi so to načrti, oblikujemo informacije potrebne za nadziranje. Teh informacij seveda ne moremo dobiti samo z obravnavanjem podatkov o preteklosti, temveč je zato potrebno tudi analiziranje podatkov. Posledica analiziranja v sklopu informacijskega sestava so izpopolnjena obračunska poročila in med njimi prav računovodski obračuni.

Odločanje o poslovanju torej lahko razdelimo na odločitve, s katerimi postavljamo cilje poslovanja in s katerimi določamo poslovno politiko ter načrtujemo potek poslovanja, in na odločitve, ki uravnavajo izvedbo tako, da dosegamo načrtovano. Glede na časovni vpliv na poslovanje podjetja pa lahko odločitve razdelimo na strateške, ki so srednjeročne in dolgoročne, na taktične, ki vplivajo na poslovanje v okviru enega leta, ter na operativne, ki vplivajo na poslovanje v času krajšem od enega leta.

4 INFORMACIJSKI SISTEM ZA PODPORO ODLOČANJA

V preteklosti so se poslovne odločitve vse prevečkrat sprejemale na osnovi intuicije, ne pa na osnovi ustreznih informacij. Informacije se bile namreč pogosto neustrezne, nepopolne ali prepozno dosegljive. Danes vse večja konkurenca ne dovoljuje pomanjkanja ustreznih kakovostnih informacij, potrebnih za dobre poslovne odločitve. Neprimerne odločitve zaradi neprimernih informacij so namreč predrage. Temu se podjetja skušajo v čim večji meri izogniti s skrbno načrtovanim informacijskim sistemom, ki lahko oskrbuje vse, ki se odločajo, z ustreznimi informacijami.

4.1 RAZVOJ INFORMACIJSKIH SISTEMOV

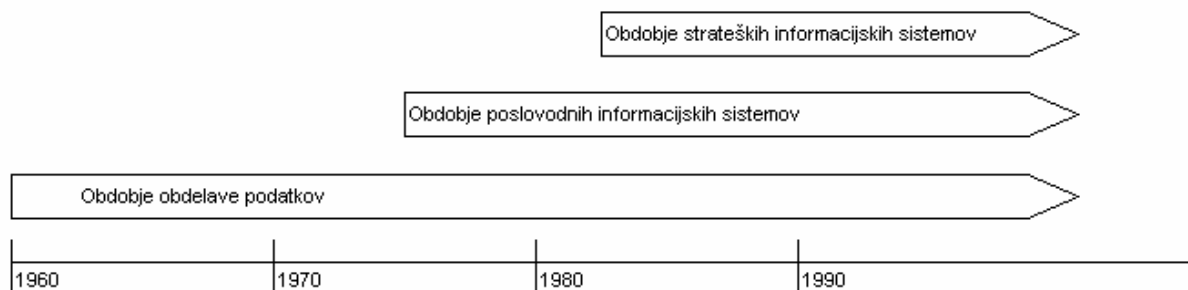
Računalništvo je bilo sprva namenjeno avtomatizaciji funkcij na operativnem nivoju organizacije. Rutinska opravila so nadomestili transakcijski sistemi in tako bistveno povečali učinkovitost. V začetnem času se je pojavljala le ena tehnologija in nekaj aplikacij, ki so podpirale nekatere oddelke in opravljale enostavne operacije. Računalništvo se je obravnavalo

kot strošek. Z razvojem tehnologije se je spreminjala tudi vloga informacijskih sistemov. Nekatera redna tabelarična poročila so se vključila v obstoječe sisteme in začel se je razvijati koncept poslovnih informacijskih sistemov. Na ta način so bile odprte aktivnosti srednjega posloводства. Največji poudarek tehnologije aplikacij je bil na poročanju in pridobivanju informacij.

Ward (1995, str. 4) opredeli razvoj informacijskih sistemov s tremi obdobji, ki so ponazorjena v sliki 9:

- Obdobje obdelave podatkov, za katero je značilna avtomatizacija obdelave podatkov, ki je bila namenjena spremljanju poslovanja. Temu obdobju pravimo tudi avtomatizacija poslovanja.
- Obdobje poslovnih informacijskih sistemov²⁰ nadgrajuje obdelavo podatkov z oblikovanjem in pripravo informacij o poslovanju, za poslovanje in za poslovno odločanje. Temelji na dvigu osebne produktivnosti in neposrednem vključevanju uporabnikov, zato temu obdobju pravimo učinkovitost poslovanja.
- Obdobje strateških informacijskih sistemov, ki temelji na sodobnih konceptih omrežnega računalništva in v želji po večji uspešnosti vključuje uporabo sodobnih informacijskih orodij, interneta, elektronskega poslovanja in upravljanja z znanjem. Zato temu obdobju pravimo uspešnost poslovanja.

Slika 9: Razvoj informacijskih sistemov



Vir: Ward, 1995, str. 4

Za današnji čas je značilno intenzivno vlaganje v informacijsko tehnologijo, s katero so podprte aktivnosti strateškega posloводства. Informacijski sistemi imajo pomembno vlogo pri podpori odločanja in pri pridobivanju konkurenčne prednosti (Fidler, Rogerson, 1996, str. 211-212).

²⁰ V literaturi vlada na področju terminologije, povezane s poslovnim informacijskim sistemom, velika zmeda. Pogosto se izmenično uporabljajo izrazi poslovni informacijski sistem (angl.: management information system, MIS), strateški informacijski sistem (angl.: strategic information system, SIS), strateški poslovni informacijski sistem (angl.: strategic management information system, SMIS) ali strateško upravljanje informacij (angl.: strategic information management, SIM).

Napovedovanje prihodnosti v primeru informacijske tehnologije je zaradi hitrega razvoja skoraj nemogoče. Podjetja se morajo prilagajati novemu okolju, kar ni lahko. Obseg razpoložljivih informacij nenehno raste, potrebno je obvladovati nove organizacijske strukture, stalna fleksibilnost je ključna za obstoj v novem, hitro spreminjajočem se poslovnem okolju. Medtem ko podjetja rastejo in postajajo vse bolj kompleksna, postaja tudi upravljanje informacij in upravljanje z informacijsko tehnologijo vse pomembnejše.

4.2 POSLOVODNI IN RAČUNOVODSKI INFORMACIJSKI SISTEM

Danes so informacije življenjskega pomena za proces poslovanja. Glavni dejavniki, ki informacijski sistem v moderni organizaciji postavljajo v ospredje, so:

- možnost, da z informacijskim sistemom pridobimo konkurenčno prednost,
- prodornost informacijske tehnologije v organizacijah,
- kritična odvisnost organizacij od dnevnih operacij informacijskega sistema,
- rast medorganizacijskih sistemov in
- integracija telekomunikacij s funkcijami informacijskega sistema (Fidler, Rogerson, 1996, str. 212).

Za opredeljevanje vloge informacijskega sistema v podjetju se pogosto uporablja računovodska opredelitev, ki podjetje pojmuje kot poslovni sistem, ki ga razčlenimo na izvajalni in poslovodni podsistem, ter informacijski podsistem kot posrednika med njima (glej poglavje 3.2). Gradišar in Resinovič (2001, str. 338) pa na primer informacijski sistem opredelita kot sistem, v katerem se ustvarjajo, shranjujejo in pretakajo informacije. Najbolj splošno bi lahko rekli, da informacijski sistemi rešujejo tri vrste problemov:

- probleme premostitve časovne pregrade,
- probleme transformacije podatkov in
- probleme premostitve prostorske pregrade.

Kot sem že napisala, je računovodstvo v vsaki organizaciji eden od pomembnejših delov celotnega informacijskega sistema.

4.3 INFORMACIJSKA TEHNOLOGIJA TER NJENA UPORABA

Informacijska tehnologija vsebuje vse vrste tehnologij za zajemanje, obdelavo, komuniciranje, predstavitev, uporabo in pretvorbo podatkov v informacije. Tako vključuje računalniško opremo, naprave, povezane z računalniki, komunikacijske naprave in omrežja, računalniško vodene stroje in robote.

Davenport (2000, str 5-9) na podlagi opravljenih raziskav meni, da večina poslovodij današnjih informacij ne šteje za boljše od tistih v preteklosti. Poslovodje lahko sedaj

avtomatsko dobijo vse podatke o vseh vidikih in delih poslovanja. Toda te podatke je potrebno oblikovati v informacije. Trditev, da vsako podjetje, ki uporablja sodobno informacijsko tehnologijo, tudi razpolaga z dobrimi informacijami in znanjem, ne velja vedno. Podjetja se morajo zato od vlaganja v informacijsko tehnologijo preusmeriti k oblikovanju informacij.

Zakaj torej v realnosti tehnologija prevlada nad informacijo in ne obratno? Eden od razlogov je izjemno navdušenje ljudi nad hitrim razvojem računalništva, komunikacij in programske opreme. Drugi razlog so vplivni ponudniki programske, strojne in komunikacijske opreme, ki prepričujejo potencialne kupce, da bodo z nakupi nove tehnologije rešili vse svoje informacijske težave, kar pa običajno ne drži. Naslednji razlog, zakaj v podjetjih v resnici ne upravljajo informacij je dejstvo, da se ne zavedajo koristi, ki bi jih od tega dejansko imeli (Davenport, 2000, str. 6).

Ključ do dobrih informacij so ljudje in ne tehnologija²¹. To dejstvo danes večina poslovođij še vedno le stežka razume. Tisti, ki ga, pa pogosto ne ravnaajo v skladu s tem. Lahko bi sicer nadaljevali s staro prakso in upravljali informacije z velikimi vlaganji v tehnologijo, lahko pa bi nasprotno usmerili pozornost na »človeško plat« informacije. Nenazadnje so ljudje tisti, ki transformirajo podatek v informacijo in prav isti ljudje imajo od takšne informacije tudi koristi. Informacijska tehnologija sicer igra pomembno vlogo v sredini življenjskega ciklusa informacije (skladiščenje, glavna vsebina in prenos podatkov), toda pri ustvarjanju in uporabi informacije nam ni v veliko pomoč (Davenport, 2000, str. 9).

Vsak napredek v zvezi z razumevanjem povezanosti človeka in informacij je pomenil pojav upravljanja z znanjem (angl.: knowledge management). In dobra novica je, da večina upravljalcev znanja (angl.: knowledge managers), navkljub tehnološki usmerjenosti svojega podjetja, prepozna pomembnost omenjene povezanosti.

Pričakovanja vodij informatike in vrhnjega poslovodstva podjetja glede investicij v informacijsko tehnologijo se razlikujejo. Zato med pričakovanji enih in drugih nastane vrzel, kar Marchand, Kettinger in Rollins (Žilnik, 2005, str. 51) imenujejo paradoks produktivnosti informacijske tehnologije (angl.: information technology productivity paradox). Medtem, ko je na eni strani, glavna skrb vodje informatike, uskladitev investicij v informacijsko tehnologijo s strategijo podjetja, je na drugi strani, skrb vrhnjega poslovodstva podjetja le, koliko te iste investicije prispevajo k poslovnemu rezultatu podjetja²².

²¹ Po mnenju ameriškega svetovalca Toma Petersa je uspeh pri upravljanju z informacijami v 95 odstotkih človeški dejavnik in le v 5 odstotkih posledica tehnologije. Kljub temu v večini podjetij poslovodstvo informatike ne potroši niti enega odstotka svojega časa in sredstev za analizo človeškega faktorja (Davenport, 2000, str. 6).

²² Marchand, Kettinger in Rollins pišejo o raziskavi v preko 100 multinacionalnih podjetjih, ki je pokazala, da lahko vrhnja poslovodstva podjetij razdelimo na tri skupine glede na njihov pogled na odnos med informacijami in poslovnim rezultatom podjetja. V prvo skupino spadajo tisti, ki verjamejo, da bo izpopolnjena informacijska tehnologija zadostovala za povečanje poslovne učinkovitosti (iz prakse pa vemo, da to ni dovolj). V drugi skupini so tisti, ki verjamejo, da le dobro upravljanje informacij pripelje do boljših poslovnih rezultatov. Vrhnji

V podjetjih bi morali stalno vlagati v izobraževanje in širiti ustrezno kulturo ter tako zaposlenim omogočiti, da bi začeli tehnologijo učinkovito uporabljati. Prav tako bi morali stalno spreminjati pravilno uporabo tehnologije in nagraditi tistega, ki bi razvil inovativne načine uporabe informacijske tehnologije.

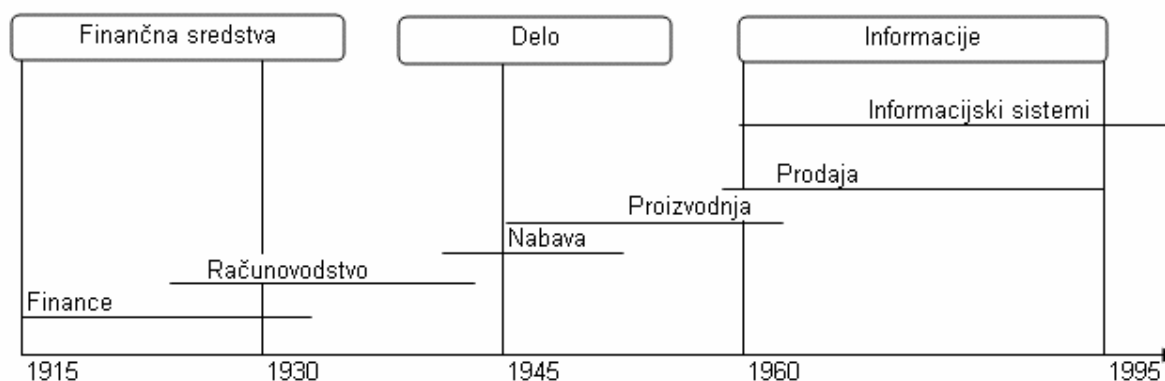
4.4 KONKURENČNOST PODJETJA V INFORMACIJSKI DOBI

Eden izmed pogojev za uspešno in konkurenčno poslovanje vsakega podjetja je sodoben, to je integriran, kakovosten in učinkovit informacijski sistem, ki omogoča premišljeno zbiranje in hranjenje podatkov, njihovo preoblikovanje v kakovostne informacije ter usmerjeno posredovanje do končnih uporabnikov, ki informacije uporabijo pri odločanju. Jasno je, da je informacija tisto glavno orožje posloводства in ostalih sestavnih delov organizacije v boju za tržni delež v vse bolj konkurenčnem okolju.

Nove, računalniško podprte tehnologije komuniciranja, nadziranja poslovanja ter v zadnjem času podpore pri odločanju nudijo podjetjem vedno večje konkurenčne prednosti, ki jih nobeno podjetje ne sme več zanemarjati, če želi ostati uspešno.

Informacijski sistemi in informacije vse bolj postajajo ključni dejavnik uspešnega poslovanja podjetja. Iz slike 10 je razvidno, da so bili na začetku 20. stoletja prevladujoči dejavniki uspeha poslovanja najprej finance, računovodstvo, nato nabava, proizvodnja in prodaja, ter končno informacijski sistemi. Če poenostavimo, lahko rečemo, da so bila na začetku pomembna finančna sredstva, nato delo in na koncu informacije.

Slika 10: Dejavniki uspeha podjetja skozi čas



Vir: Gradišar, Resinovič. 1993, str. 4.

poslovodja pričakuje boljše informacije, ki pa jih vodja informatike ne more zagotoviti, saj on prispeva le novo informacijsko tehnologijo. Tako nastane vrzel med pričakovanji enega in drugega. V zadnjo skupino uvrščamo tiste, ki menijo, da je (poleg dobrih informacij) ključnega pomena za boljše poslovne rezultate tudi obnašanje ljudi in njihove vrednote (kot na primer dejstvo ali ljudje verjamejo drug drugemu dovolj, da si med seboj delijo informacije). Ker vodja informatike prispeva le dobro informacijsko tehnologijo, med pričakovanji obeh nastane vrzel, ki je še večja (Žilnik, 2005, str. 51).

