

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

Nataša Prijatelj Petelinkar

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**PREDNOSTI IN SLABOSTI ZUNANJEGA
IZVAJANJA RAČUNOVODENJA**

Ljubljana, junij 2008

Nataša Prijatelj Petelinkar

IZJAVA

Študentka Nataša Prijatelj Petelinkar izjavljam, da sem avtorica tega magistrskega dela, ki sem ga napisala pod mentorstvom prof. 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 _____

Podpis: _____

KAZALO VSEBINE

UVOD.....	1
PROBLEMATIKA IN NAMEN MAGISTRSKEGA DELA	1
CILJ MAGISTRSKEGA DELA.....	2
UPORABLJENE METODE MAGISTRSKEGA DELA	3
OPREDELITEV STRUKTURE MAGISTRSKEGA DELA	4
1 ZUNANJE IZVAJANJE.....	4
1.1 OPREDELITEV ZUNANJEGA IZVAJANJA.....	5
1.2 RAZŠIRJENOST ZUNANJEGA IZVAJANJA	8
1.3 RAZVOJ ZUNANJEGA IZVAJANJA.....	8
1.3.1 TAKTIČNA FAZA	11
1.3.2 STRATEŠKA FAZA.....	12
1.3.3 PREOBLIKOVALNA FAZA	13
1.4 DEJAVNOSTI ZUNANJEGA IZVAJANJA	14
1.5 RAZLOGI ZA UVEDBO ZUNANJEGA IZVAJANJA	16
1.6 PREDNOSTI IN CILJI ZUNANJEGA IZVAJANJA	18
1.7 SLABOSTI IN TVEGANJA ZUNANJEGA IZVAJANJA DEJAVNOSTI	22
1.8 KRITIČNI DEJAVNIKI ZA USPEŠNO ZUNANJE IZVAJANJE	26
1.9 PROCES ZUNANJEGA IZVAJANJA.....	26
2 VSEBINA IN ORGANIZACIJA RAČUNOVODENJA.....	27
2.1 DEFINICIJA RAČUNOVODSTVA	27
2.2 PRAVNE PODLAGE, POMEMBNE ZA RAČUNOVODENJE.....	30
2.3 ORGANIZACIJA RAČUNOVODENJA V PODJETJU.....	32
2.3.1 SPLOŠNO O ORGANIZACIJI RAČUNOVODENJA V PODJETJU	32
2.3.2 NAČELA ORGANIZIRANOSTI RAČUNOVODENJA	34
2.3.3 DEJAVNIKI, KI VPLIVAJO NA ORGANIZIRANOST RAČUNOVODENJA.....	35
2.3.4 RAČUNOVODSKO PREDRAČUNAVANJE KOT SESTAVNI DEL RAČUNOVODENJA	37
2.3.5 KNJIGOVODENJE KOT SESTAVNI DEL RAČUNOVODENJA	38
2.3.6 RAČUNOVODSKO NADZIRANJE KOT SESTAVNI DEL RAČUNOVODENJA	39
2.3.7 RAČUNOVODSKO ANALIZIRANJE KOT SESTAVNI DEL RAČUNOVODENJA	39
2.3.8 RAČUNOVODSKA PODPORA POSLOVODSTVU	41
2.4 PREDNOSTI IN SLABOSTI ZUNANJEGA IZVAJANJA RAČUNOVODENJA	41
2.4.1 POJMOVANJE RAZSEŽNOSTI PREDNOSTI IN SLABOSTI ZUNANJEGA IZVAJANJA RAČUNOVODENJA	41
2.4.2 OCENJEVANJE PREDNOSTI IN SLABOSTI ZUNANJEGA IZVAJANJA RAČUNOVODENJA	44

3	ANALIZA ANKETNEGA VPRAŠALNIKA O ORGANIZIRANOSTI RAČUNOVODENJA V SLOVENSКИH PODJETJIH	47
3.1	ANALIZA SPLOŠNEGA DELA VPRAŠALNIKA	48
3.2	ANALIZA VPRAŠALNIKA, KI SO GA IZPOLNILA PODJETJA Z ZUNANJE OBLIKOVANIM RAČUNOVODSTVOM.....	55
3.3	ANALIZA VPRAŠALNIKA, KI SO GA IZPOLNILA PODJETJA Z NOTRANJE OBLIKOVANIM RAČUNOVODSTVOM.....	74
3.4	SKLEP ANALIZE ANKETNEGA VPRAŠALNIKA.....	85
	SKLEP	87
	SEZNAM LITERATURE	89
	SEZNAM VIROV	92
	PRILOGE.....	1

KAZALO TABEL

Tabela 1.1:	Različne oblike zunanjega izvajanja.....	7
Tabela 1.2:	Razvoj zunanjega izvajanja dejavnosti.....	9
Tabela 3.1:	Anketirana podjetja glede na velikost.....	49
Tabela 3.2:	Anketirana podjetja po številu zaposlenih.....	51
Tabela 3.3:	Anketirana podjetja po številu let obstoja.....	52
Tabela 3.4:	Anketirana podjetja glede na glavno dejavnost.....	54
Tabela 3.5:	Anketirana podjetja, ki uporabljajo zunanje računovodske storitve, glede na začetek uporabe teh storitev.....	56
Tabela 3.6:	Odgovorne osebe v anketiranih podjetjih, ki so sprejele odločitev za zunanje izvajanje računovodenja.....	56
Tabela 3.7:	Odgovori ob prvem razlogu: Zmanjšanje operativnih stroškov oziroma izboljšanje nadzora na njimi.....	58
Tabela 3.8:	Odgovori ob drugem razlogu: Osredotočenost na pglavitne dejavnosti v podjetju.....	59
Tabela 3.9:	Odgovori ob tretjem razlogu: Potrebna sredstva v podjetju niso bila dostopna.....	59
Tabela 3.10:	Odgovori ob četrtem razlogu: Sprostitev sredstev podjetja za druge namene.....	60
Tabela 3.11:	Odgovori ob petem razlogu: Pridobitev znanj od zunanjih izvajalcev.....	61
Tabela 3.12:	Odgovori ob šestem razlogu: Izboljšanje kakovosti računovodenja.....	61
Tabela 3.13:	Odgovori ob sedmem razlogu: Delitev tveganja z zunanjim izvajalcem.....	62
Tabela 3.14:	Odgovori ob osmem razlogu: Nenehne spremembe v zakonodaji, ki vplivajo na računovodenje.....	63
Tabela 3.15:	Odgovori ob devetem razlogu: Zahteva lastnikov.....	63
Tabela 3.16:	Primerjava povprečnih ocen razlogov, ki naj bi vplivali na odločitev o zunanjem izvajanju računovodenja med anketiranimi podjetji.....	64
Tabela 3.17:	Odgovori ob prvem merilu: Ugodna cena storitev.....	66
Tabela 3.18:	Odgovori ob drugem merilu: Sloves in reference zunanjega izvajalca ter njegova strokovnost.....	66
Tabela 3.19:	Odgovori ob tretjem merilu: Prijaznost, ustrežljivost in urejenost osebja.....	67
Tabela 3.20:	Odgovori ob četrtem merilu: Urejenost poslovnih prostorov izvajalca.....	68
Tabela 3.21:	Odgovori ob petem merilu: Jamstvo o zahtevani ravni opravljenih storitev.....	68
Tabela 3.22:	Odgovori ob šestem merilu: Izkušnje zunanjega izvajalca z dejavnostjo, s katero se ukvarja podjetje-naročnik.....	69
Tabela 3.23:	Odgovori ob sedmem merilu: Fleksibilnost zunanjega izvajalca.....	69
Tabela 3.24:	Odgovori ob osmem merilu: Uporaba strokovne računalniške podpore.....	70
Tabela 3.25:	Odgovori ob devetem merilu: Lokacija oziroma dostopnost do zunanjega izvajalca.....	70
Tabela 3.26:	Primerjava povprečnih ocen meril za izbiro zunanjega izvajalca računovodskih storitev.....	72
Tabela 3.27:	Prikaz odgovorov anketiranih podjetij, ki imajo oblikovano zunanje računovodstvo, o tem, kdo opravlja navedene računovodske storitve.....	73
Tabela 3.28:	Anketirana podjetja, ki imajo organizirano svoje lastno računovodstvo, glede na začetek izvajanja teh storitev v podjetju.....	74
Tabela 3.29:	Primerjava števila zaposlenih, ki se ukvarjajo z računovodenjem, v primerjavi z velikostjo podjetja.....	75

Tabela 3.30:	Odgovori ob prvem razlogu: Velikost družbe in obseg dokumentacije.....	76
Tabela 3.31:	Odgovori ob drugem razlogu: Zmanjšanje stroškov.....	76
Tabela 3.32:	Odgovori ob tretjem razlogu: Storitve, opravljene ažurno in pravočasno.....	77
Tabela 3.33:	Odgovori ob četrtem razlogu: Razpoložljiv strokovni kader na področju računovodstva.....	78
Tabela 3.34:	Odgovori ob petem razlogu: Nezaupanje do zunanjih izvajalcev.....	78
Tabela 3.35:	Odgovori ob šestem razlogu: Večja strokovnost lastnega kadra.....	79
Tabela 3.36:	Odgovori ob sedmem razlogu: Hitrejši dostop do informacij.....	79
Tabela 3.37:	Odgovori ob osmem razlogu: Brezhibnost obvestil, napotkov in poročil.....	80
Tabela 3.38:	Odgovori na deveti razlog: Urejenost dokumentacije na enem kraju v podjetju.....	81
Tabela 3.39:	Odgovori na deseti razlog: Večji in hitrejši nadzor nad opravljenimi storitvami.....	81
Tabela 3.40:	Odgovori na enajsti razlog: Zahteva lastnikov.....	82
Tabela 3.41:	Primerjava povprečnih ocen razlogov za sprejem odločitve o organizaciji svojega lastnega računovodstva	82
Tabela 3.42:	Prikaz odgovorov anketiranih podjetij s svojim lastnim računovodstvom o opravljanju navedenih računovodskih storitev.....	84

KAZALO SLIK

Slika 1.1:	Kaj je zunanje izvajanje dejavnosti?.....	5
Slika 1.2:	Mogoči prijemi pri spremembah poslovanja.....	11
Slika 1.3:	Uporaba različnih oblik zunanjega izvajanja.....	14
Slika 1.4:	Razlogi za odločitev o uvedbi zunanjega izvajanja.....	18
Slika 2.1:	Sestavine računovodenja in informacijska področja nalog.....	29
Slika 3.1:	Primerjava velikosti anketiranih podjetij, ki imajo svoje lastno računovodstvo, in podjetij z zunanjim računovodskim servisom.....	49
Slika 3.2:	Primerjava števila zaposlenih v anketiranih podjetjih, ki imajo svoje lastno računovodstvo, in podjetij z zunanjim računovodskim servisom.....	50
Slika 3.3:	Anketirana podjetja po številu zaposlenih.....	51
Slika 3.4:	Primerjava starostne strukture anketiranih podjetij, ki imajo svoje lastno računovodstvo, in podjetij z zunanjim računovodskim servisom.....	53
Slika 3.5:	Primerjava deleža osnovne dejavnosti anketiranih podjetij, ki imajo svoje lastno računovodstvo, in podjetji z zunanjim računovodskim servisom.....	55
Slika 3.6:	Delež oseb, odgovornih pri sprejemanju odločitev za zunanje izvajanje računovodenja.....	57
Slika 3.7:	Primerjava povprečnih ocen razlogov, ki naj bi vplivali na odločitev o zunanjem izvajanju računovodenja med anketiranimi podjetji.....	65
Slika 3.8:	Primerjava povprečnih ocen meril za izbiro zunanjega izvajalca računovodskih storitev.....	72
Slika 3.9:	Primerjava povprečnih ocen razlogov za sprejem odločitve o organizaciji svojega lastnega računovodstva.....	83

KAZALO PRILOG

Priloga 1: Anketni vprašalnik.....	2
------------------------------------	---

UVOD

PROBLEMATIKA IN NAMEN MAGISTRSKEGA DELA

Če se ozremo nekaj stoletij nazaj, ko so v poslovnem svetu vladale velike korporacije, ki so obvladovale celoten poslovni svet, lahko potrdimo, da se danes srečujemo z največjimi in najhitrejšimi globalnimi spremembami do zdaj. Za omenjeno obdobje sta brez dvoma najpomembnejša znanje in inovativnost, ki vplivata na veliko kakovost izdelkov in storitev (Fligstein, 2001, str. 204).

Želja po uspehu in čim večjem dobičku je že dolgo nazaj postala pglavitni cilj večine v dobiček usmerjenih organizacij, kot eden izmed najpomembnejših ciljev pa se ji počasi približuje tudi zahteva po kakovosti. V današnjem organizacijskem okolju, ki ga zaznamuje predvsem globalizacija, je na trgu ponudbe in povpraševanja vedno večja konkurenca. Do modernih tehnologij imajo dostop tako rekoč vse organizacije, zaradi česar si postajajo tudi vse bolj konkurenčne. Recept za uspeh ni več široko zastavljen spekter delovanja, pač pa specializacija podjetij na področjih, na katerih so lahko boljša od tekmecev, na njihovih ključnih področjih. Tako smo priča specializaciji podjetij, skoncentriranju na njihove ključne naloge, to pa za sabo potegne željo po povezovanju - in tudi nujnost le-tega - različnih podjetij, ki si izmenjujejo svoja ključna znanja in skupaj nastopajo na trgu ponudbe in storitev. Vedno več podjetij opušča "stranske" dejavnosti in jih prepušča drugim, za to specializiranim podjetjem, sama pa se osredotočajo na dejavnost, v katerih so lahko boljša od tekmecev. Pomembno je, da ima odločitev o dejavnostih, ki jih namerava podjetje izločiti oziroma zaupati zunanjemu izvajalcu, jasen cilj, kajti pri tem ne gre le za prenos obveznosti z enega na drugega, pač pa tudi za prednosti takega načina poslovanja.

V preteklosti so se podjetja pogosto raje odločala za notranje opravljanje dejavnosti, saj so bili stroški usklajevanja in prevoza ter še drugi stroški preveliki. Zaradi spremenjenih razmer za poslovanje, predvsem pa zaradi vse hitrejšega razvoja informacijske tehnologije, pa lahko postane notranje opravljanje dejavnosti dražje od zunanjega (Bergant, 2004, str. 226).

Danes skoraj ni področja ali dejavnosti, ki je podjetje ne bi moglo izločiti in tako izvajanje prenesti na zunanjega partnerja. Po raziskavi Association Managementa iz leta 2000 podjetja zunanje izvajalce najpogosteje najemajo za opravljanje tehle dejavnosti (Lang, 2002, str. 3): pravne storitve, obračun plač, administrativne dejavnosti, povezane s pokojninami, razvoj spletnih strani, investicijske storitve, vzdrževanje spletnih strani, organizacija poslovnih svetovanj, davčne storitve, računovodske storitve, vzdrževanje poslovnih prostorov in poslopij ter razvoj informacijskih sistemov.

V magistrskem delu sem se osredotočila na oddajanje opravljanja računovodskih storitev zunanjim izvajalcem oziroma na oblikovanje lastnega računovodstva v podjetju.

"Organiziranost računovodstva je izjemnega pomena, kajti od njene kakovosti in pravilnosti so odvisne tudi kakovost, pravočasnost in točnost zagotavljanja informacij in podatkov, potrebnih tako za notranje kot za zunanje poročanje pa tudi sprejemanje poslovnih odločitev." (Odar et al., 2003, str. 24)

Računovodstvo je lahko organizirano v podjetju samem ali pa ga izvajajo zunaj podjetja, in sicer za to usposobljeni ponudniki omenjenih storitev - računovodski servisi. Kljub nekaterim mogočim pomanjkljivostim je postalo zunanje izvajanje računovodskih storitev zelo pomembno pri strategijah konkurenčnosti številnih poslovnih subjektov. Ključ do uspeha pri zunanjem izvajanju sta popolno zaupanje in predanost pogodbenih strank poslovnim razmerjem, ki se ustvarjajo v odnosih med računovodskimi servisi kot zunanjimi izvajalci računovodskih storitev in poslovnimi subjekti-naročniki.

Zunanje izvajanje dejavnosti računovodenja je - najpogosteje v majhnih podjetjih - že tradicionalno razširjena praksa, in to predvsem zaradi številnih prednosti pred lastno (notranjo) izvedbo (Horvat, 2003, str. 87).

V svojem magistrskem delu sem tako skušala najprej teoretično opredeliti področje zunanjega izvajanja dejavnosti, od razvoja do procesa odločanja, pri čemer sem želela predvsem ugotoviti razloge za odločitev zanj in ob tem navesti tudi poglobitve prednosti in pomanjkljivosti zunanjega izvajanja dejavnosti na splošno. Glede na to, da je tema mojega magistrskega dela osredotočena na računovodstvo, je bil moj namen ugotoviti prednosti in pomanjkljivosti zunanjega izvajanja dejavnosti predvsem na tem področju. Z raziskavo med slovenskimi podjetji sem želela ugotoviti, koliko le-teh, glede na velikost, starost in dejavnost, uporablja storitve zunanjega računovodstva, oziroma ima v podjetju organizirano svoje lastno računovodstvo, kateri so poglobitvi razlogi za odločitev za zunanje izvajanje računovodstva oziroma oblikovanje lastnega računovodstva, katera merila pomagajo pri izbiri zunanjega izvajalca računovodskih storitev ter katere računovodske storitve podjetja uporabljajo oziroma jih opravljajo.

CILJ MAGISTRSKEGA DELA

Cilj mojega magistrskega dela je:

- opredelitev pojmov zunanjega izvajanja dejavnosti od opredelitve same, do razširjenosti, razvoja, dejavnosti zunanjega izvajanja dejavnosti, razlogov za uvedbo zunanjega izvajanja, prednosti in pomanjkljivosti zunanjega izvajanja ter procesa zunanjega izvajanja,

- opredelitev računovodstva in njegovih funkcij,
- opredelitev prednosti in slabosti zunanjega izvajanja računovodenja,
- predstaviti potek organiziranja računovodstva v podjetju, pri čemer je treba upoštevati vse potrebne zakonske in druge dejavnike,
- z analizo ankete, opravljene med slovenskimi podjetji, ugotoviti razširjenost zunanjega izvajanja storitev računovodstva v slovenskih podjetjih, in sicer z vidika velikosti podjetja, osnovne dejavnosti, s katero se podjetje ukvarja, in njihove starostne strukture,
- z analizo ankete, opravljene med slovenskimi podjetji, ugotoviti temeljne razloge tako za oblikovanje lastnega računovodstva kot za zunanje izvajanje računovodstva,
- z analizo ankete, opravljene med slovenskimi podjetji, ugotoviti najpomembnejša merila za odločitev o zunanjem izvajalcu računovodskih storitev,
- z analizo ankete, opravljene med slovenskimi podjetji, ugotoviti vrsto računovodskih storitev, ki jih opravljajo v podjetju oziroma prepustijo zunanjemu izvajalcu.

UPORABLJENE METODE MAGISTRSKEGA DELA

Pri pripravi magistrskega dela sem se osredotočila na raziskovanje posamezne funkcije v podjetju in organiziranju le-te, zato v tem primeru govorimo o poslovni raziskavi. Pri tem pa sem uporabila deskriptivno in analitično metodo raziskovanja.

V okviru deskriptivnega prijema sem uporabila:

- metodo deskripcije: uporaba definicij raznih avtorjev o zunanjem izvajanju na splošno ter zunanjem izvajanju računovodenja in oblikovanju računovodenja v podjetju, raziskovanju tržišča in poslovnih modelih,
- metodo komparacije: primerjave različnih trditev avtorjev.

V okviru analitičnega dela sem uporabila:

- strukturirano anketiranje ob pomoči anketnega vprašalnika, opravljeno v slovenskih podjetjih,
- na podlagi pridobljenih rezultatov sem uporabila induktivno sklepanje.

Podatke za teoretično preučevanje in spoznavanje zunanjega izvajanja dejavnosti ter računovodstva in njegove organiziranosti v podjetju sem pridobila ob pomoči razpoložljivih virov v knjižnicah: domača in tuja literatura, članki v strokovnih revijah in strokovni članki s seminarjev in srečanj, v zbornikih in glasilih ter članki pridobljeni na spletnih straneh. Anketni vprašalnik sem podjetjem po Sloveniji razposlala po elektronski pošti, njihove

elektronske naslove pa sem prej pridobila na spletnih straneh Poslovnega informatorja Republike Slovenije (v nadaljevanju: PIRS-a).

OPREDELITEV STRUKTURE MAGISTRSKEGA DELA

Magistrsko delo je razdeljeno na pet delov. Prvi del je uvodni del, sledi predstavitev zunanjega izvajanja dejavnosti, v kateri sem skušala najprej opredeliti sam pojem zunanjega izvajanja, potem pa še razširjenost in razvoj, dejavnosti zunanjega izvajanja, predstaviti razloge za uvedbo zunanjega izvajanja in sam proces zunanjega izvajanja.

V tretjem delu sem opredelila pojem računovodstva, kot eno od mogočih področij zunanjega izvajanja, v njem predstavljam tudi funkcije računovodstva ter zakonske in druge predpise, ki so pomembni pri oblikovanju računovodstva in ki urejajo področje tega početja. Sledi pa teoretična razlaga oblikovanja računovodstva ter predstavitev prednosti in slabosti zunanjega izvajanja računovodenja.

Četrty del temelji na predstavitvi in analizi anketnega vprašalnika, s čimer sem skušala raziskati, v kolikšni meri se podjetja v Sloveniji odločajo za zunanje izvajanje računovodskih storitev in v kolikšni za svoje lastno oblikovanje računovodstva, in to predvsem z vidika velikosti, osnovne dejavnosti in starosti. S tega vidika sem skušala ugotoviti razloge za zunanje izvajanje računovodskih storitev in za oblikovanje lastnega računovodstva, merila za izbiro zunanjih izvajalcev ter vrste računovodskih storitev, ki jih opravljajo zunanji izvajalci oziroma zaposleni v podjetju sami. Na koncu pa je povzetek rezultatov analize vprašalnika, s poudarkom na ugotovljenih prednostih in pomanjkljivostih zunanjega izvajanja računovodenja.

V zadnjem, to je petem delu, pa je sklep s povzetkom ugotovitev.

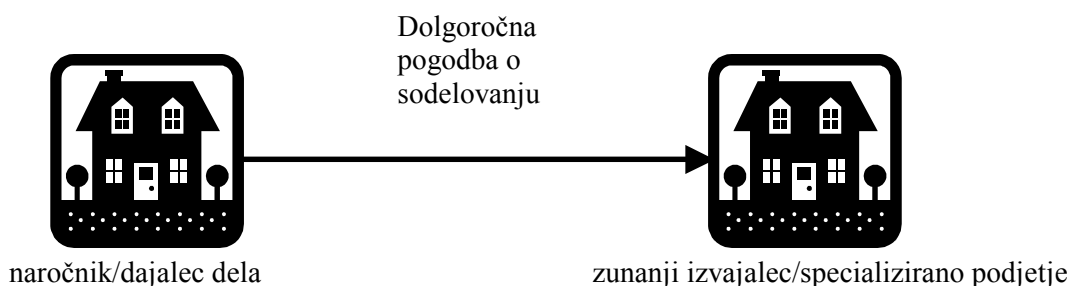
1 ZUNANJE IZVAJANJE

Zaradi vse močnejše globalizacije na začetku 21. stoletja si podjetja vse bolj prizadevajo za poslovanje z najmanjšimi mogočimi stroški. Hkrati pa morajo seveda ohraniti tudi fleksibilnost, da se lahko čim hitreje in čim bolje odzivajo na spremembe na trgu. Podjetja lahko poskušajo posamezno dejavnost na stroškovno najbolj učinkovit način opravljati kar "doma" ali pa jo zaupajo zunanjemu izvajalcu in jo izkoristijo kot strateško orodje za doseganje svojih ciljev.

1.1 OPREDELITEV ZUNANJEGA IZVAJANJA

Zunanje izvajanje je prevod izraza "outsourcing", ki izvira iz ameriške angleščine in je skovanka, nastala iz besedne zveze "outside resource using", kar pomeni uporabo zunanjih virov oziroma zunanje izvajanje ali zunanje oskrbovanje. Veliki angleško-slovenski poslovni slovar Lidije Šega besedo "outsourcing" razlaga takole: izkoriščanje zmogljivosti zunaj lastne hiše, oddajanje storitev/del v izvajanje zunanjim partnerjem (na podlagi dolgoročne pogodbe o sodelovanju), najemanje tujih storitev, vključevanje zunanjih sodelavcev (Urbanija, 1998, str. 49). Pojem zunanjega izvajanja je prikazan tudi na sliki 1.1.