Namen informacij v poslovnem procesu je, da omogočajo ali vsaj olajšajo odločanje. Da bi bilo odločanje optimalno, morajo biti informacije primerne, pravočasne in točne, ustrezne in popolne. Za zagotavljanje kakovosti informacij potrebuje podjetje ustrezno orodje za njihovo pripravo. To mu omogoča sodoben informacijski sistem, katerega bistvena naloga je na eni strani čimprejshnje zbiranje ter hranjenje podatkov in na drugi strani čim hitrejšje generiranje uporabnih informacij ter njihovo učinkovito posredovanje uporabnikom. Pri tem pa velja poudariti, da pomeni preoblikovanje podatkov v informacije zahtevno strokovno delo, ki še zdaleč ni zgolj tehničnega značaja, temveč zahteva tudi dobro poznavanje specifičnega strokovnega področja.

Informacijski sistem podjetja nima druge naloge in cilja, kot da posreduje pravo informacijo na pravo mesto ob pravem času. Najboljši informacijski sistem je tisti, ki te funkcije opravlja hitro in učinkovito s čim nižjimi stroški. Učinkovitost informacijskega sistema lahko sodimo po njegovi integriranosti²³, enostavnosti uporabe in prilagodljivosti.

4.5 INFORMACIJSKI SISTEMI V RAZLIČNIH ORGANIZACIJSKIH OBLIKAH MULTINACIONALNEGA PODJETJA

V odvisnosti od organizacijske strukture multinacionalnega podjetja mora biti ustrezno organiziran tudi poslovodni (računovodski) informacijski sistem. Poslovodjem organizacijskih enot mora omogočati dostop do informacij, ki jih potrebujejo pri načrtovanju in nadziranju.

Obseg, vsebina, pogostost in smer pretoka informacij v multinacionalnem podjetju v smislu poročanja odvisnih podjetij regijskemu oddelku, funkcijskim oddelkom, divizijam ali neposredno obvladujočemu podjetju o doseganju rezultatov, je odvisna od stopnje decentraliziranosti odločanja v multinacionalnem podjetju, od njegove organizacijske strukture in od velikosti odvisnega podjetja. Od organizacijske strukture podjetja je odvisno, do katerih informacij mora imeti za učinkovito odločanje dostop posamezna raven odločanja v podjetju in kolikšen je obseg informacij, ki potujejo po poslovodnem (računovodskem) informacijskem sistemu v smeri od spodaj navzgor. Čim večja samostojnost pri odločanju o poslovnih funkcijah je dana lokalnemu poslovodstvu, tem manjši je obseg informacij, ki jih potrebuje vrhnje poslovodstvo (Wilkinson, Cerullo, 1997, str. 715).

Izmed vseh oblik organizacijskih struktur zahteva najbolj razvit informacijski sistem matrična organizacija, v kateri poteka vzporedno poročanje dvema ali trem nadrejenim ravnam odločanja (regijskemu, produktnemu in/ali funkcijskemu vodji). Posledice neprimerne informacijskega sistema v takšni organizacijski strukturi se kažejo v podvajanju informacij,

²³ Informacijski sistemi so sestavljeni iz več med seboj povezanih podsistemov. Integriranost informacijskih podsistemov zagotavlja nemoten pretok podatkov in informacij po poslovnem sistemu. Da bi to zagotovili, moramo pri graditvi podsistemov upoštevati zahteve in cilje podjetja kot celote in ne le ciljev njegovih posameznih delov (Gradišar, Resinovič. 1993, str. 6).

počasnemu pretoku informacij in posledično zmanjšani zmožnosti hitrega odzivanja na spremenjene tržne razmere.

V primeru mednarodnega oddelka informacije o poslovanju potekajo od oddelkov neposredno na najvišjo raven odločanja. Posledica takšne organizacijske strukture, v kateri ne obstaja mesto odgovornosti ali poslovođenja, ki bi bilo odgovorno za koordinacijo domačih in tujih aktivnosti, je izoliranost mednarodnega oddelka, katerega podrejeni oddelki kmalu začnejo razvojnjo zaostajati za domačimi tekmeci.

Če je multinacionalno podjetje organizirano po proizvodnih linijah, imajo veliko moč odločanja oddelčni (linijski) poslovodje, ki so odgovorni za načrtovanje in nadzor vseh aktivnosti, povezanih s proizvodno linijo v svetovnem merilu. Moč oddelčnih poslovodij se zrcali v poslovodnem (računovodskem) informacijskem sistemu podjetja, v katerem tok informacij poteka neposredno od odvisnega podjetja do oddelčnega poslovodje, ki mu je bila dodeljena odgovornost za proizvodno linijo odvisnega podjetja (Wilkinson, Cerullo, 1997, str. 715).

Informacijski tok v geografsko organiziranih podjetjih poteka nekoliko počasneje kot v ostalih organizacijskih strukturah, saj se informacije najprej stekajo na ravni regije, od koder so v zbirni obliki poslane v obvladujoče podjetje.

4.6 INFORMACIJSKI SISTEM ZA PODPORO ODLOČANJA

Z napredkom informacijske tehnologije, je poslovodstvu omogočena vse boljša podpora pri sprejemanju odločitev. S pomočjo informacijskih sistemov pridejo do informacij hitreje, prav tako pa so te informacije bolj točne in popolne. S tem pa lahko poslovodstvo sprejema odločitve, ki vodijo k bolj smiselnim planom in učinkovitejšemu nadzoru nad poslovanjem podjetja (Wilkinson, Cerullo, 1997, str. 716).

Preden opredelimo različne vrste informacijskih procesnih sistemov, si pogledjmo še različne stopnje podpore, ki jih informacijski sistem lahko nudi:

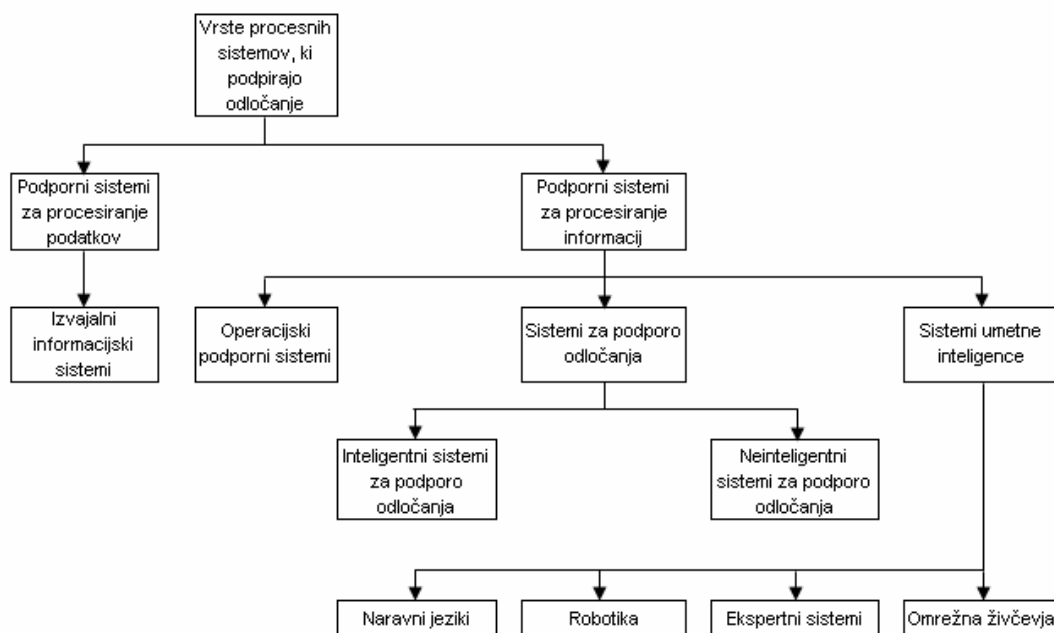
1. stopnja podpore – tu informacijski sistem nudi najnižjo stopnjo podpore. Podatki se zbirajo iz notranjih ali zunanjih virov in se hranijo v neobdelani obliki. Primer: računovodja zbira podatke o obrestnih merah posojil različnih bank.
2. stopnja podpore – na tej stopnji se podatki zbirajo in oblikujejo ali analizirajo. Primer: računovodja zbira podatke o dnevni prodaji in pripravlja mesečna poročila o prodaji za poslovodstvo.
3. stopnja podpore – na tej stopnji sistem uporabi odločitveni model, da obdela podatke in da oceni posledice dejanj pri različnih odločitvah. Primer: računovodja zbira podatke o tržnih cenah proizvodov. Naredi izračun, kako bi različne cene proizvoda vplivale na prodajo le-

tega. Na podlagi izračuna se poslovodstvo lahko odloči, katera cena bo najbolj primerna za proizvod.

4. stopnja podpore – na tej stopnji sistem prav tako uporabi odločitveni model kot na 3. stopnji, vendar odločitveni proces nadaljuje do točke, kjer določi najboljšo možno odločitev. Primer: model bi določil najboljšo lokacijo za otvoritev diskontne trgovine v Sloveniji.
5. stopnja podpore – je najvišja stopnja, sistem izbere enega ali več odločitvenih modelov za sprejemanje ene ali več odločitev in sistem potem avtomatično začne proces izvrševanja odločitve. V tem primeru tistega, ki odloča (poslovodstvo), zamenja sistem. Primer: sistem sam vodi zaloge materiala in sam ve, kdaj je treba zalogo obnoviti. Prav tako sam pošlje naročilo dobaviteljem in s tem obnovi stanje zalog.

Zdaj pa si pogledjmo še različne vrste procesnih sistemov, ki so predstavljeni v sliki 11 in ugotovimo, kakšno stopnjo podpore nudijo. Kot je vidno iz slike, so podporni sistemi za procesiranje podatkov sestavljeni iz izvajalnih informacijskih sistemov. Podporni sistemi za procesiranje informacij vsebujejo operacijske podporne sisteme, sisteme za podporo odločanja in sisteme umetne inteligence. Izvršilni informacijski sistemi so opisani posebej, saj so podobni sistemom za podporo odločanja.

Slika 11: Vrste procesnih sistemov



Vir: Wilkinson, Cerullo, 1997, str. 717

4.6.1 IZVAJALNI INFORMACIJSKI SISTEMI

Izvajalne informacijske sisteme (ang.: Transaction Processing Systems) uporabljamo na najnižji oziroma na operativni ravni procesnega sistema podjetja. To so sistemi, ki

predstavljajo računovodski informacijski sistem podjetja. Kljub temu da namen izvajalnih informacijskih sistemov ni, da bi pomagali poslovodstvu pri sprejemanju odločitev, vseeno dajejo koristne informacije. Informacije dobimo v obliki dokumentov, kot so naročilnice, odprta naročila in analize naročanja v podjetju. Ker so posledica izvajalnih informacijskih sistemov dokumenti in poročila, govorimo tu o 2. stopnji podpore (Wilkinson, Cerullo, 1997, str. 718).

4.6.2 OPERACIJSKI PODPORNİ SISTEMI

Operacijski podporni sistemi so sistemi za procesiranje informacij, ki pomagajo pri planiranju in nadziranju poslovanja podjetja. Osredotočajo se predvsem na nadziranje in na kratkoročno taktično planiranje. Kot kaže slika 11 operacijski podporni sistem uporablja tako neobičajne podatke notranjih virov kot tudi transakcijske podatke zunanjih virov. Prav tako lahko zahteva neobičajne podatke iz zunanjih virov. Vsi ti podatki se procesirajo preden so shranjeni ali preden se oblikujejo poročila. Tako nam operacijski podporni sistem lahko nudi podporo od 2. do 5. stopnje (Wilkinson, Cerullo, 1997, str. 718).

4.6.3 SISTEMI UMETNE INTELIGENCE

Kot je prikazano v sliki 11 (na str. 60) delimo sisteme umetne inteligence²⁴ na naravne jezike, robotiko, ekspertne sisteme in omrežna živčevja. Umetna inteligenca je znanost razvijanja računalniških naprav in programskih aplikacij, ki posnemajo lastnosti človeškega vedenja, kot je zmožnost mišljenja, zmožnost videti, učiti se, reševati probleme, razumeti jezike itd. V tem delu se bomo omejili le na ekspertne sisteme in omrežna živčevja. Ekspertni sistem je računalniški program, ki obsega znanje enega ali več ekspertnih pravil. Ekspertni sistemi do določene stopnje kopirajo mišljenje človeških ekspertov, s tem da predlagajo rešitve določenih težkih problemov. Ekspertni sistem je pravzaprav interaktivni programski paket, ki omogoča nestrokovnjakom sprejemanje odločitev, ki so enako smiselne kot tiste od strokovnjakov. Ker ekspertni sistemi predlagajo rešitve, lahko rečemo, da nam nudijo 4. stopnjo podpore.

Omrežna živčevja so orodje v nastajanju in so podobna vzporedni tehniki procesiranja, ki jo uporabljajo človeški možgani. Narejeni so tako, da ponavljajoče analizirajo vzorce podatkov. Baza vzorčnih podatkov vsebuje primere že znanih izidov povezanih z vsakim posameznim že znanim vložkom. Žično omrežje se nauči povezav med vložki in izidi, s tem da skonstruira matematični model, ki prepozna vzorce v podatkih, kot so korelacije med na videz

²⁴ Naziv umetna inteligenca pomeni pojav intelligence, ki je bil dosežen na umeten način; vendar pa pomeni umetna inteligenca v računalništvu tudi raziskovalno področje, ki se ukvarja s programiranjem računalnikov za reševanje logično zahtevnih nalog (Gradišar, Resinovič, 1993, str. 253).

nepovezanimi podatki. Ker živčna omrežja predlagajo odločitve, lahko rečemo, da nam nudijo 4. stopnjo podpore (Wilkinson, Cerullo, 1997, str. 719).

4.6.4 INFORMACIJSKI SISTEMI ZA DIREKTORJE

Informacijski sistem za direktorje (EIS – Executive Information System) je po meri oblikovan informacijski podporni sistem. Prvotno je bil oblikovan za izvršilne organe v podjetju, sedaj pa je pogosto uporabljan tudi na drugih ravneh poslovanja podjetja. Namen informacijskega sistema za direktorje je, da omogoča hiter in lahek dostop do pomembnih informacij, ki jih poslovodstvo potrebuje za izpolnitev svojih obveznosti. EIS so namenjeni podpori pri reševanju slabo in tudi dobro strukturiranih²⁵ problemov na strateški poslovodni ravni (Wilkinson, Cerullo, 1997, str. 719).

EIS je posebna vrsta sistemov za podporo odločanja, ki je narejena posebej za to, da pomaga pri analizah informacij pomembnih za celotno poslovanje organizacije in da s posebnimi orodji pomaga pri sprejemanju strateških odločitev direktorjev v podjetjih. EIS omogoča direktorjem podjetij takojšen vpogled ne samo v delovanje in poslovanje podjetja, temveč tudi v to, kaj in kako dela konkurenca, kakšne so aktivnosti kupcev in kakšno je poslovanje z dobavitelji.

Skupne lastnosti vseh EIS, kot jih opredeljuje Marakas (1999, str. 185):

- uporablja jih vrhnji sloj poslovodstva,
- narejeni so po meri uporabnikov,
- narejeni so tako, da je z njimi lahko operirati in so uporabniku prijazni ter ne zahtevajo veliko urjenja za uporabo,
- z njimi lahko delamo grafične ali tekstovne prikaze,
- informacije pridobivajo iz mnogih notranjih in zunanjih virov podjetja,
- vsebujejo orodja za izbiranje, povzemanje, filtriranje ali sledenje odločilnih informacij,
- omogočajo velik spekter različnih poročil, vključno z statusnimi poročili, analizami trendov, ad hoc vprašanja ipd.

4.6.5 SISTEMI ZA PODPORO ODLOČANJA

Tako kot vse ostale vrste informacijskih sistemov so tudi sistemi za podporo odločanja (SPO oz. ang. DSS – Decision Support Systems) množica strojne opreme, programske opreme in ljudi, ki v tem primeru pomagajo v procesu odločanja. Naloga DDS je, da poslovodstvu priporočajo eno izmed rešitev, kot tisto, ki naj bi jo realizirali. Naloga poslovodstva pa je, da

²⁵ Stopnja strukturiranosti problemov določa, v kolikšni meri je pri njihovem reševanju možno vključiti računalniško podporo. Dobro strukturirani problemi omogočajo programirano odločanje, ki ga z računalnikom lahko popolnoma avtomatiziramo. Pri slabše strukturiranih problemih pa si lahko z informacijsko tehnologijo le pomagamo in tem manj, čim slabše so strukturirani problemi (Gradišar, Resinovič, 1993, str. 243).

se odloči za to rešitev ali za kakšno drugo. Pri tem je včasih dobrodošla hkratna uporaba kvalitativne analize problema (Damij et al., 1995, str. 254).

Sauter pravi, da so lastnosti DSS naslednje:

- da dostopa do podatkov iz različnih virov,
- da omogoča uporabnikom pretvorbo enormnih količin podatkov v informacije, ki jim pomagajo sprejeti dobre odločitve. Modeli, ki jih pri tem dobimo, so lahko le enostavni povzetki ali pa sofisticirani matematični modeli.
- da prikazujejo rezultate na uporabniku prijazen način (Sauter, 1997, str. 4-6).

Marakas (1999, str. 3) pa pravi, da je definicij DSS verjetno toliko kot je napisanih knjig na to temo, da pa so skupne značilnosti DSS naslednje:

- pomagajo pri nestrukturiranih in pri slabo strukturiranih problemih,
- njihov namen je pomagati tistim, ki sprejemajo odločitve in ne nadomestiti jih,
- nudijo podporo vsem fazam odločitvenega procesa,
- fokusirajo se na učinkovitost odločitvenega procesa in ne na izdatnost le-tega,
- so pod nadzorom uporabnikov DSS,
- uporabljajo podatke in modele, ki jim jih določi tisti, ki se odloča,
- pomagajo pri učenju uporabnikov,
- so prijazni za uporabo,
- večinoma jih uporabljamo za ponavljajoče dogodke oziroma procese,
- nudijo podporo vsem nivojem posloводства,
- lahko nudijo podporo mnogovrstnim neodvisnim ali medsebojno odvisnim odločitvam ter
- nudijo podporo posameznikom ali skupinam odločevalcev.

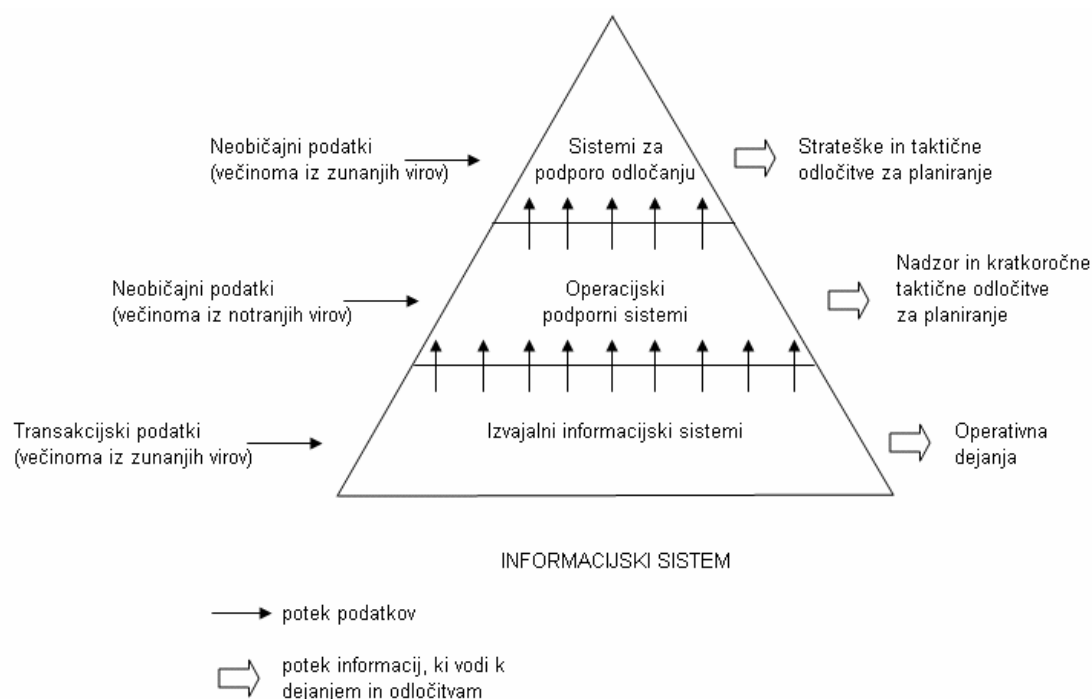
Uporaba DSS ni programiranje in ni vnos podatkov. DSS nam daje ogrodje, s pomočjo katerega tisti, ki odločajo, lahko dobijo asistenco v obliki uporabniku prijaznih menijev in ukazov. V osnovi nam DSS pomaga pri oblikovanju alternativ, pri dostopanju do podatkov, pri razvijanju modelov in interpretiranju njihovih rezultatov, pri izbiri različnih opcij ali pri analiziranju vplivov izbrane opcije (Sauter, 1997, str. 16).

Sistemi za podporo odločanja ne sprejemajo odločitev namesto nas, ampak nam samo ponudijo rešitve.

Na sliki 12 (na str. 64) vidimo, da vrhnji sloj piramide predstavljajo sistemi za podporo odločanja. Ti sistemi so še eni od sistemov, ki od svojih uporabnikov zahtevajo relativno visoko stopnjo računalniške izobrazbe. Sistemi za podporo odločanja pomagajo srednjemu in višjemu poslovodstvu pri odločitvah strateškega in določenega taktičnega planiranja. Odločitve niso ravno dobro strukturirane. Te vrste problemskih situacij niso dobro podprte z operativnim podpornim sistemom. Tako sistemi za podporo odločanja ponavadi omogočajo 3. stopnjo podpore, včasih tudi 4, že po definiciji pa ne 5. stopnje (Wilkinson, Cerullo, 1997, str. 719).

Sistemi za podporo odločanja niso novi. Poslovodje so že od nekdaj sprejemali strateške in taktične odločitve. Običajno so podatke dobivali od svojih podrejenih, ki so jih zbirali in analizirali. Kar je danes novega, je množica možnosti, ki so jih v zadnjem času k podpori odločanju prinesle novosti v informacijski tehnologiji. Nove generacije računalnikov in programske opreme ter tehnike modeliranja so omogočile nove dimenzije pri podpori odločanju.

Slika 12: Informacijski sistem



Vir: Wilkinson, Cerullo, 1997, str. 718

Prednosti, ki jih moderni sistem za podporo odločanja prinaša poslovodstvu so (Wilkinson, Cerullo, 1997, str. 719):

- izboljšana učinkovitost pri sprejemanju strateških in taktičnih odločitev,
- večja pravočasnost pri zbiranju in procesiranju potrebnih podatkov, ki se opirajo na nestrukturirane in napol strukturirane odločitve,
- poslovodje bolje razumejo množico faktorjev, ki jih obsegajo problemi, ki zahtevajo kompleksne odločitve, in povezavo med njimi.

Sistemi za podporo odločanja nam omogočajo na podlagi zbranih podatkov o sistemu odgovarjati na probleme in dileme, ki se pojavijo pri odločanju. Na primer (Damij et al., 1995, str. 254):

1. Kakšne bodo posledice, če sprejmemo neko poslovno odločitev?

Primer: koliko se bo spremenil dobiček, če se odločimo, da zaposlimo tri nove svetovalce? Za to moramo poznati povezave med dobičkom, prihodki od svetovanja,

stroški zaposlenih, prodajo produktov itd. Množica zvez med temi spremenljivkami je model za ta problem.

2. Kako naj spremenimo vrednosti določenih parametrov, če želimo doseči nek cilj?

V primeru novih zaposlenih se lahko vprašamo, kakšno dodano vrednost lahko ti novi zaposleni prinesejo v podjetje, da se bo dobiček povečal za določeno vrednost.

3. Katera odločitev je najboljša?

Zdaj se odločamo med novimi zaposlenimi ali pa najemom zunanjih sodelavcev za opravljanje storitev svetovanja za naše podjetje. Kaj nam bo na dolgi rok prineslo večji dobiček? Če pa smo omejeni z denarjem, se vprašamo npr. kaj bo na kratki rok cenejše?

4. Zakaj ima neka spremenljivka vrednost?

Na to vprašanje odgovarja statistična analiza, ki išče povezave med spremenljivkami. S tem si lahko pomagamo pri iskanju dejanske odvisnosti med spremenljivkami. Povezavo med novo zaposlenimi svetovalci in s tem povečano prodajo storitev svetovanja in produktov lahko ugotovimo na podlagi statistične analize podatkov o preteklih zaposlitvah in prodaji.

DSS so najbolj uporabni takrat, ko ni očitno, katero informacijo potrebujemo, kateri model naj bi uporabili, ali celo kateri kriterij bi pri tem uporabili.

LaPlante meni, da je DSS najbolj uporaben takrat, ko:

- poslovodje in njihovi podrejeni porabijo preveč časa z lociranjem in analiziranjem podatkov, ki so že shranjeni na nekem elektronskem mediju,
- ljudje dvomijo o pravilnost ali pravnomočnost podatkov,
- so poslovodje presenečeni nad rezultati od koncu nekega obdobja,
- se odločitve sprejemajo na podlagi nezanesljivih dokazov namesto na podlagi pravih podatkov (Sauter, 1997, str. 19).

Po opisu značilnosti DSS, lahko sklepamo, da imajo DSS velik potencial, da v veliki meri pomagajo pri odločitvah v multinacionalnih podjetjih, kjer se srečujemo z razlikami v tehnologiji, razlikami v zakonih, kulturnimi razlikami in razlikami v gospodarstvu, saj vse te razlike samo še otežujejo sprejemanje pravih odločitev.

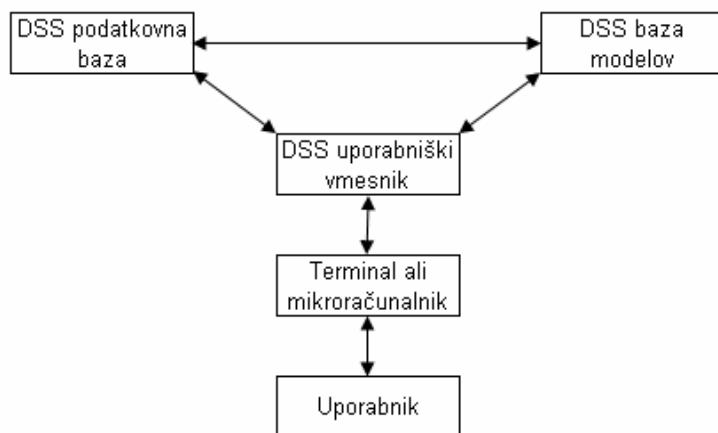
V nadaljevanju si bomo pogledali posamezne sestavne dele DSS, kot jih prikazuje slika 13 (na str. 66).

4.6.5.1 DSS podatkovna baza

Podatki, ki jih potrebuje poslovodstvo pri strateških in taktičnih odločitvah, se ponavadi črpajo iz različnih virov, kot so različna poročila, ki jih poslovodstvu pripravijo vodje različnih področij, podatki, ki jih dobijo v pogovorih s svojimi kolegi ali iz različnega dnevnega časopisja ali strokovne literature. Vsi podatki, ki ustrezajo sistemom za podporo

odločanja, pa morajo imeti naslednje lastnosti. (1) Morajo biti ustrezni za odločitev, ki jo moramo sprejeti. (2) V model moramo vključiti tako napoved kot dejansko stanje. (3) Za dobro strateško in dolgoročno taktično planiranje moramo imeti dovolj obširne in splošne baze podatkov (Wilkinson, Cerullo, 1997, str. 721).

Slika 13: Sestavni deli DSS



Vir: Wilkinson, Cerullo, 1997, str. 722

4.6.5.2 DSS baze modelov

Zaradi kompleksnosti problemov, s katerimi se ukvarjajo DSS, mora sistem uporabljati različne odločitvene modele znotraj baze modelov (model regresije, eksponentni model, model linearnega programiranja, model ocene dobaviteljev, logistični model, model denarnega toka itd), ki pomagajo pri odločanju različnim poslovnim funkcijam. Npr. analiza denarnega toka nam lahko pomaga pri finančnih odločitvah, ki so pomembne pri sprejemanju širših strateških in taktičnih odločitev (Wilkinson, Cerullo, 1997, str. 722).

4.6.5.3 DSS uporabniški vmesnik

Uporabniki uspešnega DSS sistema imajo na razpolago različna sredstva, s katerimi lahko vplivajo na modele in shranjene podatke in izvajajo različne manipulacije. Druga sredstva, ki pomagajo uporabnikom pri uporabi DSS so: query languages (poizvedovalni jeziki), informacijski centri in groupware (skupinska programska oprema) (Wilkinson, Cerullo, 1997, str. 722).

4.6.5.4 Rezultati DSS

Večina informacij pridobljenih iz DSS bo oblikovana glede na potrebe uporabnikov. Pogosto so to informacije v obliki analiz in trendov. Popularno je grafično prikazovanje informacij v

obliki grafov, grafičnih prikazov v krogih (angl.: pie-chart) in podobno, ki pomagajo poslovodstvu, ki se ne ukvarja z računovodstvom, da lahko bolje interpretira računovodske informacije (Wilkinson, Cerullo, 1997, str. 722).

4.6.6 PRIMERJAVA EIS IN DSS

EIS in DSS se v določenih funkcijah prekrivata. Osnovna razlika med njima pa je v tem, da je DSS usmerjen bolj v analizo problemov s pomočjo statistične analize podatkov in modeliranja ter simulacije, kar sicer EIS tudi omogoča, vendar direktorji raje uporabljajo rezultate že narejenih analiz. EIS omogočajo predvsem dobro informiranost in to na način, ki je z vidika uporabe čim lažji, tako da direktorji ne potrebujejo posrednika. Specialisti so potrebni le za gradnjo in vzdrževanje sistema. Razlika med DSS in EIS je tudi v ravni poslovođenja, ki jo podpirata. EIS je namenjen strateški ravni poslovođenja, DSS pa operativni in taktični ravni pri dobro in delno strukturiranih problemih (Wilkinson, Cerullo, 1997, str. 723).