Slika 1.1: Kaj je zunanje izvajanje dejavnosti?



Vir: A. Urbanija, *Izvajalce najeti ali zaposliti?*, 1998, str. 49.

Zunanje izvajanje je neke vrste fenomen, ki je preplaval podjetja in njihove službe. Zunanji izvajalci lahko podjetjem ponudijo določene storitve in proizvode, ki so bolj učinkoviti, bolj fleksibilni in hkrati cenejši od tistih, ki jih lahko opravi oziroma proizvede podjetje samo. Zunanje izvajanje se torej pojavi, ko se podjetje odloči, da bo del svojih dejavnosti prepustilo ponudniku teh storitev. S tem se na ponudnika prenesejo pooblastila oziroma kontrola, tako da prevzame vso odgovornost za pravilno in pravočasno opravljeno delo. Ponudnik ne dobi navodil za izpeljavo dela, kot je to navada pri naročilu, pri katerem kupec obdrži celotni nadzor nad potekom dela. Zunanje izvajanje je oblika pogodbenega dela, pri kateri se kupec odloča, kakšne rezultate bi rad imel, proces, po katerem bo delo izpeljano, pa je povsem ponudnikova odločitev.

V literaturi je mogoče zaslediti več opredelitev zunanjega izvajanja dejavnosti. Definicijo zunanjega izvajanja dejavnosti podaja Greaver (1999, str. 3), ki meni, da gre pri tem za prenos lastništva. Pravi: "Zunanje izvajanje dejavnosti je pogodbeni prenos nekaterih ponavljajočih se notranjih dejavnosti in odločitev podjetja na zunanje izvajalce. Pri tem pa ne gre samo za prenos dejavnosti, temveč pogosto tudi za prenos pravic odločanja in poslovnih prvin. Pravice odločanja pomenijo odgovornost sprejemanja odločitev, ki so v povezavi s prenesenimi aktivnostmi. Ljudje, oprema, tehnologija ter objekti pa sodijo med poslovne prvine."

Ellramova in Maltz (1997, str. 2) pravita: "Zunanje izvajanje dejavnosti je pogodbeni prenos odgovornosti za izvajanje dejavnosti, ki se pojavlja v sklopu podjetja, na tretjo stranko. Kraj naročnika in kraj izvajanja je lahko isti ali različen. To je odvisno predvsem od vrste dejavnosti, ki jo podjetje prenese na zunanjega izvajalca, in njenih logičnih potreb. Stopnja zunanjega izvajanja niha od podjetja do podjetja. Podjetje se lahko odloči za prenos posamezne naloge znotraj dejavnosti ("outtasking") ali za celotno dejavnost."

"Zunanje izvajanje dejavnosti oziroma tako imenovani outsourcing pomeni, da podjetje del poslovnih procesov opravlja z zunanjimi poslovnimi partnerji in tako izloča dejavnost iz svoje neposredne organizacije, ne pa tudi iz širše poslovne mreže, ki se ustvarja ob podjetju," pojasnjuje Kovač (Horvat, 2000, str. 6).

"Pri zunanjem oskrbovanju gre za strateško uporabo zunanjih izvajalcev, ki opravljajo delo služb, katerih delo po navadi opravljajo zaposleni podjetja. Podjetje za opravljanje dela ključnih služb najame učinkovite in strokovno usposobljene izvajalce, ki postanejo njegovi cenjeni partnerji." (Everest Partners, 2007)

Ravnikar (2002, str. 3) zunanje izvajanje dejavnosti opredeljuje kot "zunanje oskrbovanje, oddajanje del, zunanje izvajanje, organizacijsko izločanje posameznih aktivnosti, procesov ali kar celotnih poslovnih funkcij (tudi ravnanja, upravljanja z ljudmi, upravljanja s človeškim kapitalom) na zunanje ponudnike – izvajalce teh storitev".

Razlike med avtorji pri opredeljevanju zunanjega izvajanja dejavnosti se pojavljajo predvsem v tem, katere in koliko posameznih dejavnosti vključujejo.

Splošno pravilo, ki naj bi veljalo pri zunanjem izvajanju, je, da naj zunanji izvajalci ne bi izvajali poslovnih procesov, ki so ključnega pomena za podjetje, vendar je v praksi to velikokrat drugače. Sicer pa se veliko podjetij zaradi nepoznavanja določenih funkcij odloča za najemanje ekspertnih organizacij, ki prevzemajo funkcije podjetja. Mednje sodijo predvsem informacijska tehnologija, vzdrževanje prostorov, upravljanje s človeškimi viri in računovodstvo. V zadnjem času se vedno več podjetij odloča za zunanjo podporo uporabnikom ter zunanje klicne centre, implementacijo in razvoja. Vse naštetje funkcije zahtevajo določeno stopnjo usposobljenosti zaposlenih in pa veliko specifične opreme (Wikipedia, 2007).

Glede na različne opredelitve zunanjega izvajanja se pojavljajo tudi različne oblike le-tega. Prikazane so v tabeli 1.1.

Tabela 1.1: Različne oblike zunanjega izvajanja

Oblike zunanjega izvajanja	Opis
Začasno zunanje izvajanje (incremental outsourcing)	Zaposlitev osebja za določen čas za zadovoljitev kratkoročnih potreb podjetja.
Popolno zunanje izvajanje (total outsourcing) / generično zunanje izvajanje (generic outsourcing)	Zunanje izvajanje (eksternalizacija) neke poslovne dejavnosti podjetja v celoti, in to za določeno ceno in na podlagi dolgoročnega razmerja med podjetjem in zunanjim ponudnikom storitev.
Zunanje izvajanje skupne proizvodnje (co-production outsourcing) / zunanje izvajanje skupne specializacije (co-specialization outsourcing) / zunanje izvajanje dodane vrednosti (value-added outsourcing)	Odnos sodelovanja med podjetjem-stranko in zunanjim ponudnikom pri trženju in izboljšavi neke poslovne dejavnosti, pogosto skozi skupne naložbe ali skozi združitve zunanjega ponudnika in podjetja-stranke oziroma prevzema enega s strani drugega.
Izbirno zunanje izvajanje (selective outsourcing) / funkcionalno zunanje izvajanje (functional outsourcing)	Zunanje izvajanje določenih specifičnih poslovnih dejavnosti, izvajalci pa so najboljši (best-of-breed) nišni ponudniki.
Prehodno zunanje izvajanje (transitional outsourcing)	Različica izbirnega zunanjega izvajanja, pri katerem podjetje začasno prepusti izvajanje neke dejavnosti zunanjemu izvajalcu med pomembnejšim tehnološkim prehodom.
Zunanje izvajanje poslovnih procesov (business process outsourcing)	Različica izbirnega zunanjega izvajanja, ki vključuje zunanje izvajanje celotnih podpornih poslovnih procesov, ki so standardizirani in niso strateškega pomena za podjetje.
Zunanje izvajanje "v hiši" (captive outsourcing) / odcepljena (spin-off) podjetja	Gre za primere, ko začne neki oddelek znotraj podjetja ponujati svoje storitve na trgu.
Zunanje izvajanje nalog (Out tasking)	Najem zunanjih izvajalcev za izpeljavo specifičnih nalog oziroma za upravljanje specifičnih projektov znotraj strukture podjetij.
Zunanje izvajanje preobrazbe poslovnih procesov (Business Transformation Outsourcing)	Cilj te oblike partnerstva med podjetjem in zunanjim izvajalcem ni le prenos sam po sebi, ampak tudi snovanje inovacij in izboljšav v prenesenem poslovnem procesu. V take izboljšave vlagata obe strani, obe pa imata od nje tudi nadaljnje koristi.
Razpršeno zunanje izvajanje (Multi-sourcing)	Prenos izvajanja dejavnosti na več zunanjih ponudnikov pod pogoji krovne pogodbe, ki zunanje izvajalce zaveže k sodelovanju z namenom izkoriščanja dobrobiti povezovanja najboljših med njimi (best of breed).

se nadaljuje

nadaljevanje

Oblike zunanjega izvajanja	Opis
Zunanje izvajanje v tujini (offshore outsourcing)	Zunanje izvajanje dejavnosti v tujini.
Povratno zunanje izvajanje (backsourcing)	Vračanje izvajanja dejavnosti nazaj v podjetje.

Vir: STAR, Outsourcing Practices in Europe, 2002, str. 12, tabela 3.

1.2 RAZŠIRJENOST ZUNANJEGA IZVAJANJA

Dandanes se ne sprašujemo več, ali se bodo podjetja lotila zunanjega izvajanja dejavnosti, pač pa si postavljamo vprašanje, v kolikšni meri bodo to počela. Podjetja namreč vsako leto prenašajo več dejavnosti na zunanje izvajalce, to pa jim omogoča predvsem boljša informacijska tehnologija, ki v veliki meri olajša sodelovanje med naročniki in zunanjimi izvajalci.

Zunanje izvajanje dejavnosti je drugod po svetu najbolj razširjeno v ZDA, Kanadi in Avstraliji. V Evropi ima izkušnje z zunanjim izvajanjem 55 % podjetij, med evropskimi državami pa je na vodilnem mestu Velika Britanija (Goldstein Consulting Group, 1998, str. 5). Na področju zunanjega izvajanja dejavnosti je bilo opravljenih veliko raziskav. Pat Marwick je leta 1997 opravil raziskavo, s katero je ugotovil, da bo letno povečanje prometa na področju zunanjega izvajanja dejavnosti 20-%. Leta 1996 pa je raziskavo opravil American Management Association Research in dobil takele rezultate (Greaver, 1999, str. 14, 15):

- 94 % podjetij je zunanjemu izvajalcu zaupalo opravljanje najmanj ene dejavnosti.
- Zunanje izvajanje dejavnosti se najhitreje povečuje na računovodskem in finančnem področju.
- Preostali dve pomembni dejavnosti po obsegu pa sta informacijska tehnologija in trženje.

1.3 RAZVOJ ZUNANJEGA IZVAJANJA

Zgodovina razvoja zunanjega izvajanja je kratka. Zunanje izvajanje se je začelo v majhnem obsegu, najprej pa se je pojavilo na področju informacijske tehnologije v poznih osemdesetih letih (Greaver, 1999, str. 10). Zanj so se odločala velika podjetja, ki so svoja informacijska znanja prodajala drugim. Greaver (1999, str. 10) meni, da poznamo podobna razmerja že iz zgodovine, kot so na primer:

- kmetje so najeli skupino delavcev za pomoč pri težavnejših delih;
- gradbena podjetja so najela sodelavce za določena opravila;
- vlade so skupaj s strateškimi partnerji najele proizvajalce vojaške opreme za izdelavo določenih komponent.

Izločanje dejavnosti je orodje izvajanja sprememb v poslovnem svetu. Danes se je zunanje izvajanje razširilo na večje število dejavnosti, saj se podjetja odločajo za zunanje izvajanje proizvodnje enega ali več delov proizvodne linije, računovodstva in pravnih storitev, skladiščenja in transporta končnih proizvodov ter računalniške obdelave podatkov ter tudi na področjih zaposlovanja, svetovanja pri poslovanju in vzdrževanju ter prehranjevanja delavcev in varovanja objektov (Boone & Kurtz, 1997, str. 14-16).

V preteklosti so se za zunanje izvajanje najpogosteje odločali zaradi izboljševanja proizvodnje ali pa uveljavljanja informacijskega sistema, danes pa, menim, nenadne spremembe na strokovnih področjih (npr. računovodstvo, davki, pokojninske reforme...) zahtevajo precejšnja vlaganja v sisteme, vzdrževanje in strokovno znanje, zaradi česar se podjetja odločajo za zunanje izvajanje nekega procesa oziroma funkcije v podjetju.

V tabeli 1.2 je prikazan razvoj zunanjega izvajanja dejavnosti.

Tabela 1.2: Razvoj zunanjega izvajanja dejavnosti

	TRADICIONALNI NAČIN	ZUNANJE IZVAJANJE S SODELOVANJEM	TRANSFORMACIJA POSLOVANJA
CILJ	Dodeljevanje dela zunanjim izvajalcem zaradi zmanjšanja stroškov in jasnejše usmeritve na poglobitve izzive.	Odzivanje na spremenjene zahteve trga in izboljšanje nebitvenih procesov za zmanjševanje stroškov ter povečanje fleksibilnosti.	Preoblikovanje načina poslovanja podjetja, zato da bi občutno izboljšali uspešnost poslovanja.
VLOGA PARTNERJA	Opravlja pomožno funkcijo.	Se preoblikuje in izvaja nestrateške procese.	Sodeluje pri transformaciji / preoblikovanju poslovanja.
	TRADICIONALNI PRISTOP	ZUNANJE IZVAJANJE S SODELOVANJEM	TRANSFORMACIJA POSLOVANJA
NAČIN	<ul style="list-style-type: none"> - standardne storitve - fiksno oblikovanje cen - ozek obseg storitev 	<ul style="list-style-type: none"> - prilagojene storitve - oblikovanje cene na podlagi rezultata (delitev dobička) - storitve zasnovane tako, da podjetje dosega spreminjajoče se zahteve 	<ul style="list-style-type: none"> - kompleksne storitve za doseganje radikalnih sprememb - oblikovanje cene na podlagi rezultata (delitve tveganja) - pospeševanje dobave

se nadaljuje

nadaljevanje

ZNAČILNE UGODNOSTI

NA STRANI VLOŽKOV	- 20-50-% zmanjšanje stroškov - dostop do najboljše prakse - izboljšanje poklicnih možnosti - izboljšave osredotočenosti menedžmenta	- 50-% zmanjšanje stroškov - dostop do konkurenčnih znanj - izboljšanje poklicnih možnosti - izboljšave osredotočenosti menedžmenta	- 50-% zmanjšanje stroškov - dostop do ključnih znanj - izboljšave poklicnih možnosti - izboljšave osredotočenosti menedžmenta
NA IZHODNI STRANI	- enak, konsistenten nivo storitev - delitev finančnega tveganja	- visok, konsistenten nivo storitev - izboljšana fleksibilnost in hitrost	- visok, konsistenten nivo storitev - izboljšana fleksibilnost in hitrost
TRŽNO VIDEN REZULTAT		- delitev operativnega tveganja	- delitev strateškega tveganja - 50-% povečanje tržnega deleža - podvojitvev prihodkov

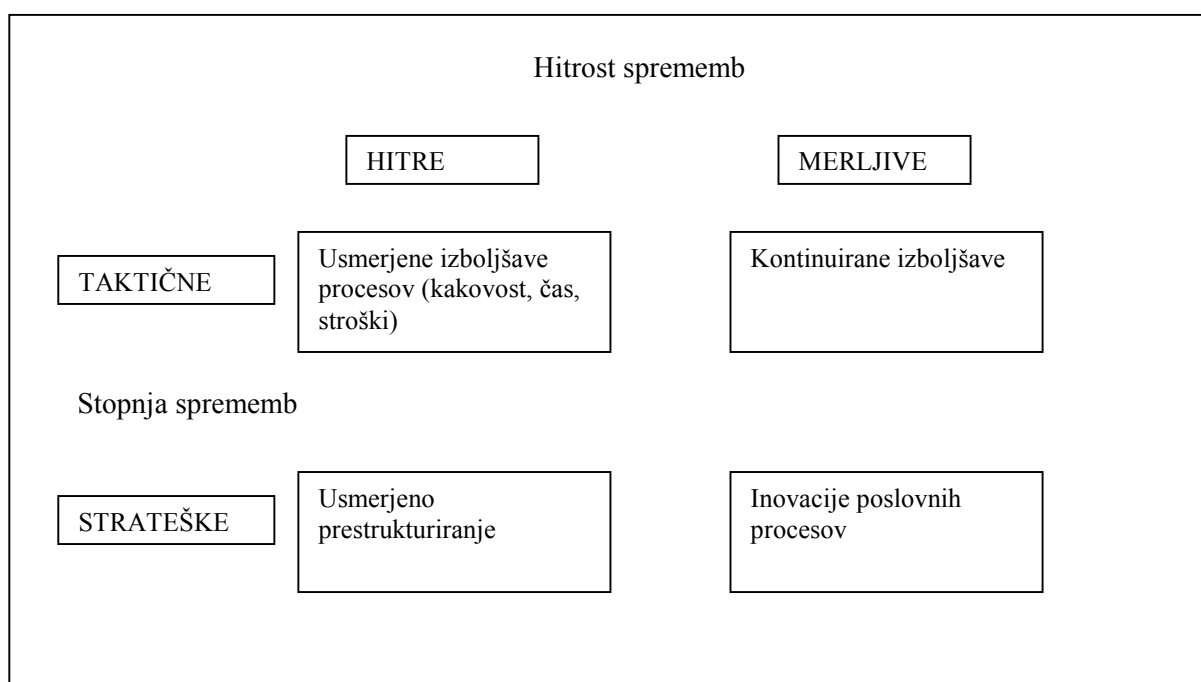
Vir: J.Linder et al., Business Transformation Outsourcing: Partnering for Radical Change, 2001, str. 4, tabela 1.

Globlje razumevanje prednosti zunanjskega izvajanja je pospešilo in razširilo področja uporabe zunanjskega izvajanja. Govorimo lahko o treh fazah v razvoju zunanjskega izvajanja:

- taktična faza,
- strateška faza,
- preoblikovalna faza.

Mogoči prijemi pri spremembah poslovanja bodo prikazani na sliki 1.2.

Slika 1.2: Mogoči prijemi pri spremembah poslovanja



Vir: M.F. Greaver, *Strategic Outsourcing: A Structured Approach to Outsourcing Decisions and Initiatives* 1999, str. 100.

1.3.1 TAKTIČNA FAZA

V prvi razvojni stopnji so bili razlogi za zunanje izvajanje dejavnosti povezani s posameznimi problemi podjetja. Zanj so se odločala predvsem podjetja, ki so zašla v finančne težave in je zunanje izvajanje dejavnosti zanje zato pomenilo rešitev, saj so bili cilji doseganje kratkoročnega zmanjšanja stroškov, izločitev potrebe po investiranju, realizacija denarnega priliva z odprodajo sredstev in opreme ter odprava težav z zaposlovanjem (Bendor-Samuel, 2001).

Značilnosti taktične faze so bile (Bendor-Samuel, 2001):

- fiksna cena, ki se je usklajevala s povečanjem stroškov,
- sklepanje pogodb za 5-10-letno obdobje,
- zahtevana raven storitev, določena na podlagi tehničnih meril,
- posledice ob nedoseganju zahtev niso bile predvidene,
- zunanji izvajalec se kljub očitnim spremembam v okolju z naročnikom ni bil pripravljen pogajati brez privolitve za zvišanje cene – frustracija pri naročniku.

1.3.2 STRATEŠKA FAZA

Z razvojem se je pokazalo, da v zameno za izgubo neposrednega nadzora nad področjem, danim v zunanje izvajanje, menedžment dobi širši pregled nad področji poslovanja v podjetju ter tako svojo pozornost bolje usmeri na strateške vidike razvoja podjetja. Temeljni vzrok sta postala usmeritev v poslovno vizijo in čiščenje osnovne dejavnosti podjetja. Z večanjem obsega poslovanja se namreč kaže tudi potreba po specializaciji (Bergant, 2004, str. 227). Povečala se je vrednost pogodb, veljale so dalj časa, povečal se je spekter izločenih dejavnosti, spremenil pa se je tudi odnos, kupec in dobavitelj sta postala poslovna partnerja. Tako so se zdrava in dobičkonosna podjetja začela odločati za zunanje izvajanje dejavnosti ter iskati zunanje partnerje za obdelavo podatkov, logistiko, skladiščenje, upravljanje človeških virov, knjigovodstvo in druge poslovne procese.

Odločitev za zunanje izvajanje dejavnosti pomeni tudi zmanjšanje administrativnih nalog in osredotočenost na strateške naloge. Dilema novega prijema je, kako naj podjetje odnos z zunanjim izvajalcem spremeni v sredstvo, ki mu bo ves čas prinašalo koristi. Ta novi model obravnava zunanjega izvajalca kot dolgoročno sredstvo, ki lahko občutno pripomore k vrednosti podjetja. Podjetje pa po tem modelu upravlja s časom in z viri tako kot s sredstvi in z investicijami. Kupec bo vztrajal pri pogodbenem razmerju, dokler mu bo prinašalo vrednost, in zato tudi od zunanjega izvajalca pričakuje iniciativne predloge za izboljšanje sodelovanja. Pogodbena partnerja določita vrsto meril za merjenje uspešnosti in spodbujata medsebojno komunikacijo.

Williams (2001, str. 2-4) navaja, da je smiselno, da se podjetje odloči za zunanje izvajanje dejavnosti, če ta ni strateške narave. Odločitev o tem, katere storitve naj podjetje odda v zunanje izvajanje, namreč v veliki meri vpliva na njegovo konkurenčnost in njegov uspeh na trgu, zato sodi na področje strateškega vodenja. Strateško vodenje se ukvarja z vprašanji dolgoročnega razvoja podjetja ter z doseganjem trajnih konkurenčnih prednosti na trgu. Strateško vodenje je naloga najvišjega menedžmenta. Do pravilne odločitve, katere dejavnosti so strateške in katere ne, si lahko podjetje pomaga z odgovori na tale vprašanja:

- Ali dejavnost ustvarja edinstveno konkurenčno prednost za podjetje?
- Ali dejavnost neposredno pripomore k razvoju podjetja?
- Ali bi podjetje ob začetku poslovanja to dejavnost opravljalo samo?
- Ali bi druga podjetja najela naše podjetje, da bi zanje opravljalo to dejavnost?

Če so odgovori nikalni, gre za nestrateško dejavnost in bilo bi smiselno, da bi jo podjetje oddalo v zunanje izvajanje.

1.3.3 PREOBLIKOVALNA FAZA

Nadaljnji razvoj je pokazal, da so resnična moč zunanjega izvajanja dejavnosti inovacije, ki jih zunanji specialisti dodajo poslovanju svojih odjemalcev. Ta faza je popolnoma nova oblika izločanja dejavnosti, ki se je razvila kot posledica hitrih sprememb in prilagajanja družb na nove razmere. Poslovna partnerja se v tej fazi odrečeta ugodnostim in varnosti, ki jih dajejo natančno opredeljeno področje dela, določeni rezultati, strukturirana vloga ter odgovornost pri doseganju dramatičnih sprememb poslovanja družbe (Mavrič, 2003, str. 27). Zunanji izvajalci tako niso več le orodje za izboljšanje storitev ali boljše opredeljevanje dejavnosti, pač pa so povzročitelji velikih sprememb tako v tekmovanju na trgu kot tudi v miselnosti (Bergant, 2004, str. 227). Zunanje izvajanje tako pomaga osvojiti nove trge in kupce ter ustvariti nove proizvode. Preoblikovalno zunanje izvajanje omogoča podjetju spremembo odnosa do zaposlenih, kupcev in poslovnih partnerjev. Postane vzvod, ki povečuje rast podjetja s strateškimi povezavami. Pri tej fazi ne gre za odvisnost, pač pa za dejavno oblikovanje soodvisnosti, ki je v prid obema vpletenima stranema.

Če povzamemo, so pglavitne prednosti preoblikovalnega zunanjega izvajanja tele (Linder et al., 2001, str. 4):

- postopno izboljšanje poslovanja,
- skrajšan čas vstopanja na trg,
- delitev tveganja,
- povečanje inovativnosti ob pomoči izkušenj, raziskav in znanja zunanjih izvajalcev,
- povečanje osnovnih zmožnosti,
- strmenje h konkurenčnemu položaju.

Zavedati se moramo, da tako kot pri vseh drugih menedžerskih orodjih tudi pri zunanjem izvajanju ni ene same rešitve, saj se podjetja med seboj razlikujejo tako glede organizacije kot tudi po finančnem položaju. Menedžerji se uvajanju kakšnih velikih radikalnih sprememb raje izogibajo in se veliko raje odločajo za sprotno in postopno uvajanje manjših sprememb. Glede na to, da se dandanes razmere na trgu in v okolju samem zelo hitro spreminjajo, pa takšno ravnanje menedžerjev nikakor ni sprejemljivo in dobro. Tako Linder, Jacobson, Breitfelder in Arnold (2001, str. 9) navajajo osem vprašanj za hitro preverjanje potreb po uvajanju preoblikovalnega zunanjega izvajanja v podjetju, in sicer:

- Ali vaše podjetje potrebuje radikalne spremembe, da bo lahko ostalo konkurenčno v panogi?
- Je hitrost bistvenega pomena pri uvajanju radikalnih sprememb?
- Ali ste osebno pripravljeni podpreti pobudo?
- Ali ste pripravljeni sprejeti težavno prehodno obdobje?

- Ali vam primanjkuje ljudi in spretnosti za izpeljavo sprememb?
- Ali ste pripravljeni pri izvajanju sprememb delati s partnerjem, tudi če mu bo zato treba prepustiti nekaj nadzora?
- Ali ste pripravljeni s partnerjem deliti koristi nastalih sprememb?
- Ali potrebujete kapital za financiranje sprememb?

Uporaba različnih oblik zunanjega izvajanja je prikazana na sliki 1.3.

Slika 1.3: Uporaba različnih oblik zunanjega izvajanja

Kakšne vrste proces se izloča?

	pomožni	kritični
na ravni podjetja	Izločanje večjega števila nestrategičnih procesov	Preoblikovalno zunanje izvajanje
na ravni funkcije	Tradicionalno zunanje izvajanje zaradi zmanjševanja stroškov	Preoblikovalni proces za izboljšanje zmogljivosti

Na kateri ravni so postavljeni cilji in merjeni rezultati?

Vir: J.Linder et al., *Business Transformation Outsourcing: Partnering for Radical Change*, 2001, str. 5, tabela 2.

Pri oblikovanju najboljše rešitve glede uporabe različnih virov (notranjih in zunanjih) se morajo menedžerji vprašati (Outsourcing in the FTSE 100. Episode Five: The rise and rise of BPO, 2007):

- Kje podjetje ustvarja ključno vrednost?
- Katere naloge moramo nujno izvesti sami?
- Kakšne možnosti ima podjetje za izkoriščanje prednosti zunanjega izvajanja?
- Kakšne vplive na upravljanje ima taka oblika uporabe virov?
- Kolikšno fleksibilnost lahko podjetje pridobi z uporabo zunanjih virov?

1.4 DEJAVNOSTI ZUNANJEGA IZVAJANJA

V zadnjih letih se je paleta dejavnosti, ki jih je moč prepustiti zunanjim izvajalcem občutno povečala. Zunanje izvajanje se je razširilo na večje število dejavnosti, saj se podjetja odločajo za zunanje izvajanje proizvodnje enega ali več delov proizvodne linije, računovodstva in pravnih storitev, skladiščenja in transporta, oblikovanja informacijskega sistema in računalniške obdelave podatkov.

Pogosto zasledimo delitev dejavnosti, prenesenih na zunanje izvajalce, v dve skupini:

- informacijska tehnologija in
- poslovni procesi.

Vendar pa teh dveh skupin ne moremo obravnavati kot dva različna tipa zunanjega izvajanja dejavnosti, ki se pojavljata neodvisno drug od drugega. Kot stranski proizvod globalizacije se pojavljajo združitve in prevzemi. Posledica tega dogajanja je zunanje izvajanje poslovnega procesa, ki pomeni iskanje novih rešitev na področju informacijske in komunikacijske tehnologije v organizaciji. Z novimi, večjimi oziroma povezanimi podjetji se pojavi tudi zahteva po novi informacijski in komunikacijski tehnologiji (Outsourcing in the FTSE 100. Episode one: The UK plc., 2007). Sicer pa je informacijska dejavnost izrazito podporna dejavnost, ki zahteva specifična znanja, poslovni procesi pa so bolj ali manj vezani na osnovno dejavnost podjetja, ki pomeni bistvo poslovanja podjetja. Te procese morajo temeljito obvladati zaposleni v podjetju, saj mora podjetje z njimi dosegati konkurenčne prednosti. Med poglavitne dejavnosti sodijo razpečevanje, trženje, raziskave in razvoj, bistveni del proizvodnje in nabava. Stranske (podporne) dejavnosti pa so tiste, ki so potrebne za razvoj poglavitnih dejavnosti. V preteklosti so tudi te dejavnosti opravljali v podjetju. Tipične stranske dejavnosti so kadrovska služba, finance in računovodstvo, kontroling, služba varnosti pri delu, socialna služba, prehrana za zaposlene, odprema, transport, preskrba z energijo. Poleg teh funkcij je vsako podjetje odvisno tudi od storitev drugih podjetij. Gre za dejavnosti, ki jih podjetje potrebuje le občasno, oziroma njihovo izvajanje zahteva specifična znanja in naložbe. Podjetja se za nabavo storitev na trgu najpogosteje odločajo, ko gre za davčno in poslovno svetovanje, špedicijo, tehnične preizkuse, varovanje naprav ter poštno in rokodelske storitve. Meja med stranskimi dejavnostmi in med tistimi, ki si jih podjetje priskrbi na trgu, je gibljiva in se vse bolj premika v smeri nabave storitev na trgu.

Sprva so bile dejavnosti zunanjega izvajanja še večinoma preproste in jih je bilo mogoče jasno razmejiti, v zadnjem času pa se pri zunanjih izvajalcih vse pogosteje znajdejo tudi storitve, za katere je treba imeti veliko strokovnega znanja in so neposredno povezane s poglavitno dejavnostjo podjetja. Zaradi tega lahko izbira neprimerne zunanje izvajalca takih dejavnosti vodi do katastrofalnih rezultatov za podjetje (Boser, 2007).

Poudariti je treba, da pri zunanjem izvajanju dejavnosti ni nekega preprostega recepta, ki bi ustrezal vsem podjetjem, saj se organizacijska struktura in finančna sestava med podjetji oziroma organizacijami zelo razlikujeta. Odločitve so odvisne tudi od velikosti in dejavnosti podjetja. Predvsem pa morajo tisti, ki se v podjetju odločijo za zunanje izvajanje dejavnosti, zelo dobro razumeti, za kaj sploh gre. Vodstvo podjetja se mora dobro zavedati prednosti zunanjega izvajanja, poznati mora cilje, ki jih lahko doseže, pa tudi, ali so ti dosežki ključni

za podjetje v danem trenutku in kateri tip zunanjega izvajanja je zanje najboljši (Outsourcing in the FTSE 100. Episode two: Impact on financial performance, 2007).

1.5 RAZLOGI ZA UVEDBO ZUNANJEGA IZVAJANJA

Teoretično podlago za zunanje izvajanje dejavnosti nam daje teorija transakcijskih stroškov, ki ima izhodišče v neoklasični mikroekonomski teoriji. Poglavitni predpostavki te teorije sta omejena racionalnost in oportunitizem. Ta teorija pravi, da podjetja obstajajo, dokler lahko sama tržne transakcije opravljajo ceneje, kot bi jih ob pomoči zunanjih izvajalcev, ki obstajajo na trgu. Če so transakcijski stroški v določeni dejavnosti večji znotraj podjetja kot na trgu, bodo v podjetju svoj cilj (povečanje vrednosti podjetja) raje uresničevali z menjavo na trgu (Šink, 1998, str. 15). Od velikosti transakcijskih stroškov je torej odvisno, katere dejavnosti bodo v gospodarstvu izvajali v podjetjih (interno) in katere na trgih, kjer jih bodo podjetja kupovala.

Od te odločitve so torej odvisni transakcijski stroški. Ti nastanejo, ko s ceno niso izražene vse informacije o nekem proizvodu.

Med transakcijske stroške zunanjega izvajanja štejemo (Ogorelc, 2001, str. 460):

- stroške iskanja primernih zunanjih izvajalcev (pridobivanje informacij o potencialnem poslovnem partnerju in o njegovih pogojih);
- stroške pogajanj;
- stroške nadzora;
- stroške vnovičnih pogajanj po izteku pogodbe z zunanjim izvajalcem.

Razlogi za uvedbo zunanjega izvajanja so po mnenju različnih avtorjev različni. Na podlagi tega pa lahko izpostavimo dva skupna cilja:

- zmanjševanje operativnih stroškov, saj lahko podjetje kupi proizvod ali storitev na trgu ceneje, kot če ga izdelata ali jo opravi samo;
- osredotočenje na poglavito dejavnost podjetja, ki jo v podjetju najbolj obvladajo in s katero pridobivajo največjo prednost pred konkurenco.

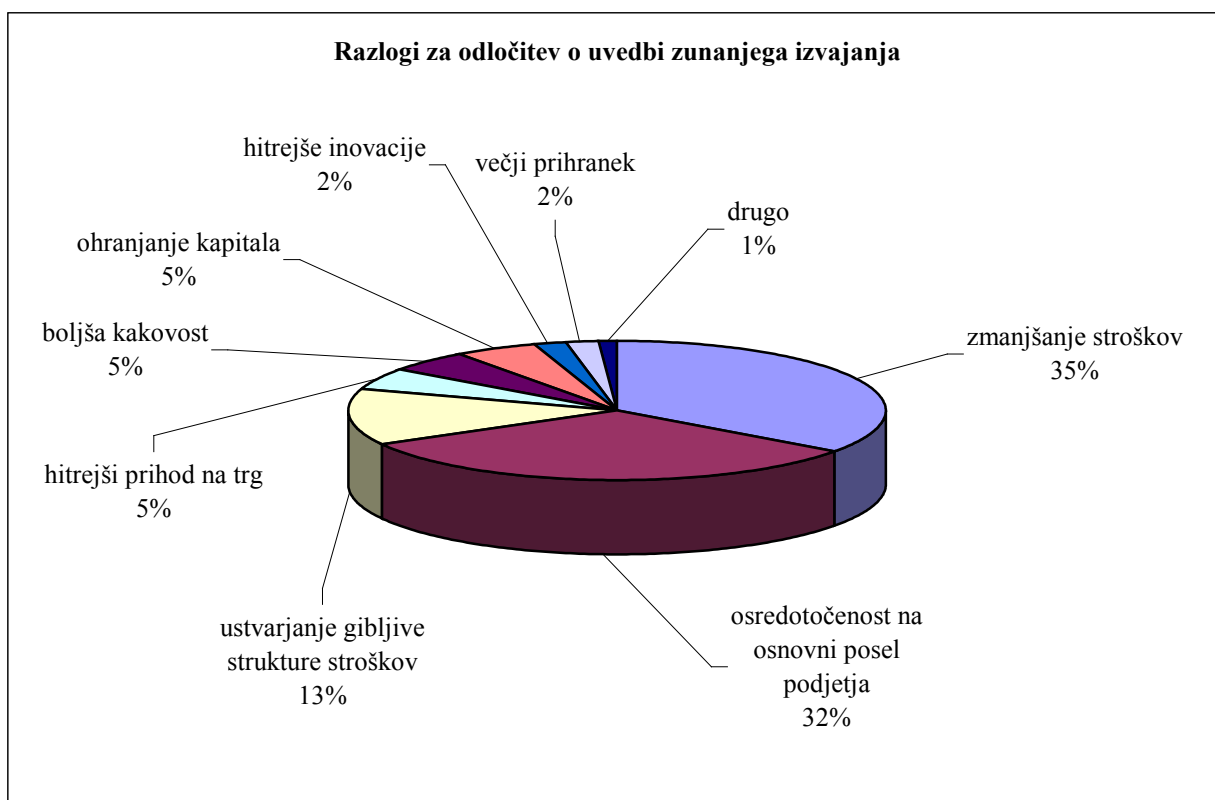
Bešter (2000, str. 72): razloge, ki privedejo do odločitve za najemanje zunanjih izvajalcev, razčlenjujejo tele skupine:

- a.) organizacijsko-korporativni razlogi:
 - osredotočenost na posle, ki jih podjetje najbolj obvlada;
 - povečanje fleksibilnosti podjetja v spremenljivih razmerah poslovanja;

- prestrukturiranje podjetja;
 - ustvarjanje večje dodane vrednosti izdelkom/storitvam, povečanje zadovoljstva kupcev in ustvarjanje večjega donosa na kapital lastnikom.
- b.) razlogi zaradi pričakovanega povečanja učinkovitosti:
- izboljšanje operativne učinkovitosti, ki se lahko pokaže v boljši kakovosti, večji produktivnosti, krajšem obratu kapitala, večjem donosu;
 - dostop do znanja, izkušenj, tehnologije in virov, ki bi bili drugače nedosegljivi;
 - izboljšanje vodenja in nadziranja procesov;
 - manjše izpostavljanje določenim vrstam tveganj pri opravljanju dejavnosti v lastni režiji;
 - dostop do inovativnih idej in rešitev.
- c.) finančni razlogi:
- zmanjšanje prihodnjih naložb v sredstva, ki jih lahko zagotavlja zunanji izvajalec;
 - osredotočenost na investiranje v lastni dejavnosti;
 - povečanje tržnih deležev in izraba poslovnih možnosti, ki jih prinaša mreža partnerskega podjetja tam, kjer podjetje še ne deluje;
 - hitrejša rast podjetja zaradi možnosti izrabe partnerjevih zmogljivosti, procesov in sistemov.
- d.) stroškovni razlogi:
- zmanjšanje stroškov zaradi partnerjeve učinkovitosti pri izdelavi proizvodov ali izvedbi storitev;
 - preobrazba fiksnih stroškov v variabilne;
 - razbremenitev bilance zaradi velikega znižanja vrednosti osnovnih sredstev.

Peklaj (2003, str. 47) je raziskoval koristi zunanjega izvajanja. V njegovi raziskavi je najpomembnejši razlog za uvedbo – razlogi so prikazani na sliki 1.4 - zmanjšanje stroškov, sledi pa mu osredotočenje na poglobitveni posel podjetja. Pomemben razlog za uvedbo zunanjega izvajanja je tudi sprememba fiksnih stroškov v variabilne, sledijo pa trije izenačeni razlogi, in sicer hitrejši prihod na trg, boljša kakovost in ohranjanje kapitala. Med najredkeje omenjene razloge pa sodijo hitrejša inovacija in večji prihranek.

Slika 1.4: Razlogi za odločitev o uvedbi zunanjega izvajanja



Vir: Peklaj, Ko delajo drugi za nas 2003, str. 47

Tudi ugotovitve raziskav (IT Index 2001), opravljenih v Ameriki, so podobne. Najpomembnejši razlog za zunanje izvajanje je prav tako zmanjšanje operativnih stroškov (48 %), sledita pa osredotočenost na poglavitno dejavnost podjetja (40 %) in nerazpoložljivost notranjih virov (35 %). Za prilagajanje organizacije kupcem se je odločilo 31 % anketiranih podjetij, 27 % pa za hitrejši prihod na trg. Drugi razlogi za uvajanje zunanjega izvajanja dejavnosti so še pospeševanje inženirskih prednosti, sprostitev kapitala za investiranje, delitev tveganj in zmanjšanje stroškov.

1.6 PREDNOSTI IN CILJI ZUNANJEGA IZVAJANJA

Večina podjetij se za zunanje izvajanje odloči zaradi številnih ugodnosti, ki jim jih lahko prinese takšen načina poslovanja. Te ugodnosti lahko združimo v tehle šest vsebinskih sklopov (Bongard, 1994, str. 152):

1. stroški,
2. delovna sila,
3. tveganje,
4. osredotočenost,

5. finančni položaj,
6. tehnologija, tehnološko znanje.

1. Pozitivni vplivi zunanjega izvajanja dejavnosti na stroške

V preteklosti verjetno najpogosteje navajan razlog za izbiro zunanjih izvajalcev je zmanjšanje stroškov, ker se s pritegnitvijo zunanjega izvajalca storitev del fiksnih stroškov spremeni v variabilne. To je posebej ugodno v primeru sezonskosti oziroma cikličnosti poslovanja. Novi način oblikovanja cene za opravljene naloge omogoča med trajanjem pogodbenega razmerja vzpostavitev sistema nadziranja porabe sredstev, predvsem pri tistih stroških, ki so se nenadzorovano zelo povišali. V idealnem primeru tako nastanejo le stroški za dejansko opravljene naloge. Na ta način podjetje pridobi boljši nadzor nad operativnimi stroški, to pa mu olajša planiranje. Nekatere raziskave so zaznale od 20-40- % zmanjšanje stroškov (Bongard, 1994, str.145).

Zunanji izvajalci lahko ponudijo nižjo ceno za opravljeno storitev iz več razlogov. Kako ponudniku uspe tako zmanjšati stroške (Due, 1995, str. 99):

- zunanji izvajalec je specialist na svojem področju in ima lahko premišljeno menedžersko tehniko, uporablja sodobno tehnologijo in izkorišča ekonomijo obsega,
- ponudniki zunanjega izvajanja dejavnosti so pogosto mlada podjetja, ki v svojih vrstah še nimajo starejših delavcev, deležnih številnih bonitet. Po nekaterih podatkih so razmerja med prispevkom in prejemkom pri starejših precej nižja od istega razmerja pri mlajših delavcih,
- če prevzame zaposlene od podjetja naročnika, se z njimi na novo pogaja o višini plače. Prav tega pa se potencialni prevzeti zaposleni v podjetju naročnika bojijo. Strah jih je, da jih v novem podjetju ne bodo dovolj cenili.

Z razvojem zunanjega izvajanja so menedžerji spoznali tudi druge prednosti tega početja, vendar je zmanjševanje stroškov kljub vsemu še vedno osrednji razlog zanj.

2. Pozitivni vplivi zunanjega izvajanja dejavnosti na delovno silo

Podjetje se s tem, ko prenese določene dejavnosti na zunanje izvajalce, izogne sitnostim in težavam pri iskanju usposobljene in specializirane delovne sile. Pri iskanju kakovostnih kadrov za nestrateske naloge naleti podjetje velikokrat na težave, saj se najboljši kadri radi zaposlijo tam, kjer je njihovo znanje ključnega pomena. Zunanji izvajalci imajo torej prednost pri zaposlovanju visoko specializiranega kadra. Po drugi strani je tudi pogodbeni odnos veliko lažje začeti in končati kot pa zaposlovati in odpuščati delavce. Na ta način podjetje izboljša nadzor nad potrebami po zaposlovanju, hkrati pa tudi razbremeni svoje delavce rutinskih nalog. Zunanje izvajanje dejavnosti pomeni tudi rešitev za občasno pomanjkanje delovne sile (Bongard, 1994, str. 152).

3. Pozitivni vplivi zunanjega izvajanja dejavnosti na tveganje

Z najemanjem zunanjih izvajalcev lahko podjetje prenese del tveganja in morebitne težave na zunanjega izvajalca. Tveganje, ki je povezano s posameznim sestavnim delom ali tehnologijo, lahko podjetje razporedi na večje število zunanjih izvajalcev, s tem pa zmanjša tudi svoje lastno tveganje, povezano z morebitnim neuspehom raziskovalnih programov (Bongard, 1994, str. 153).

4. Pozitivni vplivi zunanjega izvajanja dejavnosti na osredotočenost

Podjetja se lahko ob pomoči zunanjega izvajanja osredotočijo na svojo ključno dejavnost in tako pridobivajo konkurenčne prednosti na podlagi razvijanja svojih strateško pomembnih področij. Zelo pomembno je, da podjetja ostanejo osredotočena na svoja strateško pomembna področja in delajo tisto, kar najbolj znajo, namesto da bi izgubljala čas in energijo z opravljanjem določenih podpornih dejavnosti, ki jim ne prinašajo zaznavnih konkurenčnih prednosti.

Z zunanjim izvajanjem podpornih funkcij ali procesov podjetje tudi sprosti določene resurse za svoje ključne dejavnosti, to pa mu omogoča, da jih lahko bolje izvaja in razvija ter s tem pridobiva pomembne konkurenčne prednosti. Podjetje lahko tako sprosti tudi finančna sredstva in jih nameni za izvajanje in razvoj ključnih dejavnosti. S tem hkrati lahko postaja večji specialist na svojem področju in pogloblja svoja znanja (Bradač, 2004, str. 24).

5. Pozitivni vplivi zunanjega izvajanja dejavnosti na finančni položaj podjetja

Ob strateškem prijemu pri zunanjem izvajanju lahko podjetje kaj hitro prikaže pozitivne vplive na finančni položaj podjetja, to pa lahko povzroči hitro povečanje vrednosti delnic. Zunanje izvajanje je namreč pomembna metoda finančnega upravljanja, s katero podjetje zadovolji potrebe investitorjev pa tudi potrebe trga (Outsourcing in the FTSE 100. Episode Two: Impact on Financial Performance, 2007).

- **Pozitivni vpliv na vrednost delnice**

V večini primerov seznanitev javnosti z zunanjim izvajanjem ugodno vpliva na mnenje o vrednosti podjetja in s tem na vrednost delnic, ki jo zaznajo kupci oziroma imetniki. To se še posebej obnese ob manj uspešnem poslovanju podjetja, ko to pozornost še kako potrebuje. Študije so pokazale povezanost sporočila o zunanjem izvajanju s povečanjem vrednosti delnic, vendar ta razlog menedžerji kljub temu le redko uporabljajo.

- **Vpliv na bilanco stanja**

Med najbolj priljubljenimi finančnimi prednostmi zunanjega izvajanja sta odstranitev operativnega in kapitalskega izdatka za izvajanje dejavnosti iz bilance stanja in

preoblikovanje tega izdatka v plačilo za zunanjo storitev neposredno iz ustvarjenih prihodkov.

- **Pritok denarnih sredstev**

Ker zunanji izvajalec vlaga potrebna sredstva v dejavnost, se v podjetju zmanjša potreba po kapitalu. Sprostitev virov financiranja pomeni tudi pritek denarja v podjetje (enkratni znesek).

- **Prehod od fiksnih k variabilnim stroškom**

Če je v podjetju navzoča očitna sezonska komponenta opravljanja dejavnosti, ima podjetje velike fiksne stroške. S prenosom dejavnosti na zunanjega izvajalca pa stroški zunanjega izvajanja dejavnosti med letom nihajo glede na obseg naročil, torej postanejo variabilni.

- **Spreminjanje plačila za izvedeno storitev**

Naročnik in zunanji izvajalec se lahko dogovorita o različnih načinih plačevanja opravljene storitve. Lahko se domenita za iz leta v leto manjše plačilo, ali za vezavo plačila na sezonsko komponento prihodka, ali za plačilo tranzicijskih stroškov v drugem letu sodelovanja itd. Podjetje skuša na ta način stroške zunanjega izvajanja čim bolj prilagoditi svojim finančnim zmožnostim in načrtom.

6. Pozitivni vplivi zunanjega izvajanja dejavnosti na tehnologijo in tehnološko znanje

Velika podjetja potrebujejo številne podporne dejavnosti, ki jih uporabljajo le občasno, zato ni mogoče, da bi podjetja na tem področju zaposlovala vrhunške strokovnjake in nenehno vlagala v najnovejšo tehnologijo. Pri izločanju teh podpornih dejavnosti in pri najemanju omenjenih storitev na trgu, lahko podjetje pridobi zunanjega izvajalca, specializiranega za opravljanje določene podporne dejavnosti, z vrhunskimi strokovnjaki in najnovejšo tehnologijo. Specializirana podjetja si to lahko privoščijo, saj so njihove zmogljivosti polno izkoriščene s servisiranjem več podjetij. Ob tem, ko specializirano podjetje opravlja podporno dejavnost določen čas, pa se lahko člani podjetja seznanijo z najnovejšo tehnologijo in z načinom reševanja problemov na določenem področju. Tako podjetje od zunanjih izvajalcev ob opravljeni storitvi pridobi tudi določeno tehnologijo. Storitve, ki jo opravlja zunanji izvajalec specialist, je in mora biti kakovostna.

Zunanje izvajanje prinaša tudi posredne koristi. Iz večje fleksibilnosti pri nakupu hitro razvijajočih se novih tehnologij, modernih proizvodov in številnih sestavnih delov zapletenih sistemov izhaja hitrejši prenos podjetniške dejavnosti. Poleg tega se skrajša čas, ki je potreben za oblikovanje novega proizvoda in njegovo plasiranje na trg, saj posamezni zunanji izvajalci delujejo sočasno na različnih delih projekta (Rosenthal, 2001).