5 UPORABA SISTEMA SAS FINANCIAL MANAGEMENT V MULTINACIONALNEM PODJETJU

5.1 MULTINACIONALNO PODJETJE SAS

Začetki SAS-a segajo v leto 1966, ko sta Jim Goodnight in Tony Barr na State University v Severni Karolini, ZDA, razvila Statistično Analitični Sistem za analiziranje poljedeljskih podatkov. Prva je program uporabila kmetijska zavarovalnica (State Farm Insurance). Leta 1976 sta Goodnight in Barr ustanovila SAS Inc. v Severni Karolini.

Danes kratica SAS nima posebnega pomena. Podjetje pa svojim uporabnikom ponuja širok spekter programske opreme, ki strankam omogoča pretvorbo podatkov iz vseh področij poslovanja v uporabno poslovno znanje. Tako obstajajo različne verzije programov za različne dejavnosti kot so proizvodnja, javna uprava, šolstvo, znanost, zdravstvo, banke, zavarovalnice, trgovina na drobno, komunala, telekomunikacije, trgovina s plinom in nafto.

V današnjem času imamo na trgu veliko različnih proizvajalcev podatkovnih baz (Oracle, IBM, Microsoft, mySQL itd.), s tem pa seveda tudi veliko različnih standardov za le-te. Da so stvari še bolj zanimive, imamo na voljo tudi veliko operacijskih sistemov, ki omogočajo postavitve strežnika za podatkovne baze. To je pripeljalo do tega, da ima vsako podjetje praviloma vsaj tri različne baze, ki jih uporabniki različnih sistemov polnijo vsako zase in na ta način tudi uporabljajo.

SAS skuša vpeljati drug način dela in sicer to, da fokus ni samo na eni podatkovni bazi, temveč da ima posameznik vpogled v celotno strukturo podjetja. Programska oprema SAS omogoča na nek način standardizacijo podatkovnih baz in s tem nadgradnjo dosedanje informacijske tehnologije. Na ta način dobimo povezavo vseh že obstoječih baz in dodajamo nove, ne da bi se večina zaposlenih sploh zavedala, da se je to zgodilo. Uslužbenci lahko še naprej uporabljajo svoje priljubljene aplikacije in podatkovne baze, ob enem pa vodstvo nima več težav z združevanjem in analiziranjem podatkovnih struktur, ki prihajajo iz več podatkovnih virov. SAS jim omogoča celovit in enostaven vpogled v podjetje z različnimi grafičnimi in programerskimi orodji SAS. Programska oprema SAS omogoča branje baz, transformiranje baz, zapisovanje baz, pripravljanje in prikazovanje poročil in na koncu še analizo baz s pomočjo rudarjenja²⁶ po podatkih. Glavni namen SAS rešitev pa je, da pomagajo organizacijam sprejemati boljše odločitve.

Zaradi povpraševanja po programih SAS različnih podjetij po celem svetu, je SAS že takoj na začetku poslovanja začel odpirati svoje podružnice oziroma hčerinska podjetja, saj je zaradi vse konkurenčnejšega okolja postalo ustanavljanje podjetij v tujini nuja, če je SAS želel povečati svoj tržni delež. Neposredna prisotnost na tujih trgih je namreč omogočala boljše poznavanje tujega poslovnega okolja, boljše odnose s kupci, hitrejše nudenje pomoči kupcem pri uporabi programske opreme, se pravi nudenje poprodajnih storitev in s tem boljše poznavanje svojih kupcev.

SAS je kmalu postalo tako imenovano multinacionalno podjetje in vodstvo podjetja se je zavedalo, da je preživetje na multinacionalnem trgu možno le s pravočasnimi, zanesljivimi in pomembnimi informacijami, saj le-te pomenijo vir konkurenčnih prednosti podjetja.

SAS danes zaposluje skoraj 10.000 ljudi v več kot 400 podjetjih po celem svetu. Vsa odvisna podjetja so v celoti v privatni lasti. Stopnja odločanja v odvisnih podjetjih je precej centralizirana, saj je poslovodstvo odvisnih podjetij precej omejeno s pravili, postopki in predpisanimi politikami, čeprav se lahko tudi samostojno odloča v okviru danih pooblastil. Lokalno poslovodstvo namreč najbolje pozna lokalne razmere in trg in lahko lažje in hitreje procesira informacije, ki jih dobi iz okolja, ter jih uporabi pri svojih odločitvah o poslovanju. Seveda je raven decentralizacije odločanja različna v različnih odvisnih podjetjih po svetu, saj so ta lahko locirana v okoljih, med katerimi so ena bolj (Velika Britanija), druga pa manj (Turčija) stabilna. Prav tako so bolj centralizirana tista podjetja, ki so locirana v okolju, kjer so kulturne razlike med obvladujočim in odvisnim podjetjem (Indija) velike.

²⁶ Rudarjenje (angl. Data Mining ali KDD, Knowledge-Discovery in Databases) je proces avtomatičnega iskanja vzorcev v velikem obsegu podatkov. Definiramo ga lahko tudi kot »nevsakdanje izločevanje impliciranih, prej neznanih in potencialno koristnih informacij iz danih podatkov« ali pa kot »znanost izločevanja uporabnih informacij iz velikih baz podatkov« (Wikipedia, the free encyclopedia).

5.2 ORGANIZIRANOST RAČUNOVODSTVA V PODJETJU SAS

Ker SAS posluje v mnogih državah sveta, to pomeni, da odvisna podjetja pripravljajo računovodske izkaze na osnovi različnih lokalnih računovodskih standardov. Ker je matično podjetje dolžno sestavljati konsolidirane računovodske izkaze, se SAS seveda pri tem poslužuje lastne programske opreme, ki omogoča, da lokalna podjetja po vseh državah še naprej uporabljajo svoje podatkovne baze, se pravi programe za »glavno knjigo«, »saldakonte kupcev in dobaviteljev«, »analitiko osnovnih sredstev« itd., saj se kasneje podatki na preprost način pretvorijo v SAS obliko in so pripravljeni za analiziranje in oblikovanje poročil finančnih oddelkov SAS-a po vsem svetu, predvsem pa matičnemu podjetju v ZDA.

Prav tako je zaradi konkurenčnih prednosti vodstvo zahtevalo čim hitrejše poročanje o poslovanju in dostop do pravočasnih, točnih in čim bolj obsežnih informacij. Tudi v SAS-u je tako narasel pomen vzpostavljanja zanesljivih informacijskih sistemov za podporo odločanju, ustreznih metod predračunavanja in nadziranja. Kot podjetje, ki zagotavlja programsko opremo in storitve, ki strankam omogočajo pretvorbo podatkov iz vseh področij poslovanja v uporabno poslovno znanje, so se SAS-ovi programerji poglobili v razvoj programskega sistema, ki bi omogočal kar najhitrejšo pretvorbo računovodskih podatkov v obliko, ki jo zahtevajo mednarodni računovodski standardi, prav tako pa bi tudi omogočal pretvorbo na skupno valuto in čim hitrejše konsolidiranje podatkov po ameriških računovodskih standardih.

Seveda je moralo vodstvo podjetja že pred prvo konsolidacijo sprejeti odločitve o tem, kakšne bodo metode vrednotenja, po katerih se bo konsolidiralo, kakšne bodo metode prevajanja iz tujih valut, pa tudi kateri računovodski program bodo uporabljala podjetja v skupini.

Ker je jasno, da morajo vsa podjetja v skupini poročati o poslovanju na enoten način, je bil najprej narejen pravilnik o tem, katere podatke morajo vsebovati poročila. To je seveda pogojevalo izbiro računovodskega programa, ki bo omogočal zajem zahtevanih podatkov. Prav tako je bila sprejeta odločitev, da morajo vsa podjetja v skupini poročati v skladu z ameriški računovodskimi standardi. V praksi to pomeni, da odvisna podjetja vodijo računovodstvo v skladu z lokalnimi računovodskimi standardi za lokalno poročanje, za poročanje matičnemu podjetju pa v skladu z ameriški računovodskimi standardi. Da bi si računovodje olajšali delo, so izbrali računovodske programe, ki omogočajo vodenje računovodskih postavk hkrati po dveh kontnih načrtih – po lokalnih in po ameriških. Kar pomeni, da je za postavke, ki se po obeh standardih vodijo enako, potreben le en vnos transakcij, saj se le-ta zabeleži tako na lokalnem kontu kot tudi na ameriškem kontu. Za poslovne dogodke, ki po ameriških standardih vodijo drugače kot po lokalnih, pa je potrebno narediti posebne vknjižbe v skladu z lokalnimi standardi na lokalne konte in s skladu z ameriški računovodskimi standardi na ameriške konte. Na ta način dobimo dve različni bilanci, eno narejeno v skladu z lokalnimi drugo pa v skladu z ameriški računovodskimi

standardi. Tak način vodenja nam omogoča takojšen izpis računovodskih poročil po lokalnih ali pa po ameriških računovodskih standardih.

Da bi lahko podatke konsolidirali, moramo le-te pretvoriti v skupno valuto. Kot sem že omenila, v ZDA prevajanje računovodskih izkazov v tujih valutah ureja standard računovodstva 52, ki proces prevedbe začneja z določitvijo valute v tujini. Vsako podjetje v skupini najprej določi, katera je njegova funkcionalna valuta. Glede na to se potem izbira med dvema načinoma prevrednotenja računovodskih izkazov podjetja v tujini v USD, to je med »prevedbo« in »ponovnim merjenjem«.

Običajno poslovna enota v tujini posluje in evidentira poslovne dogodke v lokalni valuti, zato je lokalna valuta enote v tujini njena funkcionalna valuta. Vodstvo SAS-a se je za pretvorbo iz funkcionalne valute v USD odločilo za metodo »prevedbe«, kar je sorazmerno enostaven proces. Za prevedbo vseh sredstev in obveznosti se uporablja končni devizni tečaj, to je tečaj na dan bilance stanja, za postavke iz bilance uspeha pa se uporablja povprečni mesečni devizni tečaj.

Konsolidacija zajema vsa podjetja v skupini ne glede na to, kje imajo sedež. Matično podjetje tudi določi roke oziroma datume, ki jih morajo odvisna podjetja upoštevati za namene konsolidacije podatkov, kot so datumi za zaključevanje knjiženja, datum za usklajevanje medsebojnih terjatev in obveznosti ter datum za oddajo poročil matičnemu podjetju.

5.3 UPORABA SAS FINANCIAL MANAGEMENT SISTEMA

V zadnjih letih smo bili priča mnogim računovodskim škandalom, katerih posledica je bila, da so pisci zakonov in predpisov le-tem dodali nove, bolj striktne zahteve, ki zadevajo skoraj vsako večje podjetje po celem svetu. Tako tudi Mednarodni računovodski standardi zahtevajo od podjetij pravočasen in zanesljiv dostop do točnih finančnih informacij, saj podjetja v nasprotnem primeru čakajo kazni, preiskave, pregoni in upad zaupanja lastnikov. Zato so podjetja bolj kot kadar koli prej pod pritiskom, da čim prej javnosti, delničarjem in analitikom zagotovijo točna in relevantna finančna poročila in napovedi rezultatov za v prihodnje. Tako jim ostane le malo prostora za napake.

Zaradi različnih ekonomskih in urejevalnih pritiskov, s katerimi se srečujejo podjetja, mnogo direktorjev financ skrbi, da njihovi trenutni sistemi za poročanje in planiranje ne bodo mogli zagotoviti zahtevane transparentnosti ali vlti primerne zaupanja delničarjem oziroma lastnikom.

Ker globalne organizacije shranjujejo podatke v nezdružljivih, geografsko razpršenih sistemih, nekatere celo uporabljajo različne računovodske standarde in standarde poročanja, je zelo težko organizirati podatke v neko centralno skladišče, še težje pa je s takimi podatki

delati poročila in analizirati rezultate. Razen tega proces planiranja in predračunavanja znotraj mnogih podjetij zahteva pretirano število dragocenih virov, pogosto pa ne prinaša ustrezne dodane vrednosti za posloводство.

Pritisk strank, konkurence, lastnikov in politike prihaja v času, ko mnogo izvršnih direktorjev (CEOs) ocenjuje, da njihovi finančni oddelki niso dovolj uspešni pri nudenju strateških koristi in podpore pri odločanju vodstvu podjetja. Finančniki so prav tako zaskrbljeni zaradi različnih stroškov, ki so povezani z neučinkovitimi in neuspešnimi finančnimi poročili in plani. Brez sistema, ki bi omogočal ovrednotenje, fleksibilnost in resnično integrirano finančno poročanje in planiranje, so finančniki bolj izpostavljeni stroškom, ki so povezani z negotovostjo, napačno uvrstitvijo, netočnostjo, izgubljenimi priložnostmi in neugodnim javnim mnenjem. Takšni stroški lahko vodijo k padcu cen delnic ali celo h kaznim in globam uradnih organov.

Medtem ko je delovanje v skladu s predpisi obvezno, pa trenutno poslovno okolje predstavlja priložnost za izboljšanje komunikacij, hitrejša in bolj zaupanja vredno sprejemanje odločitev v podjetju, povečan vpogled v finančne informacije celotnega podjetja – kar pomeni priložnost za finančne oddelke, da povečajo svojo vrednost, ki jo imajo kot strateški svetovalci drugim oddelkom v podjetju. Da bi maksimirali to priložnost, vodje financ potrebujejo vsestranski sistem, ki bo zagotavljal zaupanje, učinkovitost, dobičkonosnost in ki bo dejansko deloval.

Mnogo ljudi pozna delo s tabelami (npr. Excel) in jih tudi uporablja za planiranje poslovanja in konsolidiranje podatkov, vendar te tabele niso namenjene velikim količinam podatkov in ne kompleksnosti, ki jo od nas zahteva planiranje poslovanja. Pri delu s tabelami se namreč srečamo z mnogimi vprašanji, kot so:

- Kvaliteta informacij – pri delu s tabelami smo omejeni s številom spremenljivk, ki jih lahko uporabljamo. Prav tako potrebujemo bolj natančne usmeritve pri planiranju prihodkov in stroškov ter možnost vnosa naših predvidevanj v plan.
- Pravočasnost informacij – včasih nam tabele ne omogočijo hitrega vpogleda v končni rezultat vnesenih podatkov. Prav tako potrebujemo veliko časa za planiranje in usklajitev različnih planov ter procesov, da dobimo dober in ažuren plan. Ker za plan potrebujemo preveč časa, ne planiramo tako pogosto, kot bi bilo dobro za poslovanje podjetja.
- Stroški, ki jih povzroča proces dela s tabelami – za delo s tabelami potrebujemo veliko finančnih strokovnjakov, ki lahko porabijo tudi mesece za planiranje in analiziranje podatkov, kar ni dobro za dodano vrednost podjetja. Prav tako v primeru, da ugotovimo napako v planu ali pa pride do nepričakovane spremembe, potrebujemo preveč časa za spremembo planov, posledično pa imamo s tem tudi večje stroške.
- Kontrola vnesenih podatkov – priprava, sledenje spremembam in kasneje odobritev izdelanega plana je lahko zelo zamudno, če za to nimamo sistema, kjer lahko vidimo spremembe in njihove vplive.

- Uskladitev strateških ciljev podjetja s poslovanjem – če tabele pripravljajo le finančni strokovnjaki, se nam lahko zgodi, da ne zajamejo v podatke vseh strateških ciljev posloводства.

SAS je v ta namen razvil SAS Financial Management (v nadaljevanju SAS FM), sistem za upravljanje in izboljšanje izvrševanja nalog finančnega oddelka v podjetju, s katerim se lahko osredotočimo na specifične procese poslovanja – planiranje, poročanje, konsolidacijo, ocenitev tveganja, napovedovanje prihodnosti, razvijanje strategij, revidiranje poslovanja – in s katerim lahko napovemo bolj točne, relevantne in pravočasne rezultate poslovanja podjetja. SAS je sistem razvil z namenom, da bi v finančnem oddelku podjetja lažje razumeli, kaj se dogaja s poslovanjem in da bi lažje predvidevali, kaj se bo zgodilo v prihodnje. SAS je, kot podjetje, ki se ukvarja z razvojem programske opreme, sistem razvil tako za svoje notranje potrebe, kot tudi za vse svoje stranke, ki se srečujejo s podobnimi problemi.