Za doseg prednosti, nastalih s partnerstvi pri zunanjem izvajanju, je nujno, da partner-ponudnik storitev in naročnik oziroma uporabnik uskladita pričakovanja. Takšna konkretna pričakovanja so najpogosteje (Bešter, 2000, str. 73):

- pravočasna in dosledna dobava izdelkov;
- skrajšanje časa, potrebnega za izpolnitev naročila;
- povečanje prilagodljivosti in izboljšanje upravljanja logistične mreže;
- zmanjšanje transportnih stroškov;
- izboljšanje izpolnitev naročil;
- osredotočenost na ključne kompetence podjetja;
- zmanjšanje škode in števila napak;
- zmanjšanje deleža stalnih stroškov;
- zmanjšanje stroškov skladiščenja;
- zmanjšanje stroškov zalog.

1.7 SLABOSTI IN TVEGANJA ZUNANJEGA IZVAJANJA DEJAVNOSTI

Ob številnih prednostih, ki jih zunanje izvajanje dejavnosti ponuja tako velikim kot malim podjetjem, je treba pozornost nameniti tudi nekaterim slabostim in tveganjem, ki jih je nujno preučiti, preden se odločamo za najem zunanjih izvajalcev.

Težave z zunanjim izvajanjem se začnejo največkrat kazati sredi drugega leta sodelovanja, ko se pozornost menedžmenta preusmeri na druga področja v podjetju. Razlogov za to je več, in to tako na strani naročnika kot na strani izvajalca. Številni avtorji se strinjajo, da je največja nevarnost zunanjega izvajanja dejavnosti nepravilna izbira partnerja. Tveganje neuspešnega sodelovanja obstaja že takrat, ko se kulturi obeh partnerjev razlikujeta. Nepravilna izbira partnerja lahko namreč uniči najpomembnejše elemente uspeha podjetja, to pa so sloves, zadovoljstvo strank ter odzivnost na priložnosti in krizna stanja (Avoid a Multi-Million Dollar Mistake, 2007).

Po Bongardu (1994, str. 153) lahko pomanjkljivosti in tveganja razdelimo na šest različnih področij:

1. stroški
2. delovna sila
3. tehnologija, tehnološko znanje
4. informacije
5. odvisnost od zunanjih izvajalcev
6. notranji odpor.

1. Slabosti zunanjega izvajanja dejavnosti z vidika stroškov

Ključnega pomena pri odločitvi za zunanje izvajanje je poznavanje stroškov dejavnosti, funkcije ali procesa, ki ga želimo izločiti. Pri tem moramo najprej določiti, ali imamo na voljo vse prvine poslovnega procesa. Če jih nimamo, to pomeni dodatno investiranje. Splošno pravilo pri tem je, da naj bi podjetje samo opravljalo tiste funkcije oziroma procese, za katere ima razpoložljive proizvodne zmogljivosti in so stroškovno konkurenčni. Tiste outpute procesov, za katere nima dovolj ali pa sploh nima proizvodnih zmogljivosti, pa naj bi kupilo drugod (Rebernik, 1999, str. 223).

Podjetje mora torej najprej preveriti, ali ima samo potrebna sredstva in ustrezen kader za opravljanje določene dejavnosti. Če določena prvina poslovnega procesa manjka, je treba za pridobitev manjkajoče prvine nameniti določena sredstva. Tako moramo pred začetkom izvajanja sešteti stroške, ki nastanejo pred in med njim. Te stroške je treba primerjati s ceno, ki bi jo morali plačati za zunanje izvajanje.

Vendar pa obstaja nevarnost, da vedno ne moremo predvideti vseh stroškov določene funkcije ali pa se pri izračunavanju uštejemo in predvidimo večje stroške, kot bi jih dejansko imeli, če bi jo opravljali sami. Zaradi take napake se odločimo za zunanje izvajanje dejavnosti in tako zunanjemu izvajalcu plačamo več, kot bi bili naši lastni stroški, s tem pa zmanjšujemo denarni tok v podjetju in učinkovitost poslovanja.

Svojevrstno tveganje pomeni tudi pogodbeno razmerje, v katerem je večkrat tudi določilo o fiksni ceni, posebej takrat, ko hitro razvijajoča se tehnologija vpliva na zmanjševanje stroškov.

V podjetju se lahko zmanjšajo sinergijski učinki, izhajajoči iz medfunkcijskega sodelovanja znotraj podjetja, s povezovanjem izkušenj in znanj posameznih strokovnjakov z različnih funkcijskih področij. Na ta način se v podjetju rojevajo številne nove rešitve, ki jih ob zunanjem izvajanju ni več.

2. Slabosti oziroma tveganja zunanjega izvajanja dejavnosti z vidika delovne sile

Že v sami fazi odločanja za zunanje izvajanje neke dejavnosti je v podjetjih moč opaziti spremembe med potencialno oškodovanimi zaposlenimi. Zaposleni se upirajo iz različnih razlogov: bojijo se sprememb, izgube službe, trepetajo pred izgubo dela moči, počutijo se ogrožene, zagovarjajo star način dela. Negotovost glede usode zaposlenih v veliki meri vpliva na njihovo moralo in delovno vnemo, še posebej, če procesi pogajanj trajajo več mesecev. V podjetjih se sprožijo govorice o odvečnosti nekaterih delavcev, o prerazporeditvi k novim nalogam, o odpravi ugodnosti. Vse to znatno vpliva na produktivnost, ki se v tem obdobju zelo zmanjša. Posamezniki se na take razmere odzivajo zelo različno (Due, 1995, str. 98):

- nekateri vidijo v prevzemu novih nalog možnost za razvoj kariere, tako vertikalne kot tudi horizontalne,
- starejši zaposleni, ki se v večji meri bojijo sprememb, se začnejo pogajati za predčasno upokožitev in druge bonitete,
- mladi si pogosto začnejo iskati službo drugje.

Če je izločena dejavnost obširnejša, lahko v podjetju nastanejo problemi, povezani s prerazporeditvijo ali celo z odpustitvijo delavcev. Kadar so delavci prezaposleni k zunanjemu izvajalcu, lahko podjetje ostane brez ključnega znanja na tem področju. Delavcem, ki so v podjetju to dejavnost opravljali prej, se lahko primeri (Bongard, 1994, str. 131):

- da so prezaposleni v podjetje zunanjega naročnika. Prezaposleni delavci so za podjetje naročnika zelo pomembna vez, ker natančno vedo, kakšne so zahteve podjetja, in poznajo posebnosti branže. Specialisti lahko premestitev v novo podjetje dojamejo, tudi kot razvoj svoje kariere, saj je verjetno, da bodo v specializiranem podjetju svoje zmožnosti uspešno razvijali,
- da jih premestijo na drugo delo v podjetju. Pri tem lahko nastanejo težave, če se ti delavci nočejo prešolati oziroma usposobiti za drugo delo, ali pa, če njihov značaj ni primeren za drugačno vrsto dela. Zaradi tega doživijo frustracijo, novo delo jih demotivira,
- da postanejo presežek.

3. Slabosti zunanjega izvajanja dejavnosti z vidika tehnologije in tehnološkega znanja

Takrat, ko podjetje del svoje dejavnosti preda v izvajanje zunanjemu izvajalcu, se mora zavedati, da lahko zunanji izvajalec prekine sodelovanje ali pa celo začne sodelovati z njegovimi tekmeci. Do takrat, ko se to zgodi, pa podjetje že izgubi svoja ključna znanja. Podjetje lahko napačno oceni in prepusti zunanjim izvajalcem opravljanje svojih osrednjih, strateških dejavnosti, s čimer zmanjša svoj lastni intelektualni kapital (Horvat, 2000, str. 6). Zato začne izgubljati konkurenčne prednosti na trgu, posledica tega pa je ogrožitev blagovne znamke in tržnega položaja.

Podjetje mora biti previdno in mora paziti, da zunanjemu izvajalcu ne odda bistvenih funkcij poslovnega procesa in tako ne izgubi stika z razvojem svojih strateških in konkurenčnih prednosti.

4. Slabosti zunanjega izvajanja dejavnosti z vidika informacij

Podobno kot pri tehnologiji je tudi pri informacijah. Zunanji izvajalec potrebuje določene podatke o poslovnem procesu v podjetju, če želi uspešno izvajati del tega poslovnega procesa. To pa s seboj prinaša tveganje, da bodo informacije prišle še do koga tretjega.

Problem se lahko pojavi tudi v obratni smeri, pri prenosu informacij od izvajalca k naročniku. Znotraj izvajalskega podjetja se lahko pojavijo problemi z nabavo, kadri itd., vendar o teh problemih naročnika, za katerega opravlja določeno dejavnost, ne obvesti. Izvajalsko podjetje lahko tako zdrkne v velike težave in ko zanje izve naročnik, je po navadi že prepozno za pravočasen najem drugega zunanjega izvajalca.

5. Slabosti zunanjega izvajanja dejavnosti z vidika odvisnosti od zunanjega izvajalca

Premajhna povezanost in usklajenost poslovanja vodita k izgubi nadzora nad zunanjim izvajalcem in posledično k odvisnosti od zunanjega partnerja. Nevarnost je toliko večja, kadar gre za strokovno zapletene dejavnosti, ki jih ni mogoče preprosto posnemati, to pa pomeni, da jih podjetje ne more na hitro prevzeti nazaj oziroma naročiti pri drugem izvajalcu. V naravi zunanjega izvajalca, ki pomembno pripomore k prihodkom/profitu podjetja-naročnika, je, da skuša naročnika čim bolj navezati nase. Odvisnost od zunanjih partnerjev sama po sebi še ni problem, mora pa biti nadzorovana. Nenadzorovana odvisnost od zunanjega partnerja povečuje pogajalsko moč zunanjega izvajalca.

6. Slabosti zunanjega izvajanja dejavnosti z vidika notranjega odpora

Ob najemu zunanjega izvajanja se lahko pojavi še en problem, in sicer notranji odpor. Nastane lahko zaradi nezaupanja v zunanjega izvajalca, neujemanja organizacijskih kultur ali neuspešnosti zunanjega izvajalca. Notranji odpor se pokaže kot pasivnost posameznikov na strani naročnika (Avoid a Multi-Million Dollar Mistake, 2007). Naročniki velikokrat mislijo, da so z odločitvijo za zunanje izvajanje opravili svoj del naloge in se jim s tem torej ni treba več ukvarjati. Kar prehitro pozabijo na povsem preprosto dejstvo, da tako rekoč noben zunanji izvajalec ne bo nikoli poznal poslovanja podjetja tako dobro, kot ga poznajo zaposleni v podjetju samem, zaradi česar mora naročnik pri projektu zunanjega izvajanja zagotoviti sodelovanje takih ljudi, ki znajo izvajalcu pravočasno in pravilno svetovati, v podjetju samem pa njihove predloge tudi res upoštevajo. Pri večjem obsegu izločene dejavnosti je pomembno tudi to, da v podjetju kljub vsemu obdržijo nekaj ljudi, ki poznajo to delo, zato da lažje nadzirajo in usklajujejo delo z zunanjimi izvajalci.

1.8 KRITIČNI DEJAVNIKI ZA USPEŠNO ZUNANJE IZVAJANJE

Prenos dejavnosti na zunanje izvajalce zahteva veliko raznovrstnih spretnosti in poglobljenega znanja, zaradi česar je treba pri tem početju upoštevati določena vodila. Z zunanjim izvajanjem dejavnosti se v podjetju oblikujejo novi odnosi in tudi nova kultura. Temelj za uspeh zunanjega izvajanja je tako pravilna ocena poslovnega procesa podjetja. Analiza njegovega poslovanja je za podjetje zagotovo koristna, pa čeprav se potem odloči za prenos posamezne dejavnosti na zunanje partnerje. Po odločitvi za zunanje izvajanje dejavnosti lahko podjetje s skrbno in premišljeno izbiro partnerja, z natančno določitvijo ciljev in pričakovanj, povezanih z zunanjim izvajanjem dejavnosti ter s partnerskim odnosom z zunanjim izvajalcem, kar najbolj zmanjša tveganje. Raziskava, ki jo je leta 1998 opravil ameriški Inštitut za zunanje izvajanje dejavnosti (Outsourcing Institute), je pokazala tele kritične dejavnike za uspeh zunanjega izvajanja dejavnosti (Outsourcing methodology, 2007):

- razumevanje ciljev podjetja,
- strateška vizija in plan podjetja,
- izbira primernega zunanjega izvajalca,
- nepretrgano komuniciranje z zunanjim izvajalcem,
- premišljeno sestavljena pogodba,
- odkrita komunikacija s prizadetimi zaposlenimi v podjetju,
- podpora in vpletenost najvišjega vodstva podjetja,
- pravilna ocena finančnih posledic,
- uporaba zunanjih strokovnjakov.

1.9 PROCES ZUNANJEGA IZVAJANJA

Proces zunanjega izvajanja je razdeljen na določene faze, izmed katerih ima vsaka svoj pomen in različno vlogo pri izidu procesa. Različni avtorji uporabljajo različne opredelitve faz. Greaver je proces zunanjega izvajanja dejavnosti razdelil na sedem faz (Greaver, 1999, str. 17-32):

- **Načrtovanje:** oblikovanje projektne skupine, ki določi cilje, izvedbene roke, odgovornosti posameznikov in oddelkov ter poskrbi za obveščenost zaposlenih o odločitvah zunanjega izvajanja;
- **Preučevanje strateških implikacij:** vodstvo organizacije primerja odločitev za zunanje izvajanje s strategijo podjetja;
- **Analiza stroškov in poslovnih implikacij:** gre za primerjavo obstoječih stroškov in stroškov, ki nastanejo ob prenosu na zunanjega izvajalca;
- **Izbira zunanjega izvajalca:** postavitve meril za izbiro primernega zunanjega izvajalca, iskanje najprimernejšega in dokončna odločitev;

- **Pogajanja o pogojih sodelovanja:** cilj pogajanj je podpis nedvoumnega dokumenta o medsebojnem sodelovanju;
- **Prenos virov:** faza, v kateri se zgodi preselitev dela poslovanja podjetja na zunanjega izvajalca. Največkrat se pojavi presežek in/ali dogodi selitev delovnih mest. Pomembno komuniciranje s prizadetimi in s celotno organizacijo, sklepanje dogovorov, novih pogodb itd.
- **Obvladovanje odnosov z zunanjim izvajalcem:** uveljavitev dobre strategije komuniciranja med organizacijo in zunanjim izvajalcem.

V nasprotju z Greaverjem pa deli McIvor proces zunanjega izvajanja na štiri faze (McIvor, 2000, str. 29-35):

- **Opredelitev ključnih dejavnosti:** projektna skupina skupaj z vodstvom opredeli ključne in neključne dejavnosti organizacije;
- **Ovrednotenje ključnih dejavnosti in analiza stroškov:** analiza in primerjava stroškov izločitve dejavnosti in trenutnih stroškov;
- **Popolna stroškovna analiza ključnih dejavnosti:** izvedba popolne analize dejanskih in morebitnih stroškov, ki se bodo pojavili ob izločitvi in med njo;
- **Analiza odnosov z zunanjim izvajalcem:** vzpostavitev dobrega medsebojnega odnosa ter ohranjanje neodvisnosti in kakovosti končnih izdelkov.

2 VSEBINA IN ORGANIZACIJA RAČUNOVODENJA

2.1 DEFINICIJA RAČUNOVODSTVA

Sodobno oblikovano računovodstvo je osrednji del poslovnoinformacijskega sistema v podjetju. Računovodske informacije, ki izhajajo iz njega, so pomembna podlaga za odločanje v procesu planiranja in nadziranja.

V literaturi je tako mogoče najti različne opredelitve računovodstva. Turk (2004, str. 619) navaja, da je računovodstvo:

- "1. Ustroj računovodskega spremljanja in presojanja sredstev, obveznosti do virov sredstev, prihodkov in odhodkov, ki ga sestavljajo knjigovodenje, računovodsko predračunavanje, računovodsko nadziranje in računovodsko preučevanje, iz katerih izhaja računovodsko informiranje.
2. Teorija, ki se ukvarja z računovodenjem.
3. Pedagoški predmet, ki se ukvarja z računovodenjem.
4. Računovodska služba."

Ameriška računovodska zveza (American Accounting Association) računovodstvo pojmuje kot "proces identifikacije, merjenja in posredovanja informacij, ki omogočajo utemeljeno presojanje in odločanje uporabnikov informacij." (Arnold & Turley, 1996, str. 5)

Wilkinson, Cerullo, Vasant in Wong (2000, str. 5) nadalje navajajo, da je računovodstvo "jezik podjetja": je sredstvo, s katerim so izražene in povezane ključne zadeve gospodarske družbe.

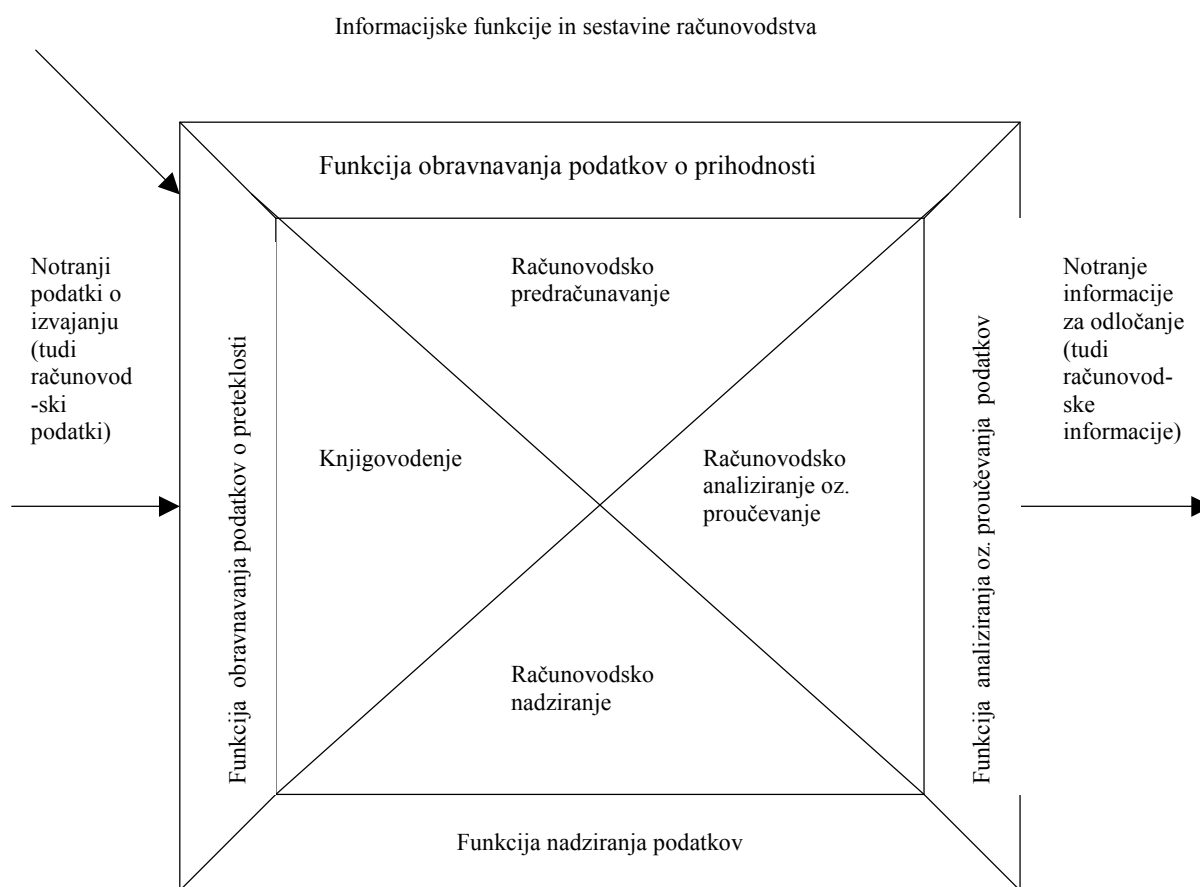
Weygandt in Kieso (1996, str. 2-3) opredeljujeta računovodstvo kot proces identificiranja, merjenja, poročanja in posredovanja poslovnih dogodkov, poslovnih in neposlovnih subjektov zainteresiranim notranjim in zunanjim uporabnikom informacij.

Po mnenju Koletnika (1997, str. 4) pa je računovodstvo osrednja informacijska dejavnost vsake poslovne osebe, dejavnost, ki je postala z nastajanjem industrijskih in drugih proizvodnih dejavnosti v vsakem podjetju ali vsaki družbi nepogrešljiva. Ukvarja se z vrednostnim spremljanjem in preučevanjem vseh poslovnih dogodkov in stanj, to pa je povezano s količinskimi podatki o sredstvih, potroških, izdelkih, storitvah in drugem.

Na podlagi navedb definicij računovodstva različnih avtorjev lahko povzamemo, da le-ti računovodstvo najpogosteje opredeljujejo kot informacijski sistem, ki meri, spremlja in sporoča finančne informacije o ekonomski enoti širokemu krogu uporabnikov.

Turk in Melavc sta nazorno prikazala vklopljenost računovodstva v informacijske funkcije z grafično ponazoritvijo, ki je prikazana na sliki 2.1.

Slika 2.1: Sestavine računovodenja in informacijska področja nalog



Poleg opredelitve računovodstva je potrebna tudi opredelitev pojmov računovodenje in računovodska služba.

Računovodenje (Turk, 2004, str. 611) je "zbiranje, urejanje in obdelovanje v denarni merski enoti izrazljivih podatkov in oblikovanje v denarni merski enoti izraženih informacij, ki se nanašajo na minulo ali prihodnje poslovanje in zrcalijo vanj vključene gospodarske kategorije; obsega knjigovodenje, računovodsko predračunavanje, računovodstko nadziranje in računovodsko preučevanje, končuje pa se z računovodskim poročanjem.

Računovodska služba pa je po definiciji dr. Turka (2004, str. 613) oddelek, ki se v organizaciji ukvarja z računovodenjem in znotraj katerega, ali pa ne, delujeta služba računalniškega obravnavanja podatkov in načrtovalno-preučevalna služba; ukvarja se s knjigovodenjem in z računovodskim nadziranjem, od organizacijske rešitve pa je odvisno, ali

sta računovodsko predračunavanje in računovodsko preučevanje prepuščeni posebni načrtovalno-preučevalni službi, in če sta, je računovodska služba zgolj knjigovodska služba.

2.2 PRAVNE PODLAGE, POMEMBNE ZA RAČUNOVODENJE

Podjetja morajo pri izvajanju in razvijanju dejavnosti računovodenja spoštovati veljavno zakonodajo, računovodske standarde, računovodske kodekse, akte podjetja ter druge pravne in strokovne podlage z omenjenega področja. Zakonodaja predstavlja splošen okvir, znotraj katerega so oblikovani računovodski standardi.

Zakon o gospodarskih družbah (2006) (v nadaljevanu: ZGD-1) je temeljni zakon o delovanju podjetij, saj so v njem določeni zasnove in tudi temelji računovodenja družb. V ZGD-1 (2006) so v osmem poglavju (od 53. člena do 70. člena) določeni:

- način računovodskega spremljanja poslovanja,
- način vrednotenja in merjenja posameznih gospodarskih kategorij ter
- izdelava računovodskih izkazov gospodarske družbe.

ZGD-1 predpisuje torej temeljna pravila izdelovanja računovodskih izkazov družb, podrobnejša pravila za računovodenje pa določajo Slovenski računovodski standardi.

Splošna pravila o računovodenju so opredeljena v 54. členu ZGD-1 (2006). Tu je določeno:

- da morajo družbe in podjetniki voditi poslovne knjige in jih enkrat na leto zaključiti, če zakon ne določa drugače. Poslovno leto se lahko razlikuje od koledarskega leta. Na podlagi zaključenih poslovnih knjig je treba za vsako poslovno leto v treh mesecih ob koncu le-tega sestaviti letno poročilo. Konsolidirano letno poročilo pa je treba sestaviti v štirih mesecih po koncu poslovnega leta;
- da morajo biti poslovne knjige vodene po sistemu dvostavnega knjigovodstva, če zakon ne določa drugače;
- da je treba najmanj enkrat na leto preveriti, ali se stanje posameznih aktivnih in pasivnih postavk v poslovnih knjigah ujema z dejanskim stanjem;
- da je treba, če se v neki družbi ali pri nekem podjetniku začne postopek likvidacije ali stečaja, zadnji dan pred začetkom tega postopka izdelati bilanco stanja in izkaz poslovnega izida;
- da je treba poslovne knjige, bilance stanja, izkaze poslovnega izida ter letna in poslovna poročila iz 56. in 60. člena ter prvega odstavka 70. člena ZGD-1 (2006) trajno hraniti, knjigovodske listine pa se lahko hranijo le določeno obdobje;
- da podrobnejša pravila o računovodenju določijo Slovenski računovodski standardi (v nadaljevanju: SRS), ki jih sprejme Slovenski inštitut za revizijo v soglasju z

ministroma, pristojnima za gospodarstvo in finance. Po prejemu soglasja jih mora Slovenski inštitut za revizijo objaviti v Uradnem listu Republike Slovenije. SRS določijo zlasti:

- vsebino in členitev izkaza denarnih tokov in izkaza gibanja kapitala,
 - pravila o vrednotenju računovodskih postavk in
 - pravila o vsebini posameznih postavk v računovodskih izkazih in pojasnilih ter postavk v prilogi k izkazom;
- da SRS ne smejo biti v nasprotju z ZGD-1 (2006) in drugimi zakoni, ki urejajo pravila o računovodenju posameznih pravnih oseb, ter predpisi, izdanimi na njihovi podlagi,
 - da morajo SRS povzemati vsebino Direktive 78/660/EGS in Direktive 83/349/EGS in v zasnovi ne smejo biti v nasprotju z mednarodnimi standardi računovodskega poročanja.

Naslednja podlaga, ki jo moramo upoštevati v računovodstvu in na katero se sklicuje tudi ZGD-1 (2006) v 54. členu, so SRS. Ti standardi podrobneje opredeljujejo računovodska načela glede metod zajemanja in obdelovanja računovodskih podatkov, oblikovanja računovodskih informacij ter predstavljanja in hrambe računovodskih podatkov in informacij.

SRS so zasnovani na kodeksu računovodskih načel iz leta 1995, ki podrobneje opredeljujejo pojmovanje in značilnosti računovodstva (Kodeks računovodskih načel, 1998). Sicer pa, kot sem že omenila, SRS temeljijo na zakonu o gospodarskih družbah. SRS določajo strokovna pravila računovodenja ter dopolnjujejo in podrobneje opredeljujejo zakonske določbe in opredelitve. So torej pravila stroke, ki zakonsko določena temeljna pravila in zahteve računovodenja podrobneje razčlenjujejo, pojasnjujejo in določajo način njihove uporabe (Slovenski računovodski standardi, 2006).

Pri izvajanju računovodstva vodita računovodske delavce še dve zbirki strokovnih pravil: Kodeks računovodskih načel in Kodeks poklicne etike računovodje. Oba kodeksa je sprejel strokovni svet Slovenskega inštituta za revizijo leta 1995. Namen Kodeksa računovodskih načel je strokovno in akcijsko enotno pospeševati razvoj računovodske dejavnosti. Kodeks vsebuje zbir računovodski načel, ki so razvrščena v tele skupine (Kodeks računovodskih načel, 1998):

- I. izhodiščna računovodska načela
- II. načela računovodskega izkazovanja gospodarskih kategorij,
- III. knjigovodska načela,
- IV. načela računovodskega predračunavanja,
- V. načela računovodskega nadziranja,
- VI. načela računovodskega analiziranja,
- VII. načela računovodskega informiranja

VIII. načela organiziranosti računovodske službe in sklepna stališča.

Kodeks poklicne etike računovodje je zapis pravil obnašanja, po katerih se ravnajo računovodje pri opravljanju svojih nalog. To so strokovnost in odgovornost, zaupnost, poštenost, resničnost in prizadevnost. Poklicna etika narekuje računovodji, da se popolnoma posveti svojemu delu in skrbi za to, da je res kakovostno. Strokovno zadovoljstvo in spoznanje, da je delo dobro opravljeno, sta mu prva, čeprav ne edina spodbuda pri delu (Kodeks poklicne etike računovodje, 1998).

2.3 ORGANIZACIJA RAČUNOVODENJA V PODJETJU

2.3.1 SPLOŠNO O ORGANIZACIJI RAČUNOVODENJA V PODJETJU

Kodeks računovodskih načel (Kodeks računovodskih načel, 1998) govori o računovodenju kot temeljni informacijski dejavnosti v poslovni celoti, dejavnosti, ki obsega usklajeno celoto računovodskega informiranja na podlagi knjigovodstva, računovodskega predračunavanja, računovodskega nadziranja in računovodskega analiziranja sredstev ter obveznosti do virov sredstev, prihodkov, stroškov in odhodkov. Računovodenje je torej sestavljeno iz štirih funkcij.

Da bi računovodstvo v podjetju lahko opravljalo svoje funkcije, mora biti primerno organizirano. Organiziranost računovodstva je izredno pomembna, saj so od tega odvisne kakovost, pravilnost ter točnost informacij in podatkov, potrebnih tako za notranje kot tudi zunanje poročanje in tudi za sprejemanje poslovnih odločitev (Odar et al., 2003, str. 24).

Organiziranost računovodske službe (Turk, 2004, str. 434) je "raven razmerij, način in stopnja povezanosti sestavin v računovodski službi ter njena povezanost z drugimi deli organizacije, tj. podjetja ali zavoda."

V praksi so se uveljavili predvsem trije načini organiziranja računovodske službe (Kovačević, 1984, str. 326-329):

1. Vse računovodske dejavnosti potekajo v poslovnih enotah. Gre za večja podjetja, ki imajo več poslovnih enot in ki lahko v vsaki poslovni enoti organizirajo računovodsko službo.
2. Nekatere računovodske dejavnosti potekajo na ravni celotnega podjetja, druge pa v poslovnih enotah. Pri tem najdemo tri možnosti:
 - a) knjigovodenje poteka v poslovnih enotah, druge dejavnosti računovodstva pa na ravni celotnega podjetja;
 - b) del knjigovodenja poteka v poslovnih enotah, glavna knjiga in druge dejavnosti računovodenja pa na ravni celotnega podjetja;

- c) del knjigovodenja in nekateri deli drugih dejavnosti računovodstva potekajo v poslovnih enotah, drugo pa na ravni celotnega podjetja.
3. V velikih družbah je računovodska služba najpogosteje organizirana tako, da potekajo vse računovodske dejavnosti na ravni podjetja. Vzrok za takšno odločitev je razvoj na področju informacijske tehnologije (zlasti na področju računalništva), ki odpravlja številne pomanjkljivosti oddaljenosti računovodstva od kraja nastanka poslovnih dogodkov. Ta oblika je značilna v organizacijah, ki imajo vse poslovne enote na sedežu podjetja.

Na izbiro organizacijske rešitve računovodstva vplivajo objektivni in subjektivni dejavniki. Med objektivne dejavnike uvrščamo lokacijo in število poslovnih enot, tehnično opremljenost računovodstva in izrabo delovne sile. Subjektivni dejavnik pa je nezaupanje v kakovost računovodstva v poslovnih enotah.

Ne glede na obliko organiziranosti pa mora podjetje računovodstvo organizirati tako, da je zadoščeno temeljnim zahtevam, opredeljenim v računovodskih standardih (Turk & Melavc, 2004, 523-525):

1. naloge računovodenja morajo biti ločene od nalog na izvajalnih področjih in od nalog na odločevalnih področjih;
2. naloge na izvajalnih, odločevalnih in informacijskih (računovodenje) področjih morajo biti čim bolj razčlenjene, tako da se osebe, ki te naloge opravljajo, nadzirajo med seboj;
3. naloge za izvajanje poslovnega dogodka morajo biti vsebinsko ločene od knjigovodskih listin, ki dokazujejo izvedbo dogodka;
4. knjigovodske listine, ki dokazujejo izvedbo poslovnega dogodka, morajo biti vsebinsko ločene od naloge za knjiženje, ki določa ureditev ustreznih računovodskih podatkov v poslovnih knjigah;
5. naknadno računovodsko nadziranje mora biti organizacijsko ločeno od oddelka za knjigovodenje in oddelka za računovodsko predračunavanje;
6. končno presojanje računovodskih podatkov, računovodskega kontroliranja in notranjega revidiranja računovodenja je po potrebi del zunanjega revidiranja poslovanja;
7. tehnična izvedba računovodskega nadziranja mora omogočiti zanesljive računovodske podatke in računovodske informacije;
8. zaposleni, ki sodelujejo pri nastajanju računovodskih podatkov in informacij ter pri izvajanju računovodskega nadziranja, morajo biti (strokovno) neoporečni.

Izpolnjevanje omenjenih zahtev poskrbi za zanesljive računovodske podatke in informacije, izpolnjevanje prve zahteve pa tudi preprečuje maličenje vstopnih podatkov za računovodstvo zaradi interesov izvajalcev poslovanja oziroma tistih, ki so odgovorni za odločanje o njem.

Računovodstvo pa je v praksi pogosto povsem drugačno od računovodstva, ki ga opisuje teorija. Številni strokovni delavci ga želijo namreč skrčiti le na knjigovodstvo. Vzrok za to je ne razvijanje drugih funkcij računovodstva, kot so računovodsko predračunavanje, nadziranje in analiziranje. To pa pripomore k temu, da samo knjigovodstvo ne daje pravočasnih in kakovostnih podatkov in informacij za poslovne odločitve (Turk & Melavc, 2004, str. 207-208).

2.3.2 NAČELA ORGANIZIRANOSTI RAČUNOVODENJA

Niti Zakon o gospodarskih družbah niti Slovenski računovodski standardi neposredno ne govorijo o organiziranosti računovodske službe. Zakon o gospodarskih družbah zahteva, da morajo družbe voditi poslovne knjige in izdelati poslovno poročilo v skladu z določili zakona in ob upoštevanju računovodskih standardov, ki jih sprejme Slovenski inštitut za revizijo v soglasju z ministrom za finance, Slovenski računovodski standardi pa le opredeljujejo funkcije računovodstva.

Med računovodskimi pravili so za organiziranje računovodske službe najpomembnejša izhodiščna računovodska načela in načela organiziranosti računovodske službe, ki so zajeta v kodeksu računovodskih načel. Med izhodiščnimi računovodskimi načeli so pomembna predvsem tale načela (Kodeks računovodskih načel, 1998, str. 3-5):

- načelo enote računovodskega obravnavanja,
- načelo celovitosti pomembnega opazovanja,
- načelo poenotenosti in zbirnosti,
- načelo smotrnosti,
- načelo metodične izenačenosti,
- načelo urejenosti,
- načelo ažurnosti in aktualnosti,
- načelo sodobnosti,
- načelo gospodarnosti v računovodstvu,
- načelo objektivnosti in
- načelo zakonitosti.

V Kodeksu računovodskih načel je opredeljenih tudi šest temeljnih načel organiziranosti računovodske službe, med njimi pa je najpomembnejše 167. načelo, ki pravi: "Vedno, kadar je to objektivno izvedljivo, mora biti računovodska služba organizirana kot enotna služba, ki

je sposobna opravljati vsa opravila računovodske funkcije – računovodsko predračunavanje, knjigovodstvo, računovodsko nadziranje in računovodsko analiziranje." (Kodeks računovodskih načel, 1998, str. 23). Vendar pa že v nadaljevanju dopušča možnost, da se računovodska služba organizira tudi v drugih organizacijskih oblikah, odvisno od posebnosti organizacijske sestave poslovne celote in njenih potreb.

Iz zgoraj navedenega lahko ugotovimo, da Kodeks računovodskih načel podjetja pri organizaciji računovodske službe samo usmerja. Razloga za to pa sta (Kavčič, 2001, str. 158):

1. Organizacija je namenjena doseganju ciljev. Računovodska služba je v podjetju organizirana zato, da z informacijami oskrbuje različne uporabnike, kot so: poslovodstvo, delničarji, vlagatelji, zaposleni, kupci, dobavitelji in javnost. Vsak izmed navedenih uporabnikov želi s svojega stališča oceniti poslovanje podjetja ter se tako odločiti glede nadaljnjega sodelovanja z njim. Zaradi tega zahtevajo od računovodstva različne analitične informacije v različnem obsegu.
2. Analiza glede organiziranosti računovodske službe, opravljena v slovenskih podjetjih, je pokazala, da je njena organizacijska sestava zelo raznolika. Pravzaprav je zelo malo podjetij, v katerih opravlja računovodska služba vse dejavnosti, ki po Kodeksu računovodskih načel sodijo v okvir računovodenja. Zato je bilo bolje predpisati temeljna načela glede kakovosti in gospodarnosti, podrobne rešitve pa prepustiti podjetjem.

Pomemben razlog, da Kodeks računovodskih načel pri organizaciji računovodske službe le usmerja, je tudi to, da na organizacijo in organiziranost računovodske službe vplivajo različni dejavniki, kot so (Kisić, 1980, str. 8): velikost organizacije, kako je le-ta organizirana, dejavnost, s katero se podjetje ukvarja, vrsta proizvodnje, tehnična opremljenost računovodske službe in zadolžitve, ki jih ima le-ta. Kovačević (1984, str. 44-47) med dejavnike, ki vplivajo na organiziranost računovodstva, šteje tudi družbenoekonomske odnose, lokacijsko razmestitev poslovnih enot podjetja, obstoječo organizacijo računovodske funkcije in usposobljenost kadrov v računovodstvu.

2.3.3 DEJAVNIKI, KI VPLIVAJO NA ORGANIZIRANOST RAČUNOVODENJA

Podjetja praviloma organizirajo računovodstvo v skladu s svojimi potrebami in možnostmi, ob upoštevanju veljavnih zakonov in računovodskih načel (Kavčič, 2001, str. 160).

Položaj računovodske službe v organizacijski strukturi in notranja organizacija računovodske službe sta odvisna od številnih dejavnikov. Najpomembnejši med njimi so (Kisić, 1980, str. 8):

- velikost in organizacijska struktura podjetja,
- dejavnost, s katero se podjetje ukvarja,
- vrsta proizvodnje,
- tehnična opremljenost računovodske službe,
- vrste nalog, ki se opravljajo v okviru računovodske službe.

Računovodenje se lahko v celoti opravlja na ravni celotne organizacije, na ravni posameznih ekonomskih enot ali kombinirano. Računovodske rešitve pri kombiniranem vodenju računovodskih poslov so lahko različne, npr. (Kisić, 1980, str. 9):

- računovodsko predračunavanje in analiziranje se opravljata na ravni celotnega podjetja, v posameznih enotah pa knjigovodenje in računovodsko nadziranje;
- v ekonomskih enotah se opravlja samo knjigovodenje, druge dejavnosti računovodstva pa na ravni celotne organizacije;
- če so posamezne ekonomske enote geografsko zelo oddaljene, se lahko na ravni celotnega podjetja vodi samo glavna knjiga itd.

Pomemben dejavnik, ki vpliva na organizacijo računovodstva, so tudi uporabniki računovodskih informacij. Ti želijo od računovodstva dobiti resnične informacije, ki so odraz dejanskega stanja v podjetju, da lahko vsak s svojega zornega kota ocenijo podjetje in dogajanje v njem za svoje nadaljnje delovanje. Med njimi so bistvene razlike, izhajajoče iz načina delovanja računovodstva in vsebine njegovih informacij, zato delimo celotne računovodske informacije na tiste, ki zadevajo (Kavčič, 1997, str. 145):

- odnos uprava podjetja – delničarji,
- poslovodsko odločanje,
- javnost.

Na računovodstvo podjetja najmanj vpliva široka in razpršena javnost, pri čemer je edina izjema država, največji vpliv pa ima poslovodstvo. Država v imenu javnosti zahteva, kako naj bo organizirano računovodstvo in katere minimalne informacije bodo zadovoljile potrebe javnosti po informacijah. Ob pomoči Zakona o gospodarskih družbah in Slovenskih računovodskih standardov nadrobno določa vsebino in obliko temeljnih računovodskih poročil (Kavčič, 1997, str. 145).

Pomemben dejavnik pri organizaciji računovodske službe je tudi kadrovsko stanje v podjetju. Nezadostno usposobljeno računovodsko osebje ne more slediti novim zahtevam in ne more opraviti vseh svojih nalog dovolj kakovostno oziroma brez napak. Zelo pomembno je, da računovodja z dovolj strokovnega znanja in sposobnostmi dejavno sodeluje pri

organizacijskih rešitvah, kajti le takšne rešitve bodo dale tudi pričakovane rezultate (Kovačević, 1984, str. 47).

2.3.4 RAČUNOVODSKO PREDRAČUNAVANJE KOT SESTAVNI DEL RAČUNOVODENJA

"Računovodsko predračunavanje je obdelovanje v denarni in nedenarni merski enoti izraženih podatkov o načrtovanih gospodarskih kategorijah poslovnih procesov in stanj" (SRS, 2006, str. 111). Je v prihodnost usmerjen del računovodske funkcije, katerega končni izdelki so računovodski predračuni. Računovodski predračun je sistematizirano, formalno poročilo, katerega informacije so kvantitativno izražene, ter se nanaša na prihodnje poslovanje podjetja.

Dolžina časovnega obdobja prihodnjega poslovanja podjetja, ki ga spremlja računovodsko predračunavanje, je odvisna od potreb posloводства po predračunskih informacijah in od predmeta predračunavanja. Predračun se lahko sestavlja za (Hočevvar et al., 2004, str. 3/2):

- podjetje kot celoto (na primer predračunska bilanca stanja, predračunski izkaz poslovnega izida ali predračunski izkaz denarnih tokov);
- njegove posamezne organizacijske dele (na primer predračun stroškov za proizvodjalni oddelek, predračun stroškov za računovodsko službo ali predračunski poslovni izid za profitni center);
- posamezne poslovne aktivnosti (na primer predračunska kalkulacija posamezne nabave, proizvodnje in prodaje, predračun stroškov raziskovalnega projekta in podobno).

Za odločanje o določenih aktivnostih, kot so proizvodnja izdelkov, nabava materiala, razporeditev delavcev po posameznih proizvodnjah in podobno, največkrat zadostujejo predračuni s trimesečnim časovnim obdobjem. Odločanje o preskrbovanju oziroma posojanju denarnih sredstev pa, nasprotno, zahteva pogostejše (dnevne ali tedenske) predračune. Preveč denarnih sredstev pa podjetje lahko pripelje do težav, povezanih s plačilno sposobnostjo.

Za krajša časovna obdobja se pripravijo podrobnejši predračuni. Kljub temu, da se predračune lahko pripravlja za obdobje, krajše od enega leta, so letni računovodski predračuni pogosto podlaga za sestavljanje tako kratkih (mesečnih) kot tudi daljših (za obdobja dveh, petih, desetih let) predračunov.

2.3.5 KNJIGOVODENJE KOT SESTAVNI DEL RAČUNOVODENJA

Knjigovodenje je del obravnavanja podatkov o preteklosti. Zanj je zanimivo tisto poslovanje, ki vpliva na stanje sredstev, obveznosti do virov sredstev, na pojav prihodkov in odhodkov. To pomeni, da zajema tako rekoč celotno poslovanje v širšem pomenu in da je usmerjeno k njegovemu celotnemu prikazovanju, čeprav na poti k temu obravnava tudi njegove posamezne dele (Turk & Melavc, 2004, str. 20).

Za knjigovodenje so zanimivi zgolj podatki o že nastalih poslovnih dogodkih, procesih in stanjih. Podatke o poslovnih procesih in stanjih zajema knjigovodenje iz knjigovodskih listin, ki morajo biti pravilno sestavljene in podpisane. Knjigovodske listine imajo lastnost pravnega dokaznega sredstva. Knjigovodenje mora biti tako vodeno v predpisani obliki z upoštevanjem načel urejenosti. Urejevanje podatkov je pri knjigovodenju dvojno: časovno in vsebinsko. V prvem primeru so podatki urejeni po vrstnem redu nastanka, ki je zajet v dnevniku, v drugem primeru pa po vsebinskih znakih, kar je zajeto v glavni knjigi in pomožnih knjigah (Turk & Melavc, 2004, str. 21).

Na podlagi tega lahko povzamemo, da je knjigovodenje na popolnem zbiranju ter ustaljenem časovnem in stvarnem urejevanju podatkov zasnovano olistinjeno in strogo formalno razvidovanje vseh že nastalih posamično opredeljenih poslovnih procesov in stanj, ki zaradi izražanja v denarni merski enoti omogoča oblikovati sliko o celotnem minulem poslovanju neke organizacije v širšem pomenu. Knjigovodenje namreč lahko opredelimo takole (Turk & Melavc, 2004, str. 22):

- a) Gre za dejavnost spremljanja poslovanja.
- b) Gre za vrednostno (v denarni merski enoti) spremljanje gospodarskih kategorij, ki omogoča spoznati ne le posamezni poslovni proces ali posamezno stanje, pač pa celoto procesov in stanj. Povzemanje poslovnih procesov in stanj je podano z računovodskimi obračuni, kot so obračunska bilanca stanja, obračunski izkaz poslovnega izida in drugi obračunski izkazi. Nedenarno izraženi podatki pa le dopolnjujejo takšno izražanje.
- c) Gre za dejavnost, temelječo na popolnem zbiranju podatkov o spremembah pri poslovnih procesih in stanjih, to pa mora biti olistinjeno.
- d) Pridobljeni podatki morajo biti ves čas urejeni, pri vodenju poslovnih knjig pa je pomembna formalnost.

Rezultat knjigovodenja so že omenjeni računovodski obračuni, ki se sestavljajo za notranje ali zunanje uporabnike. Za potrebe zunanjih uporabnikov se pripravljajo po določenih zakona, za potrebe sprejemanja poslovnih odločitev v sami organizaciji pa jih določajo notranji uporabniki (Turk & Melavc, 2004, str. 24).

Vrste računovodskih obračunov:

- obračunska bilanca stanja,
- obračunski izkaz poslovnega izida,
- obračunski izkaz denarnih tokov,
- obračunski izkaz gibanja kapitala
- kazalniki.

Računovodski obračuni se glede na potrebe lahko sestavljajo na mesec, tri mesece, pol leta ali leto. Nanašajo se lahko na posamezne dele organizacije (npr. po stroškovnih mestih, poslovnoizidnih enotah), celotno organizacijo ali posamezne poslovne učinke (npr. obračun lastne cene poslovnega učinka).

2.3.6 RAČUNOVODSKO NADZIRANJE KOT SESTAVNI DEL RAČUNOVODENJA

Računovodsko nadziranje se ukvarja s presojanjem pravilnosti in odpravljanjem nepravilnosti pri računovodskih podatkih in računovodskih informacijah. Vendar pa mora za presojo obstajati neko merilo pravilnosti. Vedeti moramo kaj je in kaj bi moralo biti, naloga nadziranja pa je presoja, ali je tisto, kar je, skladno s tistim, kar bi moralo biti. Poleg pasivne vloge pri ugotavljanju pravilnosti in nepravilnosti ima nadziranje tudi dejavno vlogo v boju proti nepravilnostim (Turk & Melavc, 2004, str. 29).

V okvir računovodenja sodi le tisti del notranjega nadziranja, ki je tesno povezan z računovodskimi podatki in informacijami. Pod računovodskim nadziranjem razumemo zlasti tisto kontroliranje in tisto revidiranje, ki sta povezani s podatki v knjigovodskih listinah in poslovnih knjigah ter nato v računovodskih obračunih in obračunskih računovodskih izkazih ter skrbita za njihovo točnost in pravilnost. Nadziranje pa se lahko širi še na sestavljanje računovodskih predračunov in predračunskih računovodskih izkazov. Izvajajo ga lahko notranji organi organizacije ali zunanji organi. Rezultat računovodskega nadziranja je viden v zanesljivejših računovodskih poročilih. Nikakor pa k računovodskemu nadziranju ne sodi tisto nadziranje, ki ga izvajajo organi odločanja oziroma poslovodstvo na podlagi računovodskih informacij. V tem primeru je nadziranje sestavni del odločevalnih področij nalog, računovodsko nadziranje pa je še vedno le sestavni del informacijskih področij nalog.

2.3.7 RAČUNOVODSKO ANALIZIRANJE KOT SESTAVNI DEL RAČUNOVODENJA

Računovodsko analiziranje oziroma proučevanje je dejavnost, ki se ukvarja s presojanjem bistva in pojasnjevanjem kakovosti poslovnih procesov in stanj, izraženih z računovodskimi podatki v računovodskih obračunih in predračunih, z njihovim primerjanjem in s

predlaganjem izboljšav. Strogo ga je sicer treba razlikovati od nadziranja, ki se ukvarja s presojo pravilnosti in odpravo nepravilnosti, vendar pa bi lahko rekli, da je njegovo nadaljevanje (Turk & Melavc, 2004, str. 33).