SAS FM vključuje dve integrirani funkcionalni komponenti:

- Planiranje – omogoča vsem, ki se v podjetju ukvarjajo s financami, vključiti SAS analitiko v predračune in plane, da bi s tem dobili bolj točno napoved prihodnjih finančnih rezultatov.
- Finančno poročanje – omogoča edinstveno sposobnost konsolidiranja multidimenzionalnih finančnih in nefinančnih informacij na zahtevo, medtem ko ostajajo vsi ostali finančni obračuni relevantni za procese poročanja in planiranja, s tem pa omogočajo podjetjem, da prej zaprejo svoje računovodske knjige.

S tem sistemom podjetja lahko:

- oblikujejo bolj pogoste in točne napovedi. SAS FM omogoča podjetju, da oblikuje plane in napovedi, ki se jih zlahka posodobi, če je to potrebno zaradi spremenjenih poslovnih ali operativnih razmer. Sistem tudi pospešuje širše sodelovanje v procesu planiranja in omogoča bolj učinkovito vrednotenje različnih scenarijev. Posledica tega je, da lahko z večjo stopnjo zaupanja objavi napovedi rezultatov za prihodnja obdobja.
- Podjetja zagotavljajo finančno transparentnost. SAS FM zagotavlja transparentno okolje za oblikovanje finančnih in operativnih podatkov, zato da lahko dobimo pravočasna, točna in relevantna poročila. Transparentnost je dosežena z razširjeno kontrolo informacij horizontalno znotraj organizacije in vertikalno med transakcijsko orientiranimi sistemi in sistemi finančnega poslovanja.
- SAS shranjuje podatke v skupno podatkovno skladišče, kar omogoča lahek dostop do poročil in primerjavo skladnosti informacij. Transparentnost je vidna od vira podatkov pa do končnih, konsolidiranih poročil, objavljenih za posloводство in delničarje. Ta transparentnost zagotavlja: dostop do vsake komponente objavljenih finančnih informacij tako notranjim kot tudi zunanjim revizorjem; da ima posloводство zaupanje v objavljene finančne rezultate, saj imajo vpogled v nastanek teh informacij; prav tako je sistem za finančno poročanje avtomatiziran, tako da so lahko spremembe analizirane v trenutku.

- Podjetja hitreje objavljajo poročila. Zaradi vse večje nuje po hitrejšem objavljanju točnih poročil, SAS FM opazno skrajšuje čas potreben za izdelavo in objavo finančnih poročil. Konsolidacije na zahtevo, ki sočasno vključujejo katerokoli potrebno konverzijo valute, izločitve, popravke in razporeditve, lahko občutno znižajo stroške in skrajšajo čas potreben za finančno konsolidacijo.

Kot rečeno, je v današnjem času konkurenčna prednost podjetja prav v tem, da zagotavlja primerne, pravočasne in točne, ustrezne in popolne informacije, kar naj bi SAS FM omogočal.

5.4 OBLIKE DOSTOPANJA DO SAS FM

SAS FM ima na voljo tri oblike dostopanja do sistema njegove uporabe:

1. SAS FM Studio je aplikacija na namizju, kjer lahko sistemski administrator in drugi uporabniki dostopajo do sistema in določajo svoje nastavitve.
2. Excel (SAS FM Add-In for Microsoft Office) omogoča pregledovanje vnesenih podatkov, izdelavo poročil in izdelavo primerov planov, kamor lahko vnašamo podatke ali pa jih le pregledujemo.
3. SAS Information Delivery Portal je mrežni portal, kjer lahko določeni uporabniki glede na določene pravice pregledujejo poročila, jih izdelujejo ali celo vnašajo podatke.

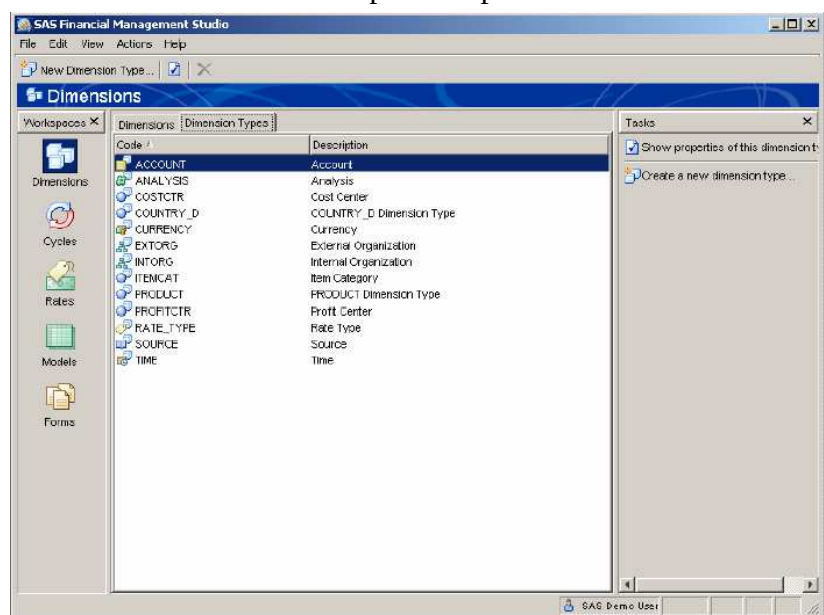
5.4.1 SAS FM STUDIO

Tu sistemski administrator in drugi uporabniki določajo svoje nastavitve za delovanje sistema na način, ki jim bo dal največ informacij.

Lahko določimo različne dimenzije (Dimensions) (podjetja, konte, stroškovna mesta, vrste analize, obdobje poročanja itd. – glej sliko 14, an str. 74), kar bom prikazala na konkretnem primeru v nadaljevanju. SAS FM je multidimenzijski model, ki nam omogoča, da planiramo, analiziramo in poročamo o več dimenzijah hkrati (na primer omogoča nam, da naredimo poročilo poslovnega izida na ravni podjetja, nato pa lahko v okviru tega analiziramo uspešnost po proizvodih ali po različnih stroškovnih mestih v različnih valutah znotraj določenih obdobj). Omogoča nam, da znotraj ene dimenzije definiramo različne nivoje pomembnosti oziroma hierarhije, ki se lahko med seboj seštevajo.

Določimo lahko različne cikle (Cycles). To pomeni, da lahko določamo različna časovna obdobja, znotraj katerih bomo delali poročila in plane. Vsakemu ciklu moramo določiti vse dimenzije, ki jih bomo uporabljali. V našem primeru cikel ne bo tako zelo pomemben, saj bomo znotraj cikla definirali posebno dimenzijo »obdobje poročanja«, s pomočjo katere bomo operirali pri izdelavi poročil.

Slika 14: SAS FM Studio – prikaz izpisa



Vir: Program SAS FM

V primerih, ko obdelujemo podatke v različnih valutah, v sistem vnesemo tudi valutne tečaje (Rates), ki jih uporabljamo. SAS FM omogoča uporabniku vnos tabel različnih valutnih tečajev in definiranje pravil za to, kako naj se posamezne transakcije prevedejo v drugo valuto. Različni valutni tečaji se lahko določijo za različne tipe podatkov (npr. za dejanske podatke in planirane podatke) ali za različne konte, glede na to ali so to konti bilance stanja, te pretvarjamo v skupno valuto na podlagi končnega tečaja, ali konti poslovnega izida, ki pa jih pretvarjamo na podlagi povprečnega tečaja meseca, za katerega podatke vnašamo.

Določimo tudi modele (Models), s katerimi označimo, katere cikle bomo uporabili. Znotraj modela lahko izberemo tudi hierarhije za vsako od uporabljenih dimenzij, ki nas v določenem primeru zanimajo (za poslovodstvo, lokalna poročila, poročanje znotraj skupine, po različnih geografskih področjih, po proizvodih in po kupcih) in jih vsebuje izbrani cikel.

Primeri modeliranja:

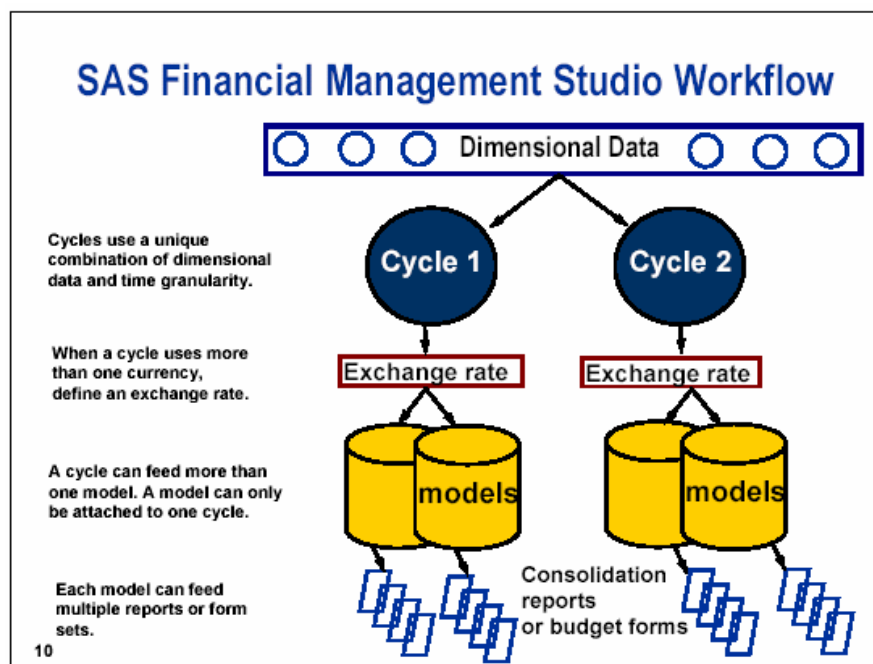
- ustvarimo lahko novo organizacijsko hierarhijo, da bi lahko ocenili vpliv reorganizacije,
- ustvarimo lahko novo hierarhijo kontov, da bi ocenili vpliv možnih sprememb v računovodskih standardih,
- ustvarimo lahko novo hierarhijo stroškovnih mest, da bi ocenili vpliv sprememb povezav med oddelki,
- spremenimo kadrovsko strukturo ali število zaposlenih, da bi ugotovili vpliv sprememb na uspešnost podjetja itd.

Oblike (Forms) so načini, kako zapisujemo podatke v bazo podatkov SAS FM.

Iz slike 15 vidimo, kako so posamezni deli SAS FM Studia med seboj povezani. Cikel je kombinacija različnih dimenzij v določenem obdobju. Obdobje lahko obsega tudi več zaporednih let. Če uporabljamo več kot eno valuto, potem za vsak cikel definiramo valutne tečaje za posamezne valute. Iz cikla lahko oblikujemo več modelov, s pomočjo katerih pa lahko oblikujemo različna poročila.

Pri vnašanju različnih nastavitv na začetku uporabe sistema, moramo uporabniki dobro premisliti, kakšne dimenzije, cikle, modele, forme in valutne tečaje bomo uporabljali, saj nam bo le sistem s smiselno vnesenimi nastavitvami dal kar največ potrebnih informacij. Zato morajo pri opredelitvi nastavitv sodelovati vsi, ki bodo uporabljali sistem oziroma vsi, ki jim bo sistema dajal potrebne informacije. Prav tako je nastavitv dimenzij, ciklov, modelov, form in valutnih tečajev lahko pretežka naloga za uporabnika, ki nima izkušenj z informacijskimi sistemi, zato je dobrodošla pomoč systemskega administratorja.

Slika 15: Delovanje SAS FM Studia



Vir: SAS Interno gradivo

V SAS FM Studio vnesemo tudi pravila konsolidiranja podatkov različnih podjetij v skupini. To na začetku od nas zahteva kar nekaj nastavitv. Te so lahko avtomatične, kjer na primer nastavimo, kateri konti obveznosti in terjatev podjetij v skupini se morajo pokrivati oziroma izničiti, v procesu konsolidacije. Prav tako nastavimo odstotke udeležbe matičnega podjetja v hčerinskem podjetju in tako določimo pravila, po katerih se mora izvajati konsolidacija določenih kontov na primer kapitala. Lahko pa uporabimo tudi ročne nastavitve. To pomeni, da vsakič sproti določimo, kakšen delež nekega podjetja v skupini bomo konsolidirali. Če se lastniški deleži matičnega podjetja v podjetjih v skupini ne spreminjajo, potem so te

nastavitve potrebne le na začetku. Če pa se lastniški deleži pogosto spreminjajo, moramo biti zelo pazljivi, da sproti popravljamo nastavitve, da se podatki lahko pravilno konsolidirajo.

5.4.2 SAS FM ADD-IN FOR MICROSOFT OFFICE

Običajno se finančna poročila, ki jih naredimo s SAS FM sistemom, pregledujejo s pomočjo Microsoft Excela.

S SAS FM Add-in-om lahko procesni administrator omogoči izdelavo novih poročil, spreminjanje obstoječih in vpogled v poročila drugim uporabnikom preko portala. Funkcionalnost Microsoft Excela pa nam omogoča, da naredimo poročila, ki so pregledna in lepo oblikovana. Prav tako lahko v poročilo vnesemo slike, oblikujemo grafične prikaze, vnašamo komentarje in tako dalje.

5.4.3 SAS INFORMATION DELIVERY PORTAL

Portal omogoča dostop do finančnih poročil vsem končnim uporabnikom finančnih informacij. Portal nam omogoča vnašanje lastnih poročil in nalog, shranjevanje različnih poročil, vpogled v delo in poročila drugih uporabnikov portala. Kako poteka vnos podatkov preko portala, bom na kratko predstavila s primerom v nadaljevanju.

V nadaljevanju bom tako skušala bolj podrobno predstaviti, kako SAS kot multinacionalno podjetje, ki tudi samo išče konkurenčne prednosti na trgu, uporablja SAS FM, katere podatke vnaša v sistem in katere informacije pridobiva z njegovo uporabo.

5.5 UPORABA SAS FM V PODJETJU SAS

SAS FM omogoča prikazovanje, konsolidacijo, obdelave in analize različnih vrst podatkov oziroma poročil, kot tudi drugih podatkov, kot so na primer število zaposlenih, analiziranje denarnega toka, ali analiziranje prodaje, kjer definiramo različne parametre prodaje in jih oblikujemo v konte, po katerih poročamo. Vendar je namen moje naloge predvsem predstavitev obdelave, konsolidacije in analize računovodskih podatkov ter oblikovanje računovodskih poročil, kot je na primer izkaz poslovnega izida. Prikazala bom možnosti uporabe SAS FM sistema za prikazovanje in analiziranje izkaza poslovnega izida po posameznih podjetjih v skupini, konsolidiranih izkazov za več podjetij v skupini, po stroškovnih mestih, po posameznih obdobjih poročanja in za posamezne analize (dejanski podatki ali plani). Izpostavila pa bom tudi nekatere druge parametre, ki so prav tako pomembni pri računovodskih obdelavah.

Kot sem že zapisala, je matično podjetje pripravilo vse podlage za poročanje o poslovanju odvisnih podjetij matičnemu podjetju. Odločili so se za uporabo določenih računovodskih programov, s katerimi so rešili problem poročanja v skladu z lokalnimi in ameriškimi računovodskimi standardi, saj programi omogočajo hkratno vodenje računovodskih postavk tako po lokalnem kot tudi po ameriškem kontnem planu. Prav tako so določili funkcionalne valute odvisnih podjetij in se odločili za uporabo metode »prevedbe« v USD. Matično podjetje je določilo tudi roke za zaključevanje knjiženja za namene konsolidacije.

Tako je podjetje zadostilo vsem pogojem, ki so potrebni za to, da lahko začne z konsolidacijo podatkov med podjetji v skupini.

O namestitvah za delovanje SAS FM sistema sem nekaj že napisala, zato bi se v tem delu poglobila le v predstavitev dimenzij (entitet²⁷), ki jih je podjetje izbralo in definiralo za potrebe oblikovanja baze podatkov²⁸ in za potrebe poročanja.

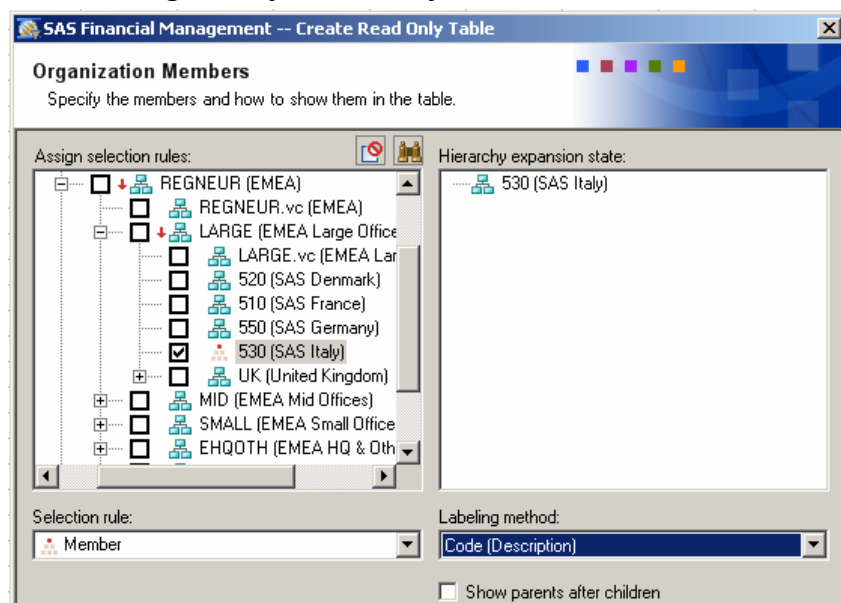
Ker je SAS multinacionalno podjetje, ki ima veliko hčerinskih podjetij in podružnic, je potrebno najprej vsaki poslovni enoti oziroma podjetju v skupini določiti svoje organizacijsko ime (**Orgname**), pod katerim se bodo v sistem vnašali vsi podatki, ki se nanašajo na to podjetje (glej sliko 16, na str. 78). Lahko oblikujemo tudi hierarhije med seboj povezanih oziroma podrejenih in nadrejenih podjetij v skupini. Na sliki vidimo organizacijsko strukturo odvisnih podjetij, ki kaže, kako se ta združujejo med seboj glede na regijo oziroma glede na način poročanja, ki je zanimiv za matično podjetje. V primeru SAS-a je čisto na vrhu SAS US iz njega pa sledijo vsa njegova hčerinska podjetja, ki so združena po regijah.

V SAS FM najprej definiramo konte (**Accounts**), po katerih tudi vnašamo podatke v program (glej sliko 17, na str. 78). Lahko opredelimo več vrst kontov, računovodske konte, statistične in tako dalje. Računovodski konti so tisti, ki jih prenašamo iz računovodskega programa, so to konti sredstev, obveznosti do virov sredstev, kapitala, prihodkovni in odhodkovni konti. Ker gre v našem primeru za poročanje v skladu z ameriškimi računovodskimi standardi, uporabimo tudi tu kontni načrt ameriških standardov.

²⁷ Entiteta je objekt, o katerem shranjujejo podatke. Je stvar ali dogodek, o katerem organizacije zbira in ohranja podatke. Entiteta je lahko otipljiva stvar kot npr. zaposleni, kupec, artikel ali neotipljiva stvar kot je račun, računovodski konto,... Vsaka entiteta ima določene attribute. Atribut je lastnost entitete, oziroma vrsta informacije o entiteti (Damij, 1993, str. 14).

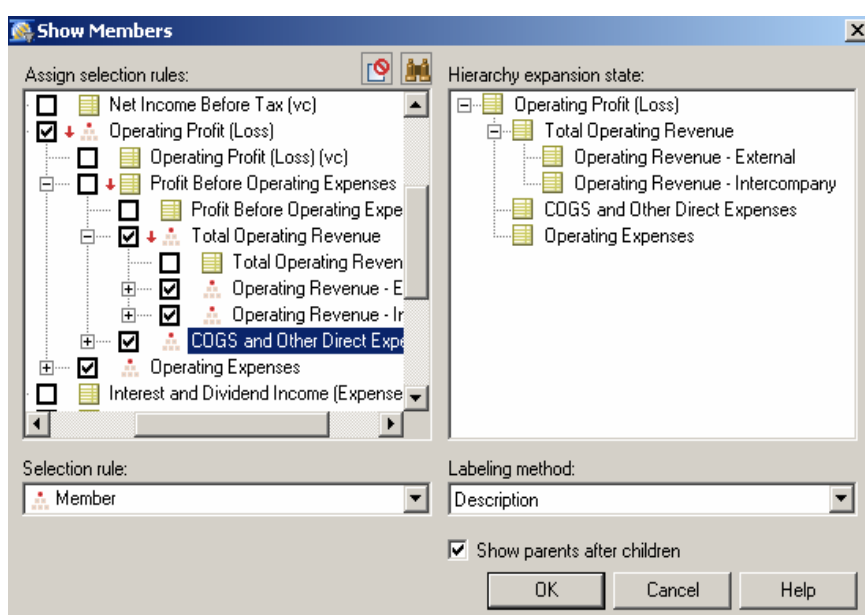
²⁸ Baza podatkov je zbirka medsebojno povezanih operativnih podatkov, ki so shranjeni v računalnikovem pomnilniku brez nepotrebne podvajanja na način, ki omogoča njihovo uporabo različnim uporabnikom z različnimi potrebami glede uporabe. Podatki so shranjeni tako, da so neodvisni od programov, ki jih uporabljajo (Damij et al. 1995, str. 40).

Slika 16: Organizacijska hierarhija



Vir: Program SAS FM

Slika 17: Hierarhija kontov

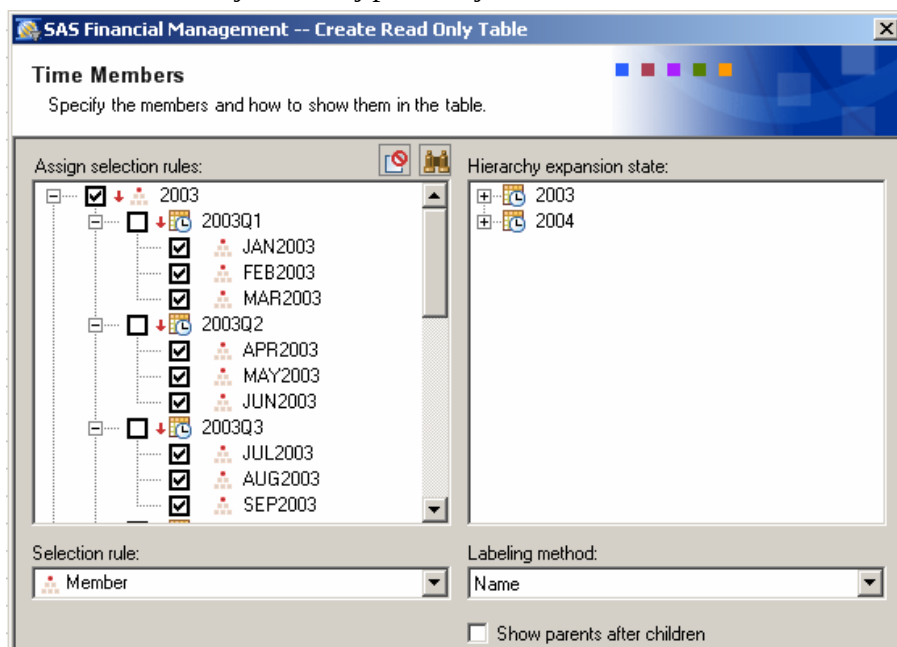


Vir: Program SAS FM

Prav tako lahko definiramo tudi druge vrste tako imenovanih kontov. Imenujemo jih statistični konti. Sem spada na primer število zaposlenih (head count), število opravljenih ur, konti za denarni tok, za različne parametre prodaje in tako dalje. Ti konti so prav tako pomembni pri različnih finančnih analizah poslovanja, saj nam na primer povedo, kakšna je uspešnost podjetja glede na število zaposlenih ali pa, če se je znižal dobiček zaradi manjše prodaje in kateri so vzroki za to.

Podjetje je določilo, da se matičnemu podjetju poroča mesečno, zato so v sistem vnesena tudi posamezna obdobja poročanja (**Time**) (glej sliko 18). Najmanjša enota finančnega poročanja je mesec, ti se združujejo v kvartale, ti pa v finančno leto poročanja. Lahko opredelimo tudi frekvence poročanja na primer »za tekoče leto do današnjega datuma« (year to date).

Slika 18: Hierarhija obdobj poročanja

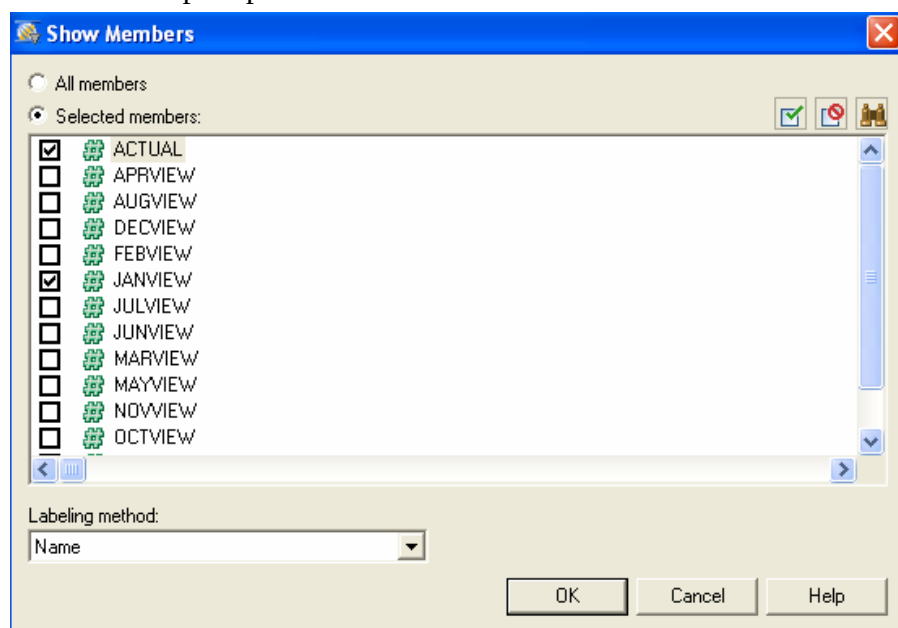


Vir: Program SAS FM

Vnesti je potrebno tudi nazive skupin podatkov (**Analysis**), ki jih vnašamo v sistem (glej sliko 19, na str. 80). Glede na to ali gre za dejanske računovodske podatke (Actual) ali za podatke, ki so del mesečnih planov (npr. Jan View, Jun View). Podjetje ima za vsak plan posebej opredeljeno obdobje, na katerega se nanaša. Ker se v podjetju vsak mesec dela plane za naslednje obdobje oziroma za naslednjih dvanajst mesecev, imajo ti plani različna imena, glede na to, na katero obdobje se nanašajo. Na primer januarski plan (»Jan View«) definira obdobje od januarja do decembra istega leta, junijski plan (»Jun View«) pa definira obdobje od junija tekočega leta do maja naslednjega leta.

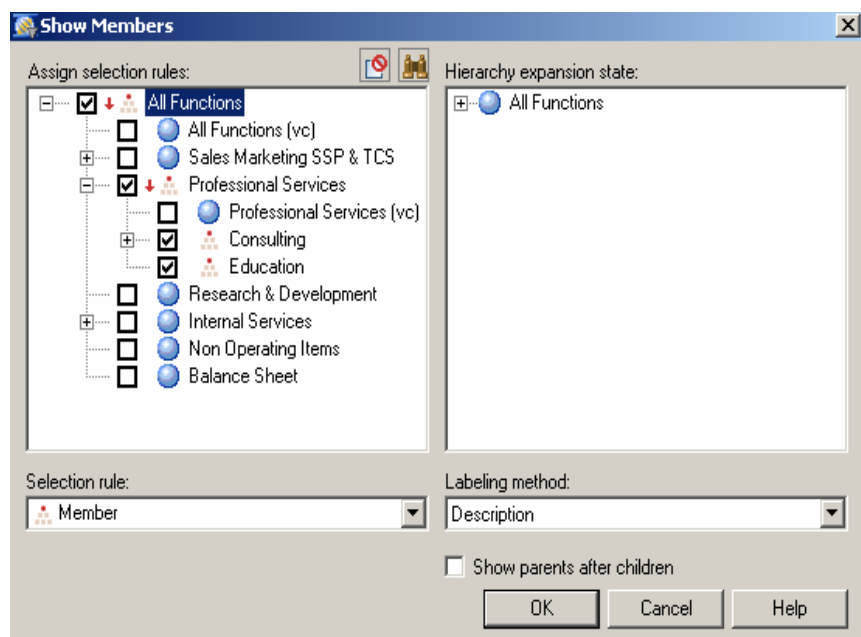
Vnesti moramo stroškovna mesta (**Functions**), na katera so razdeljena posamezna podjetja in po katerih tudi lahko delamo analize uspešnosti (glej sliko 20, na str. 80). Tudi stroškovna mesta lahko združujemo v različne hierarhije, glede na to kako podrobno nas zanimajo posamezna stroškovna mesta oziroma njihova uspešnost.

Slika 19: Skupine podatkov



Vir: Program SAS FM

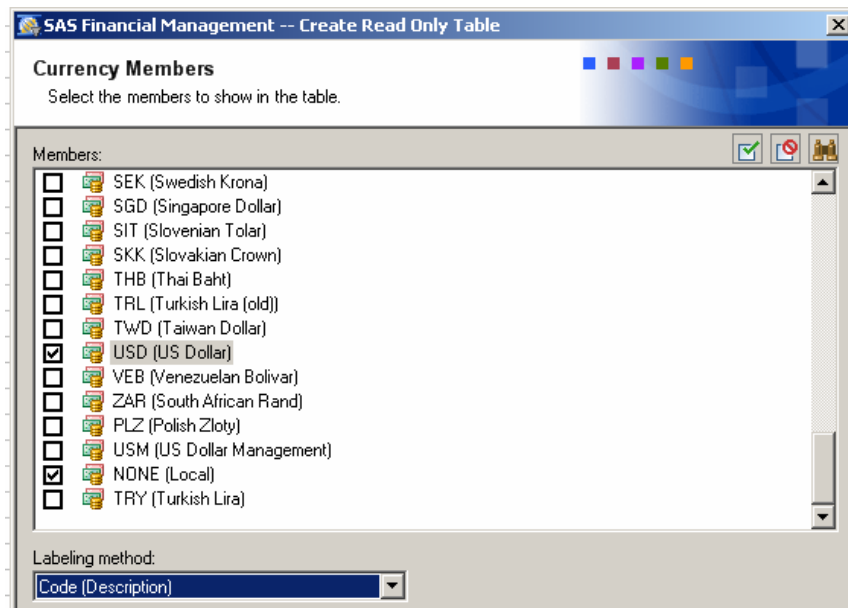
Slika 20: Hierarhija stroškovnih mest



Vir: Program SAS FM

V sistem je potrebno vnesti tudi vse funkcionalne valute držav (**Currency**), ki sodijo v skupino in v katerih bodo le-te poročale oziroma oddajale svoja poročila v sistem (glej sliko 21, na str.81).