Pod računovodskim proučevanjem razumemo le tisto, ki temelji večinoma na računovodskih podatkih. Zasnovano je na vrednostno izraženih podatkih in je nad samimi izvajalnimi dejavnostmi ter ustvarja sodbe o pozitivnih in negativnih pojavih pri poslovanju, o pojavih, ki jih je treba pospeševati ali zavirati, itd.

Razpoložljivi računovodski podatki so poglavitno izhodišče za računovodsko proučevanje. Velikokrat jih je treba dopolnjevati s podatki, ki sicer pri normalnem poteku računovodenja niso na volj in zahtevajo posebno zbiranje, urejanje in začetno obdelavo. Zbrani in v razpredelnicah prikazani računovodski podatki so šele podlaga za nadaljnje analize in proučevanje (Turk & Melavc, 2004, str. 33).

Proučevanje se začne s proučevalnim obdelovanjem računovodskih podatkov. Pri tem uporabljamo razne metode (npr. metode razčlenjevanja, primerjanja, izločevanja, osamljanja in strnjevanja), ki si sledijo v različnem zaporedju, se ponavljajo in dopolnjujejo med seboj. Z uporabo različnih metod je tesno povezan tudi izračun razlik, srednjih velikosti, odstotkov udeležbe, indeksov, koeficientov itd.

Računovodsko proučevanje je obdelovanje računovodskih podatkov pri čemer dobivamo nove računovodske podatke. Natančna razmejitev med začetnim in proučevalnim obdelovanjem računovodskih podatkov je težavna. Vendar pa je v vsakem primeru začetno obdelovanje računovodskih podatkov vključeno v pridobivanje podatkov za sestavo računovodskih obračunov, proučevalno obdelovanje podatkov pa je vključeno v oblikovanje sodbe o kakovosti proučevanih poslovnih procesov in stanj ter v oblikovanje zamisli o možnostih izboljšave. Velikokrat je računovodska informacija dobljena šele potem, ko je že opravljeno računovodsko proučevanje siceršnjih računovodskih podatkov. To se ne nanaša zgolj na računovodske podatke, ki izhajajo iz knjigovodenja, pač pa tudi na tiste, ki izhajajo iz računovodskega predračunavanja (Turk & Melavc, 2004, str. 34).

Iz opredelitve računovodskega analiziranja oziroma proučevanja lahko izluščimo tole (Turk & Melavc, 2004, str. 34):

- a) Gre za posebno vrsto presojanja, pri kateri se ukvarjamo s presojanjem in pojasnjevanjem kakovosti poslovnih procesov in stanj, ne pa s presojanjem njihove pravilnosti. S tem je povezano oblikovanje predlogov za izboljšave.
- b) Vključeno je v način obdelovanja računovodskih podatkov. Pri primerjanju različnih računovodskih podatkov se namreč dokoplujemo do novih spoznanj. Lahko rečemo, da

so rezultat računovodskega proučevanja izpolnjena računovodska poročila, in to obračunska in predračunska. Tako lahko zatrdimo, da je računovodska informacija največkrat dobljena šele potem, ko je računovodsko proučevanje že končano.

2.3.8 RAČUNOVODSKA PODPORA POSLOVODSTVU

Končna stopnja računovodskega predračunavanja, knjigovodenja, računovodskega nadziranja in računovodskega analiziranja oziroma proučevanja je računovodsko informiranje. Gre za prenašanje računovodskih podatkov in računovodskih informacij njihovim uporabnikom (Kokotec Novak, 1996, str. 3).

Poslovodstvo pri sprejemanju računovodskih informacij oblikuje tiste računovodske informacije, ki jih potrebuje pri sprejemanju odločitev. Kakovost računovodskih informacij in z njimi povezani stroški so v veliki meri odvisni od organiziranosti računovodske službe. Torej, čim boljše je organizirana računovodska služba, tem boljše, točnejše, pravilnejše, zanesljivejše in pravočasnejše so računovodske informacije (Odar et al., 2003, 23-24).

Računovodstvo daje informacije tistim, ki so zadolženi za vodenje podjetja, in to zato, da bi jim pomagalo pri sprejemanju odločitev v prihodnosti in pri nadziranju sprejetih odločitev (Arnold & Turley, 1996, str. 3).

2.4 PREDNOSTI IN SLABOSTI ZUNANJEGA IZVAJANJA RAČUNOVODENJA

2.4.1 POJMOVANJE RAZSEŽNOSTI PREDNOSTI IN SLABOSTI ZUNANJEGA IZVAJANJA RAČUNOVODENJA

V skladu s pojmovanjem razsežnosti prednosti in slabosti zunanjšega izvajanja računovodenja je smiselno izpostaviti tele vidike (Horvat, 2003, str. 89):

- **Kakovost izvajalcev** – pri zunanjem računovodenju je v tem primeru mišljen njegov sistem, to pa pomeni identifikacijo izvedbe z izvajalci;
- **Kakovost učinkov** – pri zunanjem računovodenju so v tem primeru mišljene njegove storitve, to pa pomeni identifikacijo izvedbe z učinki;
- **Konkurenčnost v primerjavi z notranjim izvajanjem.**

2.4.1.1 Prednosti in slabosti zunanjega izvajanja računovodenja v povezavi s kakovostjo tistih, ki ga opravljajo

V tem primeru gre za povezavo razmišljanja o prednostih in slabostih zunanjega izvajanja računovodenja z razmišljanjem o njegovi razvitosti. V povezavi z razvitostjo zunanjega izvajanja računovodenja je mogoče prepoznati dve razsežnosti (Horvat, 2003, str. 89):

- razvitost v smislu razširjenosti in predmetne širine zunanjih računovodskih storitev,
- razvitost v smislu strokovnosti in učinkovitosti njegove izvedbe ter etičnosti ravnanja v povezavi z njo.

Prva se ne nanaša neposredno na problematiko prednosti in slabosti zunanjega izvajanja računovodenja kot alternativne možnosti notranjemu izvajanju, pač pa gre pri njej predvsem za vprašanje razvitosti trga tovrstnih storitev. Šele v takšnem kontekstu nas namreč zanimajo ponudba z vidika njene kvalitete in predmetne širine, specializiranost oziroma asortiman storitev posameznih ponudnikov pa tudi razvitost povpraševanja samega. Omenjeni pogled na razvitost zunanjega izvajanja računovodenja lahko označimo tudi kot pogled navzven, razmišljanje o strokovnosti in učinkovitosti izvedbe ter etičnosti ravnanja v povezavi z njo pa je mogoče označiti kot pogled navznoter. Le-ta nam razkriva raven razvitosti preučevane dejavnosti, vendar le z vidika izvedbene kakovosti njenih izvajalcev.

Znotraj tega je mogoče prepoznati dve izhodišči opazovanja razvitosti zunanjega računovodenja. Pri prvem je mogoče izhajati iz predpostavke, da se standard primerjave postavlja bodisi kot ideal neke prakse bodisi kot njena najboljša znana izvedba in torej prednosti v tej povezavi ni moč zaznati, pač pa so opazne le slabosti. Tako pripoznane in ocenjene slabosti zato označujemo tudi kot pomanjkljivosti prakse na določenem prostoru ob določenem času. Ker je mogoče kontekst primerjave z vnaprej postavljenim standardom označiti kot "absoluten" (zaprt, navznoter usmerjen), je mogoče tudi tako ugotovljene slabosti označiti kot absolutne.

Vendar pa moramo omenjene slabosti razlikovati od slabosti določene prakse glede na neko drugo v "tekmovalnem" (odprtem, navzven usmerjenem) kontekstu. V tem primeru je zato treba prepoznane odmike v smeri zaostajanja označiti kot primerjalne slabosti oziroma relativne slabosti. Povsem logično je, da je kot nasprotje razvojnemu zaostanku moč prepoznati tudi razvojno prednost oziroma razvojno preseganje. Ker oba šele v kontekstu tehtanja z alternativami oziroma v t. i. konkurenčnem kontekstu postaneta tudi prednost oziroma slabost, lahko govorimo o konkurenčnih prednostih oziroma slabostih zunanjega izvajanja računovodenja. Kot smiselna alternativa v tej zvezi pa se pojavlja le njegovo notranje izvajanje, saj pri medčasovnih in medprostorskih primerjavah praks kljub njihovi "tekmovalni" naravi ne moremo govoriti o konkurenčnem, ampak zgolj o "kvalifikacijskem"

kontekstu. Pri razmišljanju o primerjalnih prednostih in slabostih zunanjega izvajanja računovodenja gre torej vselej za konkuriranje dveh oblik izvajanja računovodske dejavnosti in ne za "tekmovanje" praks različnih prostorov in/ali časov.

2.4.1.2 Prednosti in slabosti zunanjega izvajanja računovodenja v povezavi s kakovostjo njegovih učinkov

V nasprotju s prejšnjim pogledom, ko smo na zunanje izvajanje računovodenja gledali kot na sistem (pogled od znotraj), tukaj nanj gledamo kot na tržno storitev (pogled od zunaj). Vsak odmik v kakovosti njegove izvedbe od pričakovanj uporabnikov, povezanih z njim, je s tega vidika moč označiti kot slabost tovrstnega ponudnika računovodskih storitev (računovodskega servisa). Ker gre pri tem za primerjavo z notranje (na podlagi lastnega sistema potreb/želja) postavljenim standardom odličnosti, je v njej moč prepoznati le slabosti. V tem primeru govorimo o (ne)zadovoljstvu uporabnikov zunanjih računovodskih storitev kot merilu pomanjkljivosti le-teh. Bolj, kot so ti nezadovoljni s posameznimi vidiki opazovanih storitev, ostreje lahko označimo slabosti, povezane z njimi. Edini relevantni subjekt takega ocenjevanja so zato lahko le uporabniki ocenjevanih storitev sami, saj so pravzaprav osnovni deležnik učinkov tovrstnih storitev kakor tudi nosilec želja/potreb, povezanih z njimi. Oboje jih torej določa kot pogloblitve subjekte prednosti in slabosti zunanjega izvajanja računovodenja, brez katerih o njih sploh ni mogoče celovito razmišljati. Prednosti in slabosti zunanjega izvajanja računovodenja tako ni mogoče spoznavati mimo potreb/želja, vrednot in možnosti njihovih uporabnikov (Horvat, 2003, str. 91).

Tudi pri uporabi (ne)zadovoljstva uporabnikov kot merila kakovosti storitev pa je treba biti previden, da ne bi v presoje vključevali nečesa, kar vanje, vsaj v opazovanem kontekstu, ne sodi. Na primer ceno storitev kot vrednostno nadomestilo zanje, s katero so uporabniki prav tako lahko bolj ali manj zadovoljni. Vendar pa ta ni element kakovosti storitve same, pač pa ponudbe, povezane z njo, zato ne sodi v kontekst razsežnosti slabosti kot nekakovosti zunanje računovodske storitve.

2.4.1.3 Prednosti in slabosti zunanjega izvajanja računovodenja v povezavi z njegovo konkurenčnostjo notranjemu izvajanju

Tudi v tem primeru gre za uporabniški vidik prednosti in slabosti zunanjega izvajanja računovodenja, ki pa, v nasprotju s prejšnjim, izhaja iz tehtanja obeh alternativ, torej zunanjega in notranjega izvajanja računovodenja. Vsak nosilec podjetniške dejavnosti je bil vsaj enkrat že postavljen pred odločitev o tem, ali računovodenje zaupati zunanjim izvajalcem ali pa ga opravljati sam oziroma vzpostaviti svojo lastno računovodsko službo. Pri tem je bolj ali manj strukturirano in poglobljeno primerjal svoje predstave o prednostih in slabostih ene in druge alternative. Tako imamo v tem primeru opraviti s t. i. konkurenčnim, torej

relevantnim kontekstom ocenjevanja. Za konkretno pojasnitev obeh izvedbenih alternativ pa je treba izbrati predstave o prednostih in slabostih zunanjega izvajanja računovodenja tako tistih, ki so se odločili zanj, kot tudi tistih, ki so izbrali drugo možnost (Horvat, 2003, str. 92).

2.4.2 OCENJEVANJE PREDNOSTI IN SLABOSTI ZUNANJEGA IZVAJANJA RAČUNOVODENJA

V povezavi z ocenjevanjem prednosti in slabosti zunanjega izvajanja računovodenja je primerno odgovoriti na ti dve vprašanji (Horvat, 2003, str. 92):

- kaj in zakaj ocenjevati
- kako ocenjevati.

2.4.2.1 Uporabni vidiki spremljanja prednosti in slabosti zunanjega izvajanja računovodenja

Glede tega moramo razlikovati tri različne interese, in sicer (Horvat, 2003, str. 93):

- interes izvajalcev zunanjih računovodskih storitev – da bodo znali na sistematičen način pridobivati in razlagati informacije, povezane s tem, kot podlago za okrepitev svojega konkurenčnega položaja (vedeti, kaj ponuditi in kako);
- interes aktualnih in potencialnih uporabnikov zunanjih računovodskih storitev – da bodo njihovi interesi kar se da verodostojno in popolno pripoznani;
- interes stroke kot glavnega skrbnika dobre prakse na tem področju.

Iz teh interesov je torej treba izpeljati uporabne vidike spremljanja prednosti in slabosti zunanjega izvajanja računovodenja:

1. Spoznavanje prednosti in slabosti zunanjega izvajanja računovodenja v povezavi s kakovostjo dela izvajalcev, ki ga opravljajo.

Glede tega sta bili predstavljeni dve pojmovni možnosti, in sicer (Horvat, 2003, str. 93).

- absolutna, ki je določena s slabostmi kot odmikom od postavljenega standarda odličnosti, torej kot pomanjkljivostmi neke prakse;
- relativna, ki je določena s primerjalnimi prednostmi in slabostmi kot razmerje med obema opazovanima alternativama.

Prepoznanje prvih je pomembno predvsem za stroko, ki tako pridobi vpogled v dejansko raven kakovosti tovrstnega servisa v praksi ter lahko kot skrbnica njegove kakovosti glede

tega tudi primerno ukrepa. Spoznavanje primerjalnih prednosti in slabosti v smislu razvitosti obeh konkurenčnih oblik izvajanja pa je bolj stvar raziskovalne radovednosti kot praktične vrednosti.

2. Spoznavanje prednosti in slabosti zunanjšega izvajanja računovodenja v povezavi z (ne)zadovoljstvom uporabnikov s kakovostjo tovrstnih storitev.

V povezavi s tem lahko kot temeljne razsežnosti kakovosti katerekoli tržne storitve prepoznamo te pomembne dejavnike/parametre (Horvat, 2003, str. 93):

- pojavnost;
- zanesljivost;
- zaupnost;
- odzivnost;
- uslužnost.

Za tovrstna spoznanja glede zadovoljstva svojih naročnikov bi se morali zanimati predvsem izvajalci zunanjih računovodskih storitev sami, zaradi česar bi morali zagotoviti tudi njihovo redno pridobivanje. Tako bi namreč spoznali, kako lahko boljše ustrezajo svojim naročnikom, jih s tem zadržijo in morda uspejo postaviti tudi višjo ceno. Zbirno spoznanje posameznih vidikov zadovoljstva celotne populacije uporabnikov tovrstnih storitev pa je zanimivo tako za stroko kot tudi za izvajalce. Za prvo predvsem zato, ker je lahko pomemben kazalec resnih težav na njenem praktičnem področju, saj prikazuje njeno trenutno stanje tako, kot ga doživljajo uporabniki. Za izvajalce pa je takšno spoznanje zanimivo predvsem zato, ker jim po eni strani kaže, katerim dejavnikom kakovosti namenjajo naročniki največ pozornosti, po drugi pa, pri katerih je zaradi njihovega kakovostnega dela še največ rezerv in s tem možnosti za tekmovanje z drugimi ponudniki (Horvat, 2003, str. 93).

3. Spoznavanje prednosti in slabosti zunanjšega izvajanja računovodenja v povezavi s tehtanjem uporabnikov glede mogočih možnosti izvedbe.

Način uporabnikovega ocenjevanja posameznih prednosti in slabosti zunanjšega izvajanja računovodenja v primerjavi z notranjim izvajanjem je zanimiv predvsem za izvajalce tovrstnih storitev, saj se jim na tak način razkrije pogosto spregledan ali celo nepripoznan tekmeč – notranje računovodske službe. Na podlagi razkritja konkurenčnega razkoraka med obema možnostma zunanji izvajalci spoznajo, na katerih dejavnikih morajo graditi svojo podobo, da bodo morebiti pritegnili tudi tiste, ki še kar vztrajajo pri svojem lastnem, torej notranjem izvajanju računovodenja. Pri tem je za analizo bistvenega pomena primerjalno razumevanje slabosti, saj je ob tem zanimiva predvsem velikost zaostanka

oziroma štejejo predvsem prednosti pred konkurenčno alternativo. V kontekstu takšne primerjave je tudi smiselno ločeno opazovati tiste, ki so se odločili za zunanje računovodenje, in tiste, ki se niso, ter tako spoznavati prevladujoče motive za in proti. Ker gre pri tovrstnem tehtanju vselej pravzaprav za poslovno odločitev, ne sme biti omejeno le na elemente storitve računovodenja samega (kakovost izvedbe, agilnost sistema, varnost dokumentacije in podatkov...), pač pa mora kot prav tako bistven element ponudbe vključevati tudi ceno/stroške (Horvat, 2003, str. 94).

2.4.2.2 Načini ocenjevanja prednosti in slabosti zunanjega izvajanja računovodenja

Za vsakega izmed navedenih in pojasnenih vidikov prednosti in slabosti zunanjega izvajanja računovodenja je treba poiskati tudi primerne metode sistematičnega spremljanja. V skladu s tem je podana splošna zahteva po enotnosti storitev, vključenih v posamezno ocenjevanje, saj je le tako mogoče združevati pridobljene ocene in jih posploševati, pa tudi ocenjevanje pri tistih z večvrstnimi storitvami sicer sploh ni mogoče, ker lahko le-te izkazujejo različno ujemanje prednosti in slabosti (Horvat, 2003, str. 94).

1. Prepoznavanje kakovosti dela izvajalcev zunanjega računovodenja oziroma njihove razvitosti – ocenjevanje strokovnosti in učinkovitosti izvedbe ter etičnosti ravnanja, povezanega s tem zahteva namreč podroben pogled v prakso posameznih izvajalcev, ki bi ga lahko najprimerneje označili kot temeljito in trajnostno notranjo revizijo, ki ne bi bila omejena le na problematiko računovodske pravilnosti, pač pa bi posegala tudi na področji izvedbene učinkovitosti in spoštovanja poklicne etike. V tem primeru bi bilo rešitve smiselno iskati v spoznanjih sodobne revizijske stroke, s poudarkom na reviziji notranjih kontrol pravilnosti računovodenja ter poklicne etike in izvedbene učinkovitosti tistih, ki ga izvajajo. Ustrezno bi torej bilo temeljito in trajnostno preizkušanje aktualne prakse, znanja oziroma usposobljenosti njenih izvajalcev, produktivnosti računovodskih sistemov, statistike in analize poklicno-etično spornih ravnanj in še česa.
2. Za prepoznavanje prednosti in slabosti zunanjega izvajanja računovodenja v povezavi z (ne)zadovoljstvom uporabnikov s kakovostjo tovrstnih storitev – kot je bilo že omenjeno, je metoda SERVQUAL najbolj razširjeno in preizkušeno orodje za merjenje (ne)zadovoljstva uporabnikov z računovodskimi storitvami. Metoda temelji na pripoznavanju petih dimenzij kakovosti katerekoli tržne storitve, in sicer: (1) pojavnosti, (2) zanesljivosti, (3) odzivnosti, (4) varnosti in (5) uslužnosti.

3 ANALIZA ANKETNEGA VPRAŠALNIKA O ORGANIZIRANOSTI RAČUNOVODENJA V SLOVENSКИH PODJETJIH

V prejšnjih dveh poglavjih magistrskega dela sem predstavila zunanje izvajanje dejavnosti, njeno razširjenost, njen razvoj, razloge za uvedbo dejavnosti, kritične dejavnike uspešnosti zunanjega izvajanja, proces zunanjega izvajanja ter prednosti in slabosti zunanjega izvajanja na splošno. Nato sem predstavila sam pojem računovodstva, pravne podlage, ki vplivajo na računovodenje, organiziranost računovodenja ter prednosti in slabosti zunanjega izvajanja računovodenja. V empiričnem delu magistrskega dela pa sem želela ugotoviti, kako je računovodstvo organizirano v slovenskih podjetjih. Glede na velikost, število zaposlenih, čas delovanja in osnovni dejavnost podjetja sem želela ugotoviti, ali imajo podjetja oblikovano svoje lastno računovodstvo ali pa uporabljajo zunanje računovodske storitve, ki jih ponujajo računovodski servisi. Na podlagi tega sem anketni vprašalnik razdelila na tri dele. Prvi, splošni del vsebuje splošna vprašanja za vsa podjetja, in sicer vprašanja o velikosti podjetja, številu zaposlenih, starosti, pa vse do vprašanja, katera je poglobljena dejavnost podjetja. Drugi del anketnega vprašalnika je namenjen podjetjem, ki prepuščajo računovodske storitve zunanjim izvajalcem, tretji del pa podjetjem, ki imajo oblikovano svoje lastno računovodstvo znotraj podjetja.

Z vprašanji, postavljenimi podjetjem, ki uporabljajo zunanje računovodske storitve, sem želela ugotoviti:

- ali ta podjetja že od nekdaj uporabljajo zunanje računovodske storitve, oziroma ali so imela kdaj oblikovano svoje lastno računovodstvo znotraj podjetja;
- kdo v podjetju je sprejel odločitev o prenosu računovodstva na zunanjega izvajalca;
- kako pomembni so za anketirana podjetja razlogi, navedeni kot odločilne pobude za prenos računovodskih storitev na zunanje izvajalce;
- kako pomembna so za anketirana podjetja merila, odločujoča pri izbiri zunanjega izvajalca računovodskih storitev;
- katere navedene računovodske storitve opravljajo zunanji izvajalci, katere še vedno opravljajo sami in katerih računovodskih storitev sploh ne opravljajo.

S tretjim delom anketnega vprašalnika, namenjenim, kot sem že omenila, podjetjem, ki imajo oblikovano svoje lastno računovodstvo v samem podjetju, pa sem želela ugotoviti tole:

- ali so podjetja kdaj uporabljala zunanje računovodske storitve, oziroma ali imajo že od nekdaj oblikovano lastno računovodstvo znotraj podjetja;
- kolikšno je število zaposlenih, ki se v podjetju ukvarjajo z računovodenjem;
- kako pomembni so za anketirana podjetja razlogi, ki so vplivali na odločitev o organizaciji njihovih lastnih v podjetjih delujočih računovodstev;

- katere navedene računovodske storitve izvajajo, oziroma katerih sploh ne izvajajo.

Anketni vprašalnik sem novembra 2007 razposlala po elektronski pošti na 600 elektronskih naslovov slovenskih podjetij in samostojnih podjetnikov, ki sem jih zbrala na spletni strani Poslovnega informatorja Republike Slovenije (PIRS-a). Od 600 poslanih anketnih vprašalnikov je izpolnjen anketni vprašalnik vrnilo 90 podjetij, torej 15 % vseh anketiranih podjetij. Od tega sem 41 izpolnjenih anketnih vprašalnikov dobila od podjetij, ki imajo v podjetju oblikovano svoje lastno računovodstvo, 49 pa od podjetij, ki izvajanje računovodskih storitev prepuščajo zunanjim izvajalcem, torej računovodskim servisom. Menim, da je bila odzivnost dovolj velika za določen vzorec, da je raziskava torej dala dokaj stvarne in zanesljive rezultate.

Za analizo podatkov sem uporabila program Microsoft Office Excel 2003.

Pred podrobnejšo analizo izsledkov anket želim predstaviti še najpomembnejše značilnosti vzorca podjetij, zajetih v raziskavo. Predstavila ga bom na podlagi odgovorov iz prvega, to je splošnega dela anketnega vprašalnika.