Slika 21: Funkcionalne valute



Vir: Program SAS FM

Za namene lažje konsolidacije podatkov, ima organizacija oblikovane posebne konte za vse transakcije med podjetji v skupini. Vse medsebojne transakcije se morajo zato knjižiti na te posebne konte (primeri kontov: terjatve do podjetij v skupini, obveznosti do podjetij v skupini, stroški in prihodki nastali iz poslovanja med podjetji v skupini).

Prav tako ima vsako podjetje v skupini poleg imena tudi svojo oznako poslovne enote (**Trader**), s katero je potrebno označiti vsako transakcijo med podjetji v skupini. Tako na primer SAS Slovenija knjiži račun, ki mu ga je izstavil SAS Nemčija, na konte stroškov in obveznosti podjetij v skupini, transakcije pa označi tudi z oznako poslovne enote v Nemčiji. V primeru Nemčije je ta oznaka 210. Prav tako mora SAS Nemčija svoje prihodke in terjatve do podjetij v skupini iz naslova tega računa označiti z oznakami za SAS Slovenije, ki je 400. Ko se podatki konsolidirajo, morajo biti nasprotni vknjižbe SAS Nemčije (terjatve do SAS Slovenije) in SAS Slovenije (obveznosti do SAS Nemčije) enake. Ob zaključku meseca ali leta, se s pomočjo teh oznak hitro lahko preveri ali so obveznosti in terjatve med podjetji v skupini usklajene, prav tako pa se jih lahko hitro izloči iz konsolidacije. Seveda pri tem zaradi uporabe funkcionalnih valut prihaja do tečajnih razlik, zato je podjetje opredelilo vrednostno in v odstotkih, kakšna so dovoljena odstopanja.

Ko so vsi ti parametri vneseni v sistem, lahko začnemo z vnašanjem računovodskih in statističnih podatkov. Pri tem je potrebno paziti, da ima vsak konto poleg zneska, opredeljene tudi ostale parametre, se pravi ime organizacijske enote, stroškovno mesto, datum oziroma mesec nastanka transakcije, in če gre za transakcijo med povezanimi podjetji, tudi oznako organizacijske enote ter seveda vrednost transakcije, ki pa je spremenljivka, ki nam na koncu največ pove.

Glede na to, da SAS FM omogoča vnašanje podatkov iz kateregakoli informacijskega sistema, je pomembno le to, da podatke pripravimo tako, da vsebujejo vse dimenzije (entitete) in attribute, ki jih potrebujemo. V našem primeru podatke pripravimo tako, da vsebujejo: ime organizacije, konto, obdobje poročanja in stroškovno mesto. Podatke lahko pripravimo v Excelovi tabeli, lahko pa jih uvozimo direktno iz računovodskega programa, ki ga uporabljamo (glej sliko 22).

Slika 22: Primer priprave podatkov za vnos v sistem

	A	B	C	D	E	F	G	H	I	J
1	WW Account Number	EFSGro	Period St	Offi	Departme	Cent	Purpo	Pers	Period Balan	Mode
2	051100 IC FYF and Renewal Royalty Expense		01.05.2006	LBJ	SAL			100	5473200	20060411
3	051100 IC FYF and Renewal Royalty Expense		01.06.2006	LBJ	SAL			100	96659200	20060411
4	051100 IC FYF and Renewal Royalty Expense		01.07.2006	LBJ	SAL			100	52666440	20060411
5	051100 IC FYF and Renewal Royalty Expense		01.09.2006	LBJ	SAL			100	29457600	20060411
6	051100 IC FYF and Renewal Royalty Expense		01.10.2006	LBJ	SAL			100	3461520	20060411
7	051100 IC FYF and Renewal Royalty Expense		01.11.2006	LBJ	SAL			100	43954920	20060411
8	051100 IC FYF and Renewal Royalty Expense		01.12.2006	LBJ	SAL			100	33075120	20060411
12	051300 IC TSR Subscrip. Royalty Adj. (Credit) Charge		01.05.2006	LBJ	SAL			100	20996031	20060411
13	051300 IC TSR Subscrip. Royalty Adj. (Credit) Charge		01.06.2006	LBJ	SAL			100	-64487469	20060411
14	051300 IC TSR Subscrip. Royalty Adj. (Credit) Charge		01.07.2006	LBJ	SAL			100	-22267930	20060411
15	051300 IC TSR Subscrip. Royalty Adj. (Credit) Charge		01.08.2006	LBJ	SAL			100	30372816	20060411
16	051300 IC TSR Subscrip. Royalty Adj. (Credit) Charge		01.09.2006	LBJ	SAL			100	2255013	20060411
17	051300 IC TSR Subscrip. Royalty Adj. (Credit) Charge		01.10.2006	LBJ	SAL			100	26236173	20060411
18	051300 IC TSR Subscrip. Royalty Adj. (Credit) Charge		01.11.2006	LBJ	SAL			100	-14818644	20060411
19	051300 IC TSR Subscrip. Royalty Adj. (Credit) Charge		01.12.2006	LBJ	SAL			100	-3938224	20060411
23	054100 IC Consulting Expenses		01.07.2006	LBJ	CNS			210	664399.2	20060411
24	054100 IC Consulting Expenses		01.07.2006	LBJ	CNS			210	1438560	20060411
25	054100 IC Consulting Expenses		01.08.2006	LBJ	CNS			210	664399.2	20060411
26	054100 IC Consulting Expenses		01.08.2006	LBJ	CNS			210	1438560	20060411
27	054100 IC Consulting Expenses		01.09.2006	LBJ	CNS			210	664399.2	20060411
28	054100 IC Consulting Expenses		01.09.2006	LBJ	CNS			210	1438560	20060411
29	054100 IC Consulting Expenses		01.10.2006	LBJ	CNS			210	664399.2	20060411
30	054100 IC Consulting Expenses		01.10.2006	LBJ	CNS			210	1438560	20060411
31	054100 IC Consulting Expenses		01.11.2006	LBJ	CNS			210	664399.2	20060411
32	054100 IC Consulting Expenses		01.11.2006	LBJ	CNS			210	1438560	20060411
33	054100 IC Consulting Expenses		01.12.2006	LBJ	CNS			210	664399.2	20060411
34	054100 IC Consulting Expenses		01.12.2006	LBJ	CNS			210	1438560	20060411
41	056100 IC Publication Expenses		01.06.2006	LBJ	MKT			210	150000	20060411
42	056100 IC Publication Expenses		01.10.2006	LBJ	MKT			210	150000	20060411
43	067270 IC Training Expenses		01.05.2006	LBJ	CNS			210	480000	20060411
44	067270 IC Training Expenses		01.06.2006	LBJ	SSP			210	150000	20060411
45	067270 IC Training Expenses		01.07.2006	LBJ	TCS			210	150000	20060411
46	067270 IC Training Expenses		01.08.2006	LBJ	CNS			210	150000	20060411
47	067270 IC Training Expenses		01.09.2006	LBJ	SSP			210	150000	20060411
48	067270 IC Training Expenses		01.10.2006	LBJ	TCS			210	150000	20060411
49	067270 IC Training Expenses		01.11.2006	LBJ	CNS			210	150000	20060411
50	067270 IC Training Expenses		01.12.2006	LBJ	SSP			210	150000	20060411
54	067280 IC HR Expenses		01.05.2006	LBJ	EDU			210	1920000	20060411
55	067280 IC HR Expenses		01.05.2006	LBJ	SSP			210	745680	20060411
56	067300 IC Communications Expense		01.08.2006	LBJ	FIN			210	2366500	20060411

Tako pripravljene podatke lahko nato uvozimo v SAS FM. S pomočjo portala uvozimo podatke v skupno bazo podatkov. Portal je zavarovan z zaščitnim geslom, ki omogoča vnos podatkov le pooblaščenim osebam in le za tisto organizacijsko enoto, za katero te osebe poročajo. V portalu izberemo ime organizacijske enote, za katero bomo vnašali podatke (glej sliko 23, na str. 82).

Z izbiro organizacijske enote smo tudi določili kontrolo imena enote v datoteki, ki jo želimo uvoziti s pomočjo portala, prav tako pa se s tem določi funkcionalna valuta, v kateri izbrana enota poroča. Določimo tudi naziv skupine podatkov, ki jih želimo uvoziti. Če gre za dejansko poslovanje, potem izberemo »Actual«, če gre za plane poslovanja, pa izberemo »View« (glede na to za katero obdobje je narejen plan, izberemo tisti »View«, ki definira to obdobje).

Slika 23: SAS Portal za uvoz podatkov v skupno bazo

SAS® Portal

Home

My Collection

[Click here to refresh collection.](#)

Data Loading

Portlet EMEA Version: 2.0
Current User: Tina Parcer (europe\slotip)

Select unit: slovenia

Select type: ACTUAL

Select Period: FEB2006

Analysis: ACTUAL

Upload csv file to FM: [Upload file](#)

Flash: ☒ Final: ☐

[Continue...](#)

[reset portlet](#)

Vir: SAS Portal

Med uvozom podatkov sistem kontrolira ali so vnesene vse opredeljene entitete in atributi. Če bi vnašali podatke, ki bi vsebovali drugo ime organizacijske enote, kot smo ga opredelili v portalu, bi program zavrnil vnos podatkov. Prav tako program preverja ali imamo na kontih, definiranih za transakcije med podjetji v skupini, opredeljene oznake organizacijske enote (Trader). V kolikor nam manjka podatek o tem, s katerim podjetjem znotraj skupine smo poslovali, program zavrne vnos podatkov.

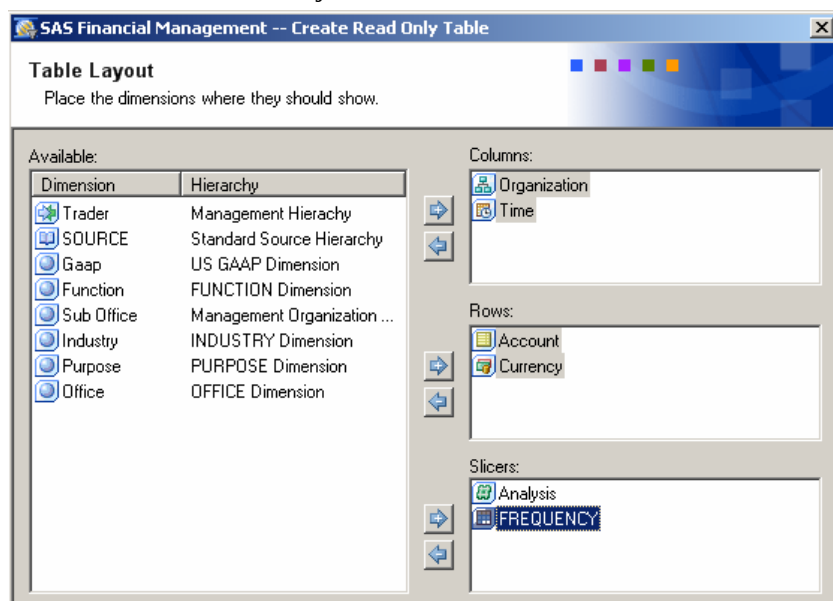
Ko smo podatke naložili v sistem, jih program takoj konsolidira z vnesenimi podatki iz drugih organizacijskih enot, kar pomeni, da je poslovodstvu matičnega podjetja omogočen takojšen prikaz podatkov oziroma izpis konsolidiranih poročil za vsa podjetja v skupini.

Kot sem že napisala, v primerih, ko obdelujemo podatke v različnih valutah, v SAS FM Studio vnesemo tudi valutne tečaje, kar nam omogoča prevedbo podatkov iz funkcionalnih valut v skupno valuto (v našem primeru USD), ki omogoča primerjavo poslovanja in konsolidacijo podatkov.

Ko smo vnesli podatke v SAS FM, jih lahko pregledujemo s pomočjo SAS FM Add-in za Excel. Ta nam odpre čarovnika za oblikovanje poročil, s katerim izberemo model poročanja, dimenzije, ki jih želimo vključiti v poročilo in kje se bodo izpisale (kolona ali stolpec), ter nivoje dimenzij (dimensions), s katerimi želimo operirati (vsaka dimenzija posebej ali združene v hierarhijo). Oblikovanje poročil s pomočjo čarovnika je preprosto in nam omogoča, da naredimo poročilo po svojih željah in potrebah. Kot vidimo iz slike 24 (na str. 84) najprej določimo, kje v tabeli naj se nam prikažejo posamezne dimenzije, v vrsticah ali v

stolpcih. Izberemo obdobje poročanja, kjer lahko izberemo tudi način izpisa hierarhije (Member and its descendants), glede na to ali želimo videti hierarhijo od spodaj navzgor ali obratno ali pa mogoče samo najvišje entitete v hierarhiji. Izberemo organizacijo, za katero pripravljamo poročilo, stroškovna mesta, skupine podatkov, ki jih želimo videti (dejanski podatki, januarski plan (Jan View), junijski plan (Jun View)), valuto ter tudi izbor kontov, ki jih želimo v poročilu. V Excelovi tabeli lahko nato delamo različne izračune, primerjave in analize ter oblikujemo grafe.

Slika 24: Izbira dimenzij



Vir: Program SAS FM

S pomočjo SAS FM Add-In lahko oblikujemo poročila kot OLAP²⁹ (On Line Analytical Processing) poročilo ali kot CDA (Cell Data Access) poročilo. V osnovi gre za poročila, ki so zelo podobna Pivot tabeli, kateri lahko dodajamo ali odvezujemo dimenzije. Ali bomo izbrali OLAP ali CDA poročilo, je odvisno od vrste in oblike poročila, ki ga želimo (glej sliko 25, na str. 85). Prednosti OLAP poročila so, da lahko ponovno izberemo dimenzije, v kolikor je to potrebno in spremenimo poročilo ter ga po potrebi zelo hitro ažuriramo. Prednosti CDA poročil pa so, da lahko v poročilo vrivamo vrstice in stolpce, ne da bi pri tem vplivali na vrednosti dimenzij v celicah. CDA poročilo nam omogoča uporabo vse funkcionalnosti Microsoft Excela. V obeh primerih nam Excel omogoča oblikovanje grafičnih prikazov vrednosti.

²⁹ OLAP je način obdelave, s katerim želimo čim hitreje dobiti odgovore na analitična vprašanja, ki vsebujejo več dimenzij. Tipične OLAP aplikacije se pojavljajo pri oblikovanju prodajnih poročil, marketinških poročil, planov in finančnih poročil. Baze podatkov oblikovane za OLAP uporabljajo multidimenzionalne podatkovne modele, ki dajejo odgovore na kompleksna analitična in ad-hoc vprašanja v zelo kratkem času (Wikipedia, the free encyclopedia).