3.1 ANALIZA SPLOŠNEGA DELA VPRAŠALNIKA

V nadaljevanju bom analizirala pet postavljenih anketnih vprašanj, ki so bila namenjena vsem anketiranim podjetjem, in so spraševala po:

- velikosti družbe,
- številu zaposlenih v podjetju,
- času obstoja podjetja,
- osnovni dejavnosti podjetja.

1. Kako velika podjetja so bila zajeta v raziskavo?

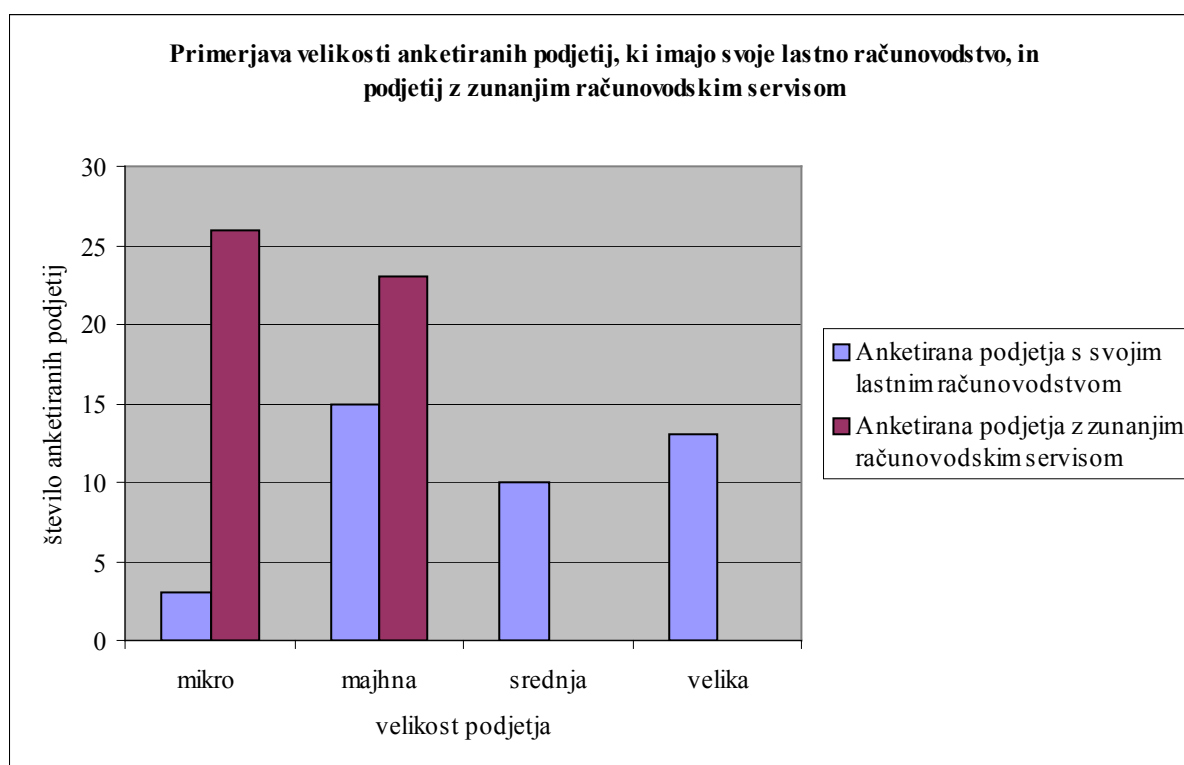
Iz tabele 3.1 in slike 3.1 vidimo, da je med vsemi 90 anketiranimi podjetji 42,22 % majhnih podjetij, 32,22 % mikro podjetij, 14,45 % velikih in 11,11 % srednje velikih podjetij. Od tega je med 41 podjetji, ki imajo oblikovano svoje lastno računovodstvo, največ, to je 36,58 % majhnih, 31,71 % velikih, 24,39 % srednjih in najmanj, 7,32 %, mikro podjetij. Izmed 49 anketiranih podjetij, za katera računovodske storitve opravljajo zunanji izvajalci, pa je kar 53,06 % mikro podjetij in 46,94 % majhnih podjetij, srednjih in velikih podjetij pa med njimi ni. Iz tega lahko sklepam, da imajo srednja in velika podjetja povečini oblikovano svoje lastno računovodstvo kar v podjetju samem, veliko majhnih, predvsem pa mikro podjetij z le malo zaposlenimi pa se odloča za zunanje izvajanje računovodskih storitev.

Tabela 3.1: Anketirana podjetja glede na velikost

Velikost podjetja ¹	Anketirana podjetja s svojim lastnim računovodstvom		Anketirana podjetja z zunanjim računovodskim servisom		Vsa anketirana podjetja	
	število	delež	število	delež	število	delež
mikro	3	7,32-%	26	53,06-%	29	32,22-%
majhna	15	36,58-%	23	46,94-%	38	42,22-%
srednja	10	24,39-%	0	0	10	11,11-%
velika	13	31,71-%	0	0	13	14,45-%
SKUPAJ	41	100-%	49	100-%	90	100-%

Vir: Anketni vprašalnik, 2007.

Slika 3.1: Primerjava velikosti anketiranih podjetij, ki imajo svoje lastno računovodstvo, in podjetij z zunanjim računovodskim servisom



Vir: Anketni vprašalnik, 2007.

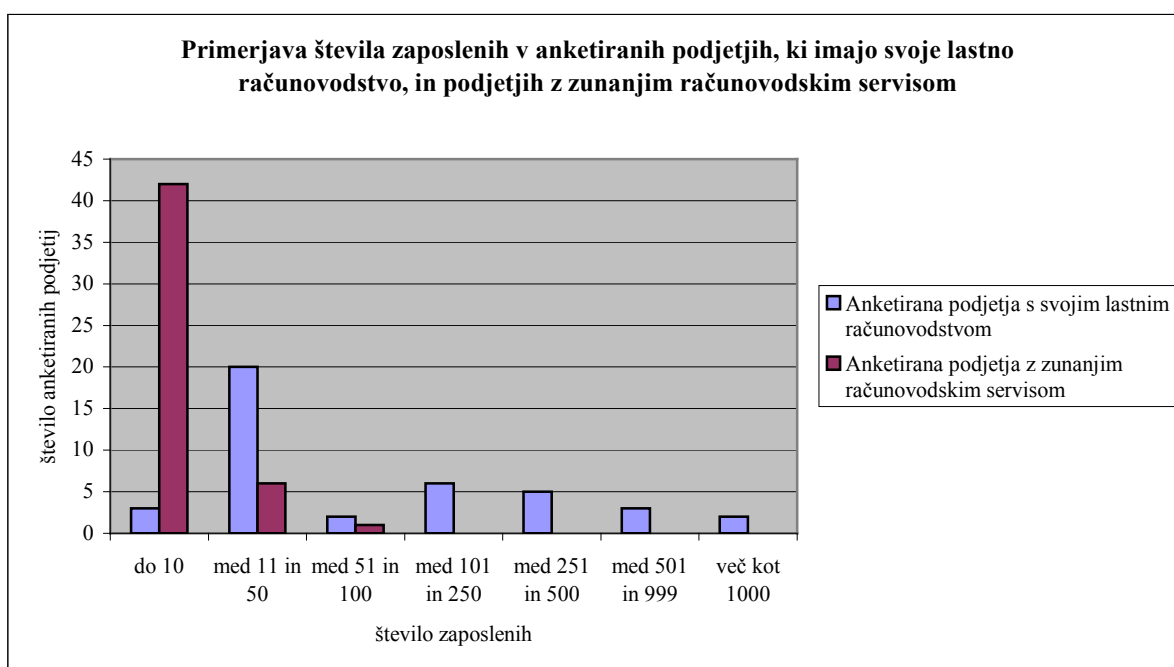
¹ Merila za razvrstitev družb (za razvrstitev v določeno skupino mora družba izpolnjevati vsaj dve izmed treh meril):

Merilo/velikost družbe	MIKRO DRUŽBA	MAJHNA DRUŽBA	SREDNJA DRUŽBA	VELIKA DRUŽBA
POVPREČNO ŠT. DELAVCEV V POSL. LETU	< 10	< 50	< 250	> 250
ČISTI PRIHODKI OD PRODAJE	< 2.000.000 EUR	< 7.300.000 EUR	< 29.200.000 EUR	> 29.200.000 EUR
VREDNOST AKTIVE	< 2.000.000 EUR	< 3.650.000 EUR	< 14.600.000 EUR	> 14.600.000 EUR

2. Kolikšno je število zaposlenec v anketiranih podjetjih?

Anketirana podjetja v povprečju zaposlujejo 117,12 delavca, od tega podjetja s svojim lastnim računovodstvom zaposlujejo v povprečju 249,44 delavca, podjetja z zunanjim računovodstvom pa 6,41 delavca. Razlika je posledica različne velikosti anketiranih podjetij, saj sem že ob prvem vprašanju pojasnila, da so bila v vzorec podjetij, ki imajo oblikovano svoje lastno računovodstvo, zajeta podjetja, ki so veliko večja od tistih, ki prepuščajo izvajanje računovodstva zunanjim izvajalcem. Poleg tega nam tudi slika 3.2 jasno prikazuje primerjavo števila zaposlenih med podjetji, ki imajo oblikovano svoje lastno računovodstvo, in tistimi, ki izvajanje računovodstva prepuščajo zunanjim izvajalcem. Ti se večinoma uvrščajo v prvi razred, ki zaposluje do 10 delavcev.

Slika 3.2: Primerjava števila zaposlenih v anketiranih podjetjih, ki imajo svoje lastno računovodstvo, in podjetij z zunanjim računovodskim servisom,



Vir: Anketni vprašalnik, 2007.

Iz tega lahko sklepamo, da imajo podjetja, ki zaposlujejo večje število delavcev, oblikovano svoje lastno računovodstvo znotraj podjetja, podjetja z majhnim številom zaposlenih pa si pomagajo z zunanjimi računovodskimi storitvami.

Z anketnim vprašalnikom je bilo skupaj zajetih 45 oziroma 50,00 % anketiranih podjetij, ki zaposlujejo manj kot 10 delavcev, 26 oziroma 28,89 % vseh anketiranih podjetij, ki zaposlujejo od 11 do 50 delavcev, 3 oziroma 3,33 % tistih, ki zaposlujejo od 51 do 100 delavcev, 6 oziroma 6,67 % anketiranih podjetij, ki zaposlujejo od 101 do 250 delavcev, 5

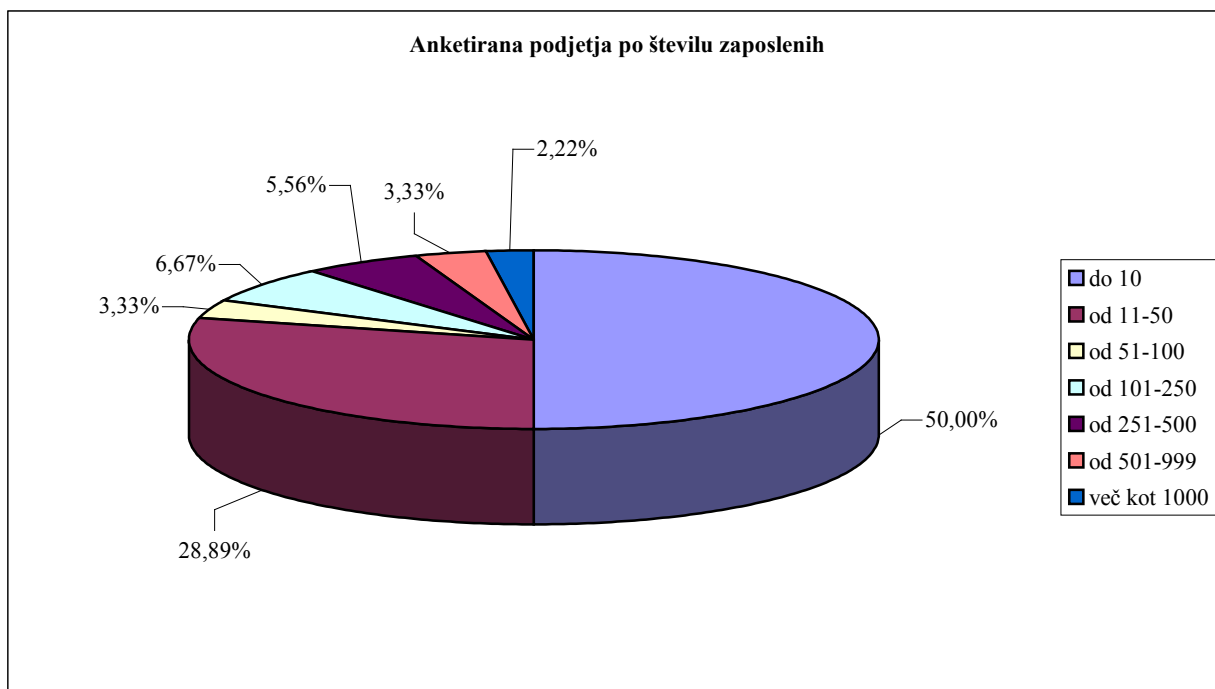
oziroma 5,56 % tistih, ki zaposlujejo od 251 do 500 delavcev, 3 oziroma 3,33 % tistih, ki zaposlujejo od 501 do 999 delavcev, ter 2 oziroma 2,22 % anketiranih podjetij, ki zaposlujeta več kot 1000 delavcev. Poleg tega tabela 3.2 in slika 3.3 prikazujeta razčlenitev zaposlenih po razredih po številu in deležu posebej za anketirana podjetja, ki imajo oblikovano svoje lastno računovodstvo, pa tudi za podjetja, ki računovodske storitve prepuščajo računovodskemu servisu, ter skupaj za vsa anketirana podjetja, ne glede na organiziranost računovodenja.

Tabela 3.2: Anketirana podjetja po številu zaposlenih

Število zaposlenih	Anketirana podjetja s svojim lastnim računovodstvom		Anketirana podjetja z zunanjim računovodskim servisom		Vsa anketirana podjetja	
	število	delež	število	delež	število	delež
do 10	3	7,32-%	42	85,71-%	45	50,00-%
med 11 in 50	20	48,78-%	6	12,24-%	26	28,89-%
med 51 in 100	2	4,88-%	1	2,04-%	3	3,33-%
med 101 in 250	6	14,63-%	0	0	6	6,67-%
med 251 in 500	5	12,19-%	0	0	5	5,56-%
med 501 in 999	3	7,32-%	0	0	3	3,33-%
več kot 1000	2	4,88-%	0	0	2	2,22-%
SKUPAJ	41	100-%	49	100-%	90	100-%

Vir: Anketni vprašalnik, 2007.

Slika 3.3: Anketirana podjetja po številu zaposlenih



Vir: Anketni vprašalnik, 2007.

3. Koliko let obstaja podjetje oziroma kolikšna je starost anketiranih podjetij?

Povprečna starost vseh anketiranih podjetij znaša 21,83 leta. 41 anketiranih podjetij, ki imajo oblikovano svoje lastno računovodstvo, je v povprečju starih 33,37 leta, preostalih 49 podjetij, ki računovodske storitve prepuščajo zunanjim izvajalcem, pa je v povprečju starih 12,17 leta. Na podlagi tega lahko trdim, da prepuščajo izvajanje računovodskih storitev zunanjim izvajalcem predvsem mlajša podjetja. Starejša in tudi po številu zaposlenih večja podjetja pa računovodske storitve še vedno opravljajo v podjetju samem.

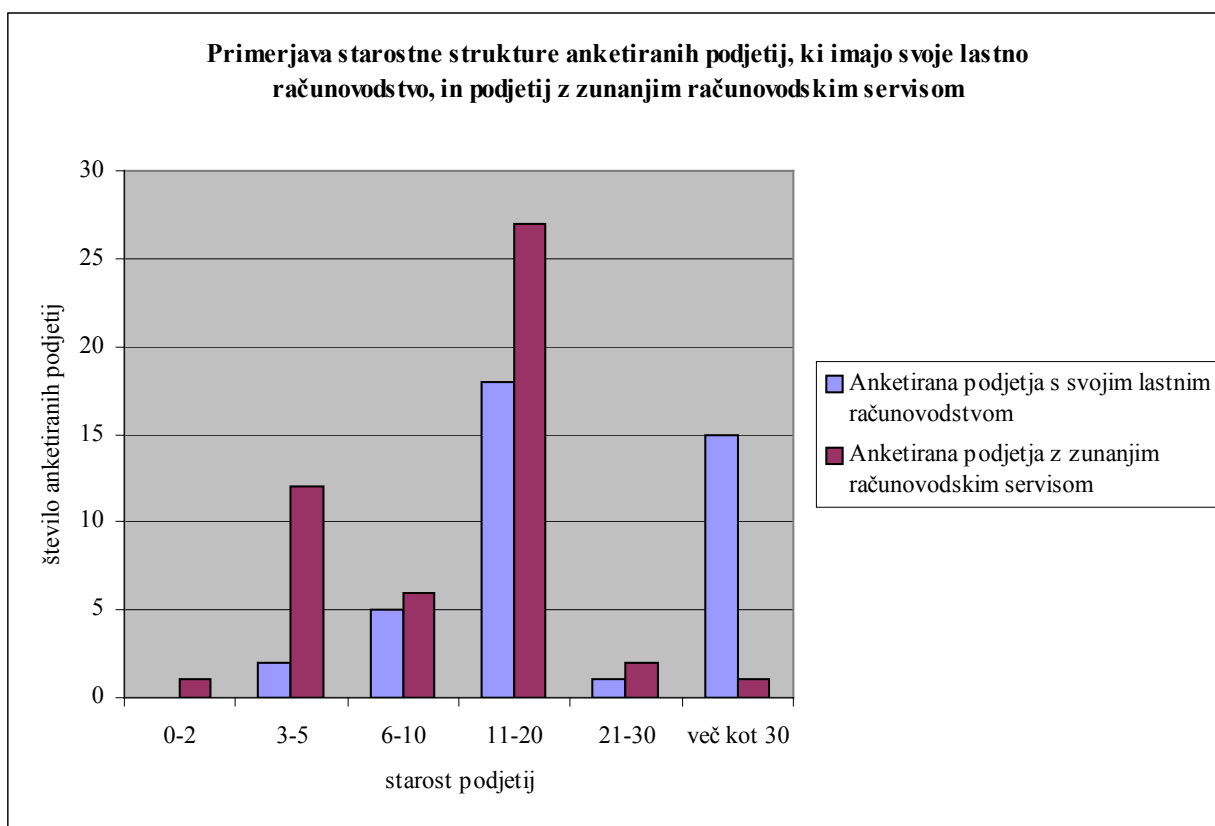
Iz tabele 3.3 in slike 3.4 je razvidno, da je večina anketiranih podjetij, tako tistih, ki imajo organizirano svoje lastno računovodstvo v podjetju, kot tudi tistih, ki prepuščajo računovodske storitve zunanjim izvajalcem, starih med 11 in 20 let, skupaj je med anketiranimi podjetji kar 50 % takih. Veliko podjetij, 36,59 %, s svojim lastnim računovodstvom je starih več kot 30 let. Anketirana podjetja z zunanje oblikovanim računovodstvom pa so v povprečju precej mlajša.

Tabela 3.3: Anketirana podjetja po številu let obstoja

Število let obstoja	Anketirana podjetja s svojim lastnim računovodstvom		Anketirana podjetja z zunanjim računovodskim servisom		Vsa anketirana podjetja	
	število	delež	število	delež	število	delež
0-2	0	0,00-%	1	2,04-%	1	1,11-%
3-5	2	4,88-%	12	24,49-%	14	15,56-%
6-10	5	12,19-%	6	12,24-%	11	12,22-%
11-20	18	43,90-%	27	55,11-%	45	50,00-%
21-30	1	2,44-%	2	4,08-%	3	3,33-%
več kot 30	15	36,59-%	1	2,04-%	16	17,78-%
SKUPAJ	41	100-%	49	100-%	90	100-%
POVPREČNA STAROST	33,37	/	12,17	/	21,83	/

Vir: Anketni vprašalnik, 2007.

Slika 3.4: Primerjava starostne strukture anketiranih podjetij, ki imajo svoje lastno računovodstvo, in podjetij z zunanjim računovodskim servisom



Vir: Anketni vprašalnik, 2007.

4. Kakšne so osnovne dejavnosti, s katerimi se ukvarjajo anketirana podjetja?

Kot vidimo v tabeli 3.4, se kar tretjina anketiranih podjetij ukvarja z dejavnostmi, ki v anketnem vprašalniku niso bile navedene. Večina izmed njih se ukvarja s posredovanjem nepremičnin, storitveno dejavnostjo, z arhitekturo, založništvom, oglaševanjem, vzgojo in izobraževanjem, zobozdravstvom itd. Med vsemi anketiranimi podjetji, ki se ukvarjajo s katero izmed navedenih osnovnih dejavnosti, pa je 20 % takih, ki se ukvarjajo s trgovino na drobno in debelo, 13,33 % se jih posveča svetovanju in poslovnim storitvam, enak delež pa pripada tudi ukvarjanju s proizvodnjo industrijskih dobrin; 7,78 % se jih ukvarja z gradbeništvom, 4,44 % z bančništvom, investicijami ali zavarovalništvom, s 3,33 % sledi proizvodnja potrošnih dobrin, eno podjetje oziroma 1,11 % vseh anketiranih se ukvarja z rudarstvom, še eno (1,11 %) pa s transportom.

Tabela 3.4: Anketirana podjetja glede na osnovno dejavnost

Osnovna dejavnost	Anketirana podjetja s svojim lastnim računovodstvom		Anketirana podjetja z zunanjim računovodskim servisom		Vsa anketirana podjetja	
	število	delež	število	delež	število	delež
bančništvo, investicije, zavarovalništvo	4	9,76-%	0	0,00-%	4	4,44-%
gradbeništvo	6	14,63-%	1	2,04-%	7	7,78-%
potrošniške storitve	0	0,00-%	0	0,00-%	0	0,00-%
proizvodnja potrošnih dobrin	2	4,88-%	0	0,00-%	2	3,33-%
proizvodnja industrijskih dobrin	10	24,39-%	2	4,08-%	12	13,33-%
Inženiring, raziskave in razvoj	0	0,00-%	0	0,00-%	0	0,00-%
rudarstvo, črpanje nafte	0	0,00-%	1	2,04-%	1	1,11-%
svetovanje in poslovne storitve	0	0,00-%	12	24,49-%	12	13,33-%
trgovina na drobno in debelo	7	17,07-%	11	22,45-%	18	20,00-%
transport in javne dobrine	1	2,44-%	0	0,00-%	1	1,11-%
drugo	11	26,83-%	22	44,90-%	33	36,67-%
SKUPAJ	41	100-%	49	100-%	90	100-%

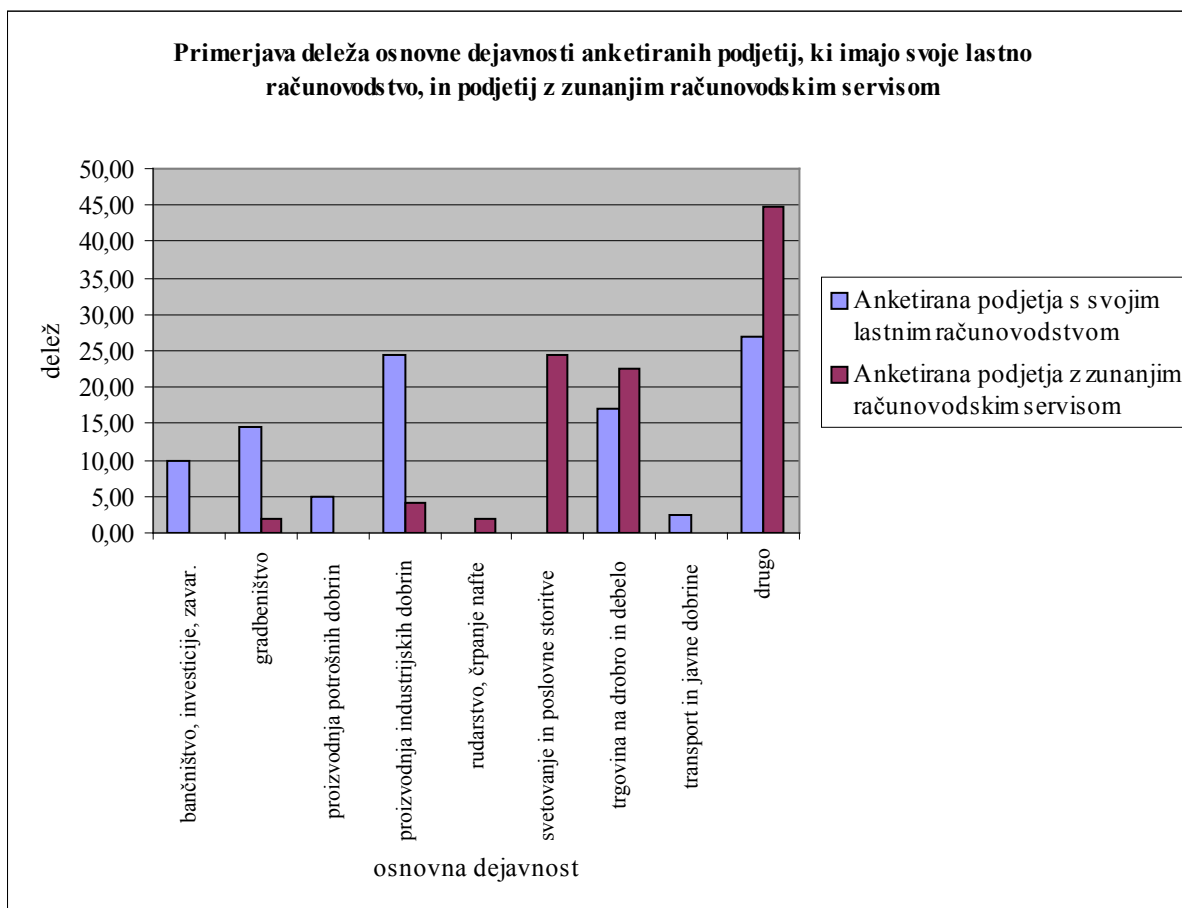
Vir: Anketni vprašalnik, 2007.