CDA versus OLAP Reports

CDA Report

OLAP Report

Kot rečeno, SAS FM omogoča takojšen dostop do informacij vsem definiranim uporabnikom, ki lahko oblikujejo poročila v njim znanem okolju. Lahko oblikujejo vzorce poročil, ki jih stalno uporabljajo in jih shranijo, prav tako lahko oblikujejo različne grafe ali dodajo ustrezen tekst ali ilustracije. Vzorce lahko shranijo in jih po potrebi osvežijo s trenutnimi podatki.

Omogoča nam, da si pripravimo in tudi shranimo različna poročila, v katerih lahko zelo hitro osvežimo podatke, ki so že vneseni v sistem, prav tako pa nam Excel seveda omogoča različne izračune, primerjave in analize ter grafične prikaze vnesenih podatkov, iz katerih lahko dobimo vse želene informacije, ki so nam v pomoč pri odločanju.

SAS FM nam s takojšnjo konsolidacijo podatkov omogoča hitro poročanje, hitro oblikovanje planov, takojšnje spreminjanje valut itd. Omogoča nam takojšen dostop do točnih, pravočasnih in primernih informacij, kar je v današnjem času lahko velika konkurenčna prednost vsakega podjetja.

85

Seveda ima SAS FM tudi svoje pomanjkljivosti. Priprava sistema za delovanje v začetku zahteva veliko časa. Narediti moramo podroben načrt in dobro opredeliti vse potrebne dimenzije in parametre, ki jih bomo potrebovali. V kolikor želimo v sistem vnesti podatke iz več različnih virov, kot je to v primeru multinacionalnega podjetja, kjer vsako odvisno podjetje uvaža v sistem svoje podatke, moramo vsaki organizacijski enoti posebej omogočiti dostop do sistema in le-tega potem večkrat testirati, kar je lahko tudi zelo zamudno delo.

Izkazalo se je, da uvoz podatkov v bazo podatkov SAS FM preko portala lahko traja kar nekaj časa, če naenkrat uvaža podatke več uporabnikov sistema. SAS FM namreč vse uporabnike postavi v vrsto, tako da najprej uvozi podatke tistega, ki se je prvi prijavil v sistem, nato drugega, tretjega in tako dalje. V primeru da je takih uporabnikov veliko, traja kar nekaj časa, da se vsi podatki naložijo v sistem. V primeru SAS-ovih podjetij, kjer so roki za oddajo poročil o poslovanju preteklega meseca zelo tesni, večina podjetij začne z uvažanjem podatkov istočasno, zato jih sistem postavi v vrsto in uvaža podatke enega za drugim, kar je precej zamudno. To pa pomeni, da vodstvo podjetja ne more dobiti zahtevanih poročil tisti trenutek, ko so lokalno ta že na voljo, niso pa še vnesena v sistem. Ker v današnjem času že en dan prepozna informacija pomeni izgubo in pravočasna informacija pomeni veliko konkurenčno prednost, je to problem SAS FM sistema, ki ga morajo SAS-ovi razvijalci programske opreme čim hitreje rešiti.

Če vse dimenzije in parametre dobro planiramo in tudi logično postavimo v sistem, potem iz njega dobimo zelo pregledna in razumljiva poročila, s pomočjo katerih pridobimo pravočasne, točne, primerne, ustrezne in popolne informacije v zelo kratkem času. SAS FM nam omogoča upravljanje z veliko količino podatkov, možnost izdelave pogostih in točnih poročil in napovedi, ki nam dajo kvalitetne informacije, ki imajo za poslovodstvo tudi večjo vrednost, saj lahko z njihovo pomočjo lažje in hitreje sprejema boljše odločitve.

6 ZAKLJUČEK

V magistrskem delu, ki vsebuje tako teoretični kot tudi praktični del, sem predstavila posebnosti odločanja v multinacionalnem podjetju. Kot sem predvidevala, se je izkazalo, da je za multinacionalno podjetje hiter dostop do točnih, pravočasnih in ustreznih informacij velika konkurenčna prednost. Izpostavila sem tudi problem pretvorbe različnih funkcionalnih valut v skupno valuto, kar je posebnega pomena tako za primerjavo podatkov med različnimi podjetji v skupini kot tudi za konsolidacijo podatkov odvisnih podjetij s podatki matičnega podjetja. Pokazalo se je, da je za multinacionalna podjetja zelo pomembno, da lahko hitro konsolidirajo podatke različnih podjetij v skupini, s čimer je poslovodstvu omogočeno, da lahko na podlagi pravočasnih in točnih informacij čim hitreje sprejema strateške odločitve o nadaljnjem poslovanju podjetja.

Ko opredelimo, kakšne informacije potrebujemo za načrtovanje, izvajanje in nadziranje poslovanja ter kakšne informacije so v pomoč notranjim in zunanjim uporabnikom informacij pri odločanju o vsakodnevnih opravilih in o strateških ciljih poslovanja, lažje oblikujemo in vzpostavimo sistem, ki nam bo pomagal pri pridobivanju želenih informacij.

Ker imamo v podjetjih, sploh pa v multinacionalnih, opraviti z velikim številom transakcij, je za konkurenčno in uspešno poslovanje podjetja pomembno, da ima sodoben, kakovosten in učinkovit informacijski sistem, ki omogoča premišljeno zbiranje in hranjenje podatkov, njihovo preoblikovanje v kakovostne informacije ter usmerjeno posredovanje do končnih uporabnikov, ki te informacije uporabijo pri odločanju.

Postavitev optimalnega informacijskega sistema v multinacionalnem podjetju je zahtevna, saj informacije v sistem prispevajo vse organizacijske enote, prav tako pa jih, v obliki različnih vrst poročil, koristijo vse ravni posloводства multinacionalnega podjetja na različnih lokacijah, informacijski sistem pa mora kljub tem zahtevam ohraniti prožnost in se prilagajati zahtevam posloводства po novih vrstah informacij, ki jih potrebuje za odločanje.

Primerjava različnih informacijskih sistemov, kot so izvajalni informacijski sistemi, operacijski podporni sistemi, sistemi umetne inteligence, informacijski sistemi za direktorje in sistemi za podporo odločanja, nam da vpogled v to, kaj nam posamezne vrste informacijskih sistemov nudijo in omogočajo.

V praktičnem delu magistrskega dela sem predstavila uporabo sistema SAS FM. Pokazala sem, kaj nam omogoča, kakšna poročila dobimo z njegovo pomočjo in kako poslovodstvu multinacionalnega podjetja pomaga pri sprejemanju odločitev.

SAS FM namreč omogoča takojšen dostop do informacij vsem definiranim uporabnikom, ki lahko oblikujejo poročila v njim znanem okolju. Z njim lahko oblikujejo vzorce poročil, ki jih stalno uporabljajo in jih shranijo, prav tako lahko oblikujejo različne grafe ali dodajo ustrezen tekst ali ilustracije. Vzorce lahko shranijo in jih po potrebi osvežijo s trenutnimi podatki. SAS FM s takojšnjo konsolidacijo podatkov omogoča hitro poročanje, hitro oblikovanje planov, takojšnje spreminjanje valut itd.

Zaključim lahko, da uporaba dobrega informacijskega sistema za podporo odločanja, bistveno pripomore k temu, da poslovodstvo dobi pravočasne in točne informacije, s pomočjo katerih se lahko hitreje in bolje odloča, kar je v današnjem času lahko velika konkurenčna prednost.

7 LITERATURA

1. Alter Steven L.: Decision Support Systems: Current Practice and Continuing Challenges. B.k.: Addison-Wesley Publishing Company, Inc., 1980. 316 str.
2. Anthony Robert, Govindarajan Vijay: Management Control Systems. Chicago: Irwin, 1995. 888 str.
3. Baker Richard, Lembke Valdean, King Thomas: Advanced Financial Accounting. New Jersey: Prentice Hall International, Inc., 1995. 633 str.
4. Bartlett Christopher, Ghoshal S.: Transnational Management – Text, Cases and Readings in Cross-Border Management. Boston: Irwin, 2000. 880 str.
5. Broniewska Grazyna: Mednarodno podjetje – kaj je to. Organizacija in kadri, Kranj, 19(1986), 1-2, str. 53-60
6. Chang Eunmi, Taylor Susan: Control in Multinational Corporations: The Case of Korean Manufacturing Subsidiaries. New York: Journal of Management, 1999. str. 541-565
7. Choi Frederik, Frost Carol Ann, Meek Gary: International Accounting. 3rd ed. New Jersey: Prentice Hall, 1000. 479 str.
8. Cushing Barry, Romney Marshall: Accounting Information Systems and Businedd Organizations. Reading, Mass.: Addison – Wesley Publishing Company, 1978. 906 str.
9. Damij Talib: Informacijski sistemi, Teorija in metodologija. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1993. 30 str.
10. Damij Talib, Čmrlec Robert: Komercialni informacijski sistemi. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1996. 10 str.
11. Damij Talib, Grad Janez, Jaklič Jurij: Izbrane teme iz informacijske tehnologije. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1995. 316 str.
12. Davenport Thomas H.: Putting the I into IT – Mastring Information Management. London: Financial Times/Prentice Hall, 2000, str.5-9
13. Emmanuel Clive, Otley David, Merchant Kenneth: Accounting for Management Control, 2nd ed. London: Chapman&Hall, 1991. 518 str.
14. Fidler Christine, Rogerson Simon: Strategic Management Support Systems. London: Pitman Publishing, 1996. 334 str.
15. Gradišar Miro, Resinovič Gortan: Informatika v poslovnem okolju. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2001. 508 str.
16. Gradišar Miro, Resinovič Gortan: Osnove informatike. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1993. 334 str.
17. Hočevar Marko: Oblikovanje računovodskih informacij za poslovodsko nadziranje po mestih odgovornosti. Doktorska disertacija. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1994. 220 str.
18. Hočevar Marko: Oblikovanje računovodskih informacij za poslovodsko nadziranje po mestih odgovornosti. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1995. 274 str.
19. Hočevar Marko: Planiranje in kontrola poslovanja. Ljubljana: Ekonomska fakulteta. 2002, 143 str.
20. Hunger David J., Wheelen L. Thomas: Strategic Management. 5th ed. B.k.: Addison-Wesley, 1996. 441 str.
21. Jaklič Marko, Thorelli Hans B.: Internationalization Strategies of SMEs From Rapid Growth Economies. Delovni zvezek EF, št. 23. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1996. 19 str.
22. Jaklič Marko: Poslovno okolje podjetja. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1999. 353 str.
23. Johanson Jan, Wiedersheim-Paul F: The Internationalization of the Firm – Four Swedish Cases. Washington: Journal of International Business Studies, 1975. str. 305-322

24. Jones Matthew: Structuration Theory. Currie Wendy, Galliers Bob, eds., Rethinking Management Information Systems – An Interdisciplinary Perspective. New York: Oxford University Press, 1999. str. 103-135.
25. Kenda Vladimir, Bobek Vito: Osnove mednarodnih ekonomskih odnosov. Maribor: Ekonomsko poslovna fakulteta, 1997. 469 str.
26. Marakas George M.: Decision Support Systems in the Twenty-First Century. New Jersey: Prentice-Hall, Inc., 1999. 506 str.
27. Marchand Donald, Kettinger William, Rollins John; Company Performance and IM: the View from the Top – Mastering Information Management. London: Financial Times/Prentice Hall, 2000. str. 10-16
28. Melavc Dane, Turk Ivan: Uvod v računovodstvo, tretja dopolnjena izdaja. Moderna organizacija, Kranj, 1994. 492 str.
29. Mitra Sitansu S.; Decision Support Systems; Tools and Techniques. Toronto: John Wiley and Sons, 1986. 433 str.
30. Mueller Gerhard, Gernon Helen, Meek Gary: Accounting – An International Perspective. New York: Business One Irwin, 1994. 201 str.
31. Needles Belverd E., Jr.: Financial Accounting; Houghton Mifflin Company, Boston, 1989. 791 str.
32. Otley David T, Berry A.J.: Control, Organization and Accounting. Berry A.J, Broadbent J., Otley David T., eds., Management Control Theory. Aldershot: Dartmouth Publishing Company, 1998. str. 101-114
33. Radebaugh Lee H., Gray Sidney J.: International Accounting and Multinational Enterprises. 5th ed. New York: John Wiley & Sons, 1997. 696 str.
34. Rhodes Paul C.: Decision Support Systems: Theory and Practice. Henley-on-Thames: Alfred Waller Limited, 1993. 322 str.
35. Scott George M.: Financial Control and Reporting in Multinational Enterprises. AlHashim Dhia d., Robertson James W., eds., Accounting for Multinational Enterprises, Indianapolis: Hobbs-Merrill Education Publishing, 1978, str. 143-157
36. Shank John: Contemporary Managerial Accounting: A casebook. N.J.: Prentice-Hall, Inc., 1981. 335str.
37. Slaughter Vicki: Decision Support Systems: An Applied Managerial Approach. Toronto: John Wiley and Sons, 1997. 408 str.
38. Svetličič Marjan: Izhodna internacionalizacija dejavnosti slovenskih podjetij. Bančni vestnik, Ljubljana, 45(1996a), 4, str. 24-31
39. Šmid Bojan: Računovodski problemi mednarodnega podjetja v zvezi s poslovanjem preko odvisnih podjetij v tujini. Magistrsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 1998. 128 str.
40. Turk Ivan, Kavčič Slavka, Kokotec-Novak Majda, Poslovodno računovodstvo. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije, 1998. 620 str.
41. Turk Ivan: Mednarodni vidik računovodstva. Maribor: Založba Obzorja, 1989, 307 str.
42. Turk Ivan: Mednarodni vidik računovodstva. Maribor: Založba Obzorja, 1998. 307 str.
43. Turk Ivan: Podatki in informacije v poslovnem sistemu, 2. izdaja. Moderna organizacija, Kranj, 1979. 191 str.
44. Turk Ivan: Upravljalni vidik računovodstva, 3. predelana izdaja. Založba obzorja Maribor, 1984. 430 str.
45. Turk Ivan; Stroškovno računovodstvo; 3. dopolnjena izdaja; Založba Obzorja Maribor 1985; 485 str.
46. Vrankar Mateja: Izdelovanje konsolidiranih računovodskih izkazov – postopki in zgledi. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije. 1995. 195 str.
47. Ward J.: Principles of Information System Management. London: Routledge, 1995. 267 str.

48. Welch Lawrence S, Luostarinen Reijo: Internationalization – Evolution of A Concept. Buckley Peter J., Ghauri Pervez N., eds., The Internationalization of the Firm. London: International Thomson Businedd Press, 1999. str. 83-98
49. Westney Eleanor D.: Organisational Evolution of the Multinational Enterprise – An Organisational Sociology Perspective. Management International Review, Wiesbaden, 39(1999), 1 (special issue), str. 55-75
50. Wilkinson Joseph J., Cerullo Michael J.: Accounting Information Systems, Essential Concepts and Applications, 3rd edition, New York: John Wiley & Sons, 1997, 984 str.
51. Zaman Maja: Pomen računovodskih informacij za poslovodsko upravljanje odvisnih podjetij v tujini. Doktorska disertacija. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2003. 231 str.
52. Žilnik Vanja: Izgradnja informacijskega sistema za potrebe kontrolinga poslovne skupine. Magistrsko delo. Ljubljana: Ekonomska fakulteta, 2005. 89 str.

8 VIRI

1. Davis David: SAS Puts Its Own Money On Financial Intelligence. [URL: http://www.sas.com/success/sas_fms.html], 10.5.2006
2. Interna gradiva SAS, 2006.
3. International Accounting Standards. [URL: <http://www.iasb.org/standards/>]
4. Slovenski računovodski standardi. (Uradni list RS 118/2005).
5. US GAAP [URL: <http://cpaclass.com/gaap/gaap-us-01a.htm>]