Iz primerjave deleža osnovne oziroma poglavitne dejavnosti anketiranih podjetij s svojim lastnim računovodstvom in podjetij, ki imajo oblikovano zunanje računovodstvo, ki jo prikazuje slika 3.5, pa vidimo, da se kar 24,39 % podjetij, ki imajo oblikovano svoje lastno računovodstvo, ukvarja s proizvodnjo industrijskih dobrin, pri podjetjih, ki imajo oblikovano zunanje računovodstvo, pa je ta delež manjši in znaša le 4,08 %. Večjo razliko lahko zaznamo tudi pri dejavnosti svetovanja in pri poslovnih storitvah, saj ni podjetja, ukvarjajočega se s temi dejavnostmi, ki bi imelo oblikovano svoje lastno računovodstvo. Kar 24,49 % anketiranih podjetij, ki imajo najeto zunanje računovodstvo, pa se ukvarja s temi osnovnimi dejavnostmi. Poleg tega je velika razlika tudi pri osnovni dejavnosti gradbeništva ter bančništva, investicij in zavarovalništva. Večina anketiranih podjetij s temi dejavnostmi ima oblikovano svoje lastno računovodstvo.

Iz zgoraj navedenih primerjav bi lahko sklenila, da imajo podjetja, ki se ukvarjajo z bolj kompleksno dejavnostjo, oblikovano svoje lastno računovodstvo. Verjetno zato, ker večina ponudnikov zunanjih računovodskih storitev ni specializirana za vodenje računovodstva

podjetij s specifično dejavnostjo. Zato podjetja raje oblikujejo notranje računovodstvo, posebej usposobljeno za dejavnost, ki jo podjetje opravlja.

Slika 3.5: Primerjava deleža osnovne dejavnosti anketiranih podjetij, ki imajo svoje lastno računovodstvo, in podjetij z zunanjim računovodskim servisom



Vir: Anketni vprašalnik, 2007.

3.2 ANALIZA VPRAŠALNIKA, KI SO GA IZPOLNILA PODJETJA Z ZUNANJE OBLIKOVANIM RAČUNOVODSTVOM

V nadaljevanju bom analizirala pet postavljenih anketnih vprašanj, namenjenih podjetjem, ki so vodenje računovodstva prepustila zunanjim izvajalcem, to je računovodskim servisom. Teh podjetij je med vsemi anketiranimi 54,44 % oziroma 49.

1. Ali ste imeli v podjetju kdaj organizirano svoje lastno računovodstvo ali že od nekdanj uporabljate storitve računovodskega servisa?

V tabeli 3.5 vidimo, da večina, to je 83,67 % anketiranih podjetij, ki imajo organizirano zunanje računovodstvo, storitve zunanjih izvajalcev uporablja že vse od začetka poslovanja

podjetja, 16,33 % podjetij pa je imelo oblikovano že tudi svoje lastno računovodstvo znotraj podjetja. Mogoče bi bilo zanimivo, da bi ob tem tiste, ki so na vprašanje odgovorili z da povprašala še, zakaj so se odločili za prehod na zunanje računovodenje. Vendar so določeni razlogi zagotovo pojasnjeni tudi pri tretjem vprašanju, pri katerem so anketirana podjetja ocenjevala razloge za odločitev prenosa računovodenja na zunanjega izvajalca glede na pomembnost.

Tabela 3.5: Anketirana podjetja, ki uporabljajo zunanje računovodske storitve, glede na začetek uporabe teh storitev

	število	delež
Da, imeli smo oblikovano svoje lastno računovodstvo.	8	16,33-%
Ne, že od nekdaj uporabljamo zunanje storitve računovodenja.	41	83,67-%
SKUPAJ	49	100-%

Vir: Anketni vprašalnik, 2007.

2. Kdo je sodeloval v procesu sprejemanja odločitev za zunanje izvajanje računovodenja?

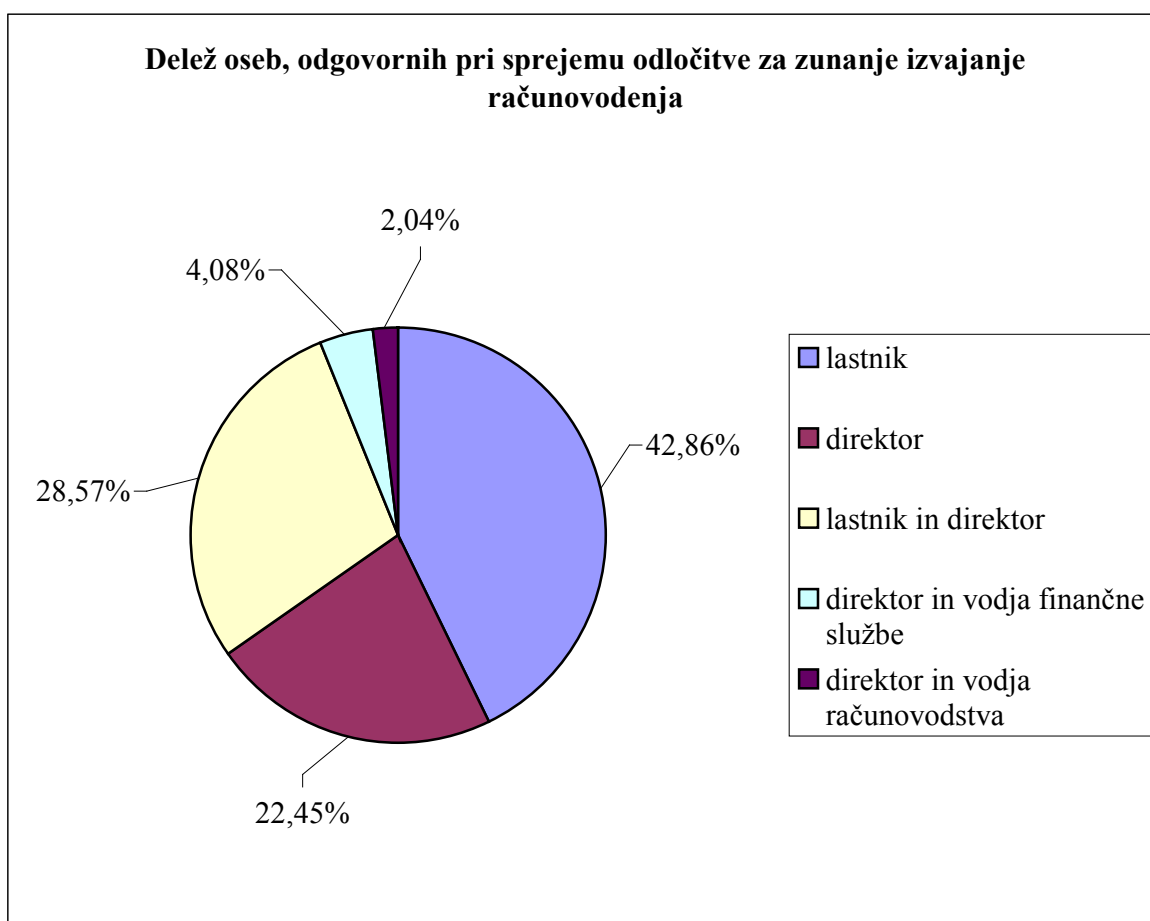
Iz tabele 3.6 in slike 3.6 vidimo, da so v anketiranih podjetjih, ki uporabljajo zunanje računovodske storitve, odločitev o tem v 42,86 % sprejeli lastniki sami, 22,45 % anketiranih podjetij je to odločitev zaupalo direktorju, 28,57 % pa direktorju in lastniku skupaj. Zelo malo je primerov, da bi pri sprejemanju teh odločitev sodelovali vodje finančne službe ali računovodstva. Razlog za takšno stanje je po moje predvsem to, da pred odločitvijo o zunanjem izvajanju računovodenja teh kadrov v podjetju tako rekoč ni, zaradi česar pač ne morejo sprejemati takšnih odločitev.

Tabela 3.6: Odgovorne osebe v anketiranih podjetjih, ki so sprejele odločitev za zunanje izvajanje računovodenja

Odgovorna oseba za sprejem odločitve za zunanje izvajanje računovodenja	število	delež
lastnik	21	42,86-%
direktor	11	22,45-%
lastnik in direktor	14	28,57-%
direktor in vodja finančne službe	2	4,08-%
direktor in vodja računovodstva	1	2,04-%
SKUPAJ	49	100-%

Vir: Anketni vprašalnik, 2007.

Slika 3.6: Delež oseb, odgovornih pri sprejemanju odločitev za zunanje izvajanje računovodenja



Vir: Anketni vprašalnik, 2007.

3. Kako pomembni so navedeni razlogi ob odločitvi za zunanje izvajanje računovodenja?

Na anketnem vprašalniku je bilo navedenih devet razlogov, ki lahko po mojem mnenju vplivajo na odločitev o prenosu računovodenja na zunanje izvajalce. Anketirana podjetja pa so vsakega izmed navedenih razlogov ocenila z oceno od 1-5. Te ocene predstavljajo pomembnost navedenih razlogov z vidika anketiranih podjetij, in sicer: 5-zelo pomembno, 4-pomembno, 3-srednje pomembno, 2-manj pomembno, 1-nepomembno. V nadaljevanju bom tako za vsak razlog predstavila ocene anketiranih podjetij ter skušala komentirati njihove odločitve.

a. Prvi razlog: Zmanjšanje operativnih stroškov oziroma izboljšanje nadzora nad njimi.

Iz tabele 3.7 je razvidno, da se večini anketiranih podjetij, to je kar 63,27 %, zdi zmanjšanje operativnih stroškov oziroma izboljšanje nadzora nad njimi zelo pomemben ali pomemben razlog pri sprejemu odločitve o zunanjem izvajanju računovodskih storitev. Manj pomemben je ta le za 6,12 % anketiranih podjetij, ni pa bilo niti enega anketiranega podjetja, v katerem bi menili, da ta razlog ni pomemben. Povprečna ocena vseh anketiranih podjetij, ki imajo oblikovano zunanje računovodstvo, znaša 3,9, to pa pomeni, da je omenjeni razlog pomembno vplival oziroma vpliva na odločitev o zunanjem izvajanju računovodskih storitev.

Tabela 3.7: Odgovori ob prvem razlogu: Zmanjšanje operativnih stroškov oziroma izboljšanje nadzora nad njimi

Zmanjšanje operativnih stroškov oziroma izboljšanje nadzora nad njimi	število	delež
zelo pomembno	16	32,66-%
pomembno	15	30,61-%
srednje pomembno	15	30,61-%
manj pomembno	3	6,12-%
nepomembno	0	0,00-%
SKUPAJ	49	100-%
POVPREČJE	3,90	/

Vir: Anketni vprašalnik, 2007.

b. Drugi razlog: Osredotočenost na poglavitne dejavnosti v podjetju.

Osredotočenosti na poglavitne dejavnosti v podjetju je za anketirana podjetja še pomembnejši razlog od zmanjšanja operativnih stroškov, saj se kar 81,63 % anketiranim podjetjem zdi zelo pomemben ali pomemben pri sprejemu odločitve o zunanjem izvajanju računovodskih storitev, kar vidimo v tabeli 3.8. Manj pomemben je ta razlog le za 4,08 % anketiranih podjetij, tudi pri tem razlogu pa ni bilo anketiranega podjetja, v katerem bi zanj menili, da ni pomemben. Povprečna ocena vseh anketiranih podjetij, ki imajo oblikovano zunanje računovodstvo, znaša kar 4,29, to pa pomeni, da je omenjeni razlog pomembno vplival na odločitev o zunanjem izvajanju računovodskih storitev. Zelo pomembno za podjetja namreč je, da lahko nemoteno opravljajo svojo temeljno dejavnost, z drugimi stranskimi dejavnostmi oziroma aktivnostmi, ki morajo prav tako biti opravljene, pa se medtem ukvarjajo, oziroma jih opravljajo za to usposobljeni strokovnjaki zunaj podjetja.

Tabela 3.8: Odgovori ob drugem razlogu: Osredotočenost na poglavitne dejavnosti v podjetju

Osredotočenost na poglavitne dejavnosti v podjetju	število	delež
zelo pomembno	25	51,02-%
pomembno	15	30,61-%
srednje pomembno	7	14,29-%
manj pomembno	2	4,08-%
nepomembno	0	0,00-%
SKUPAJ	49	100-%
POVPREČJE	4,29	/

Vir: Anketni vprašalnik, 2007.

c. Tretji razlog: Potrebna sredstva za notranje izvajanje računovodenja (človeški viri, finančna, materialna) v podjetju niso bila dostopna.

Nedostopnost potrebnih sredstev za notranje izvajanje računovodenja – gre za človeške vire ter finančna in materialna sredstva - se zdi anketiranim podjetjem srednje pomemben do pomemben razlog pri odločitvi za zunanje izvajanje računovodenja. Povprečna ocena znaša namreč 3,55, kar je razvidno s tabele 3.9. Več kot tretjina anketiranih podjetij meni, da je to zelo pomemben razlog pri sprejemu odločitve o zunanjem izvajanju računovodskih storitev, vendar pa se kar 22,45 % anketiranim podjetjem zdi ta razlog manj pomemben oziroma nepomemben, ker so podjetja morebiti že vnaprej vedela, da bodo za te storitve najela zunanje izvajalce, zaradi česar opreme za izvajanje računovodenja niso nabavila. Prav tako pa tudi niso zaposlovala za to usposobljenih kadrov, kajti kot smo videli pri prvem vprašanju, namenjenem podjetjem, ki prepuščajo izvajanje računovodskih storitev zunanjim izvajalcem, je več kot 80 % takih, ki nikoli niso imela oblikovanega svojega lastnega računovodstva.

Tabela 3.9: Odgovori ob tretjem razlogu: Potrebna sredstva v podjetju niso bila dostopna

Potrebna sredstva v podjetju niso bila dostopna	število	delež
zelo pomembno	17	34,69-%
pomembno	7	14,29-%
srednje pomembno	14	28,57-%
manj pomembno	8	16,33-%
nepomembno	3	6,12-%
SKUPAJ	49	100-%
POVPREČJE	3,55	/

Vir: Anketni vprašalnik, 2007.

d. Četrty razlog: Sprostitev sredstev podjetja za druge namene.

Iz tabele 3.10 je razvidno, da se sprostitev sredstev podjetja za druge namene s prenosom računovodenja na zunanje izvajalce kar 44,90 % anketiranim podjetjem zdi srednje pomemben razlog. Poleg tega je omenjeni razlog kar za 24,49 % anketiranih podjetij manj pomemben oziroma nepomemben za najem zunanjega izvajanja računovodenja. V skladu s tem tudi povprečna ocena komaj presega 3, to pa pomeni, da je ta razlog v povprečju srednje pomemben. Kot bi anketirana podjetja menila, da prenos računovodenja na zunanje izvajalce ne prinese tolikšne sprostitve sredstev podjetja za druge namene, da bi lahko pomembno vplivala na sprejem te odločitve.

Tabela 3.10: Odgovori ob četrtem razlogu: Sprostitev sredstev podjetja za druge namene

Sprostitev sredstev podjetja za druge namene	število	delež
zelo pomembno	3	6,12-%
pomembno	12	24,49-%
srednje pomembno	22	44,90-%
manj pomembno	8	16,33-%
nepomembno	4	8,16-%
SKUPAJ	49	100-%
POVPREČJE	3,04	/

Vir: Anketni vprašalnik, 2007.

e. Peti razlog: Pridobitev znanj od zunanjih izvajalcev.

Pridobitev znanj od zunanjih izvajalcev ob prenosu računovodenja nanje je za slabo polovico (48,98 %) anketiranih podjetij zelo pomemben oziroma pomemben razlog za odločitev za zunanje izvajanje računovodenja – to je razvidno iz tabele 3.11. Poleg tega se skoraj tretjini anketiranih podjetij zdi to srednje pomemben razlog, za petino anketiranih podjetij pa je ta razlog manj pomemben oziroma nepomemben. To so verjetno podjetja, ki celotno računovodenje prepuščajo zunanjim izvajalcem in se sama z računovodenjem niti ne ukvarjajo, tako da teh znanj sploh ne potrebujejo. Povprečna ocena vseh anketiranih podjetij, ki imajo oblikovano zunanje računovodstvo, za omenjeni razlog znaša 3,49, to pa pomeni, da ta razlog srednje pomembno do pomembno vpliva oziroma je vplival na odločitev o zunanjem izvajanju računovodskih storitev.

Tabela 3.11: Odgovori ob petem razlogu: Pridobitev znanj od zunanjih izvajalcev

Pridobitev znanj od zunanjih izvajalcev	število	delež
zelo pomembno	14	28,57-%
pomembno	10	20,41-%
srednje pomembno	15	30,61-%
manj pomembno	6	12,25-%
nepomembno	4	8,16-%
SKUPAJ	49	100-%
POVPREČJE	3,49	/

Vir: Anketni vprašalnik, 2007.

f. Šesti razlog: Izboljšanje kakovosti računovodenja.

V tabeli 3.12 vidimo, da več kot polovica, 51,02 %, anketiranih podjetij meni, da so s prenosom računovodenja na zunanjega izvajalca zelo pomembno vplivala na izboljšanje kakovosti računovodenja, poleg tega pa je še 24,49 % takih, ki so prepričana, da je ta razlog pri tej odločitvi pomemben. Enemu podjetju izmed 49 anketiranih pa se zdi, da izboljšanje kakovosti računovodenja pri odločitvi za zunanje izvajanje računovodenja ni bilo pomembno. Kljub vsemu pa je povprečna ocena zelo visoka in znaša kar 4,16, to pa pomeni, da podjetja zaupajo zunanjim izvajalcem računovodskih storitev in upajo, da bodo računovodske storitve zaradi njihovega dela bolj kakovostne, kot bi bile, če bi jih opravljali v podjetju.

Tabela 3.12: Odgovori ob šestem razlogu: Izboljšanje kakovosti računovodenja

Izboljšanje kakovosti računovodenja	število	delež
zelo pomembno	25	51,02-%
pomembno	12	24,49-%
srednje pomembno	8	16,33-%
manj pomembno	3	6,12-%
nepomembno	1	2,04-%
SKUPAJ	49	100-%
POVPREČJE	4,16	/

Vir: Anketni vprašalnik, 2007.

g. Sedmi razlog: Delitev tveganja z zunanjim izvajalcem.

Delitev tveganja z zunanjim izvajalcem je med vsemi omenjenimi razlogi v povprečju eden najslabše ocenjenih razlogov anketiranih podjetij, saj znaša njegova povprečna ocena 2,92 in razlog torej ne dosega niti srednje pomembnosti. S tabele 3.13 lahko razberemo, da več kot tretjina anketiranih podjetij sicer meni, da je ta razlog pri izbiri odločitve za zunanje izvajanje

srednje pomemben, vendar pa je kar 18,36 % podjetij prepričanih, da je ta razlog ob odločitvi za zunanje izvajanje računovodenja nepomemben, 16,33 % podjetij pa, da je manj pomemben. Po mojem mnenju to dokazuje resen odnos podjetij do računovodstva. Lahko bi rekla, da je za podjetja kakovostno opravljena storitev računovodenja pomembnejša od delitve tveganja z zunanjim izvajalcem ob morebitnih nepravilnostih.

Tabela 3.13: Odgovori ob sedmem razlogu: Delitev tveganja z zunanjim izvajalcem

Delitev tveganja z zunanjim izvajalcem	število	delež
zelo pomembno	8	16,33-%
pomembno	6	12,25-%
srednje pomembno	18	36,73-%
manj pomembno	8	16,33-%
nepomembno	9	18,36-%
SKUPAJ	49	100-%
POVPREČJE	2,92	/

Vir: Anketni vprašalnik, 2007.

h. Osmi razlog: Nenehne spremembe v zakonodaji, ki vplivajo na računovodenje.

Očitno so spremembe v zakonodaji, ki vplivajo na računovodenje, za anketirana podjetja, najpomembnejši razlog, ki pripomore k odločitvi za zunanje računovodenje, saj znaša povprečna ocena tega razloga kar 4,39. V tabeli 3.14 vidimo, da med vsemi anketiranimi podjetji kar 61,22 % podjetij meni, da je ta razlog pri sprejemu odločitve za zunanje izvajanje računovodenja zelo pomemben, 22,45 % pa, da je pomemben. Le za 4,08 % podjetij je pri tej odločitvi ta razlog manj pomemben oziroma nepomemben. Tudi te ocene kažejo, da podjetja zaupajo zunanjim izvajalcem računovodskih storitev in verjamejo, da se bodo njihovi uslužbenci ob spremembah v zakonodaji, ki vplivajo na računovodenje, primerno izobrazili ter tako poskrbeli za pravilno pripravo poslovnih izkazov in raznih poročil, ki jih pripravljajo za podjetja. Če bi morali za to poskrbeti v podjetjih samih, bi bil to zaradi številnih sprememb v zadnjem obdobju zanje – predvsem za manjša podjetja - kar velik strošek. Zaposleni v računovodstvu bi namreč potrebovali sredstva za obisk seminarjev in izobraževanj s področij, na katerih so se dogodile spremembe.

Tabela 3.14: Odgovori ob osmem razlogu: Nenehne spremembe v zakonodaji, ki vplivajo na računovodenje

Nenehne spremembe v zakonodaji, ki vplivajo na računovodenje	število	delež
zelo pomembno	30	61,22-%
pomembno	11	22,45-%
srednje pomembno	6	12,25-%
manj pomembno	1	2,04-%
nepomembno	1	2,04-%
SKUPAJ	49	100,00-%
POVPREČJE	4,39	/

Vir: Anketni vprašalnik, 2007.

i. Deveti razlog: Zahteva lastnikov.

Zahteva lastnikov med anketiranimi podjetji ne velja za izjemno pomemben razlog pri sprejemanju odločitve za zunanje izvajanje, kajti povprečna ocena znaša le 2,92. Kot vidimo v tabeli 3.15, 22,45 % anketiranih meni, da je zahteva lastnikov zelo pomemben razlog pri sprejemu odločitve za zunanje izvajanje računovodenja, obstaja pa isti delež podjetij, ki menijo ravno nasprotno, in sicer, da je ta razlog pri sprejemu takšne odločitve nepomemben. Poleg tega pa je še 16,33 % takih, ki menijo, da ta razlog manj pomembno vpliva na odločitev, in slaba tretjina anketiranih podjetij z mišljenjem o srednji pomembnosti tega razloga. Na podlagi tega lahko sklepamo, da tudi lastniki pretehtajo vse druge razloge za sprejem odločitve o notranjem ali zunanjem računovodenju in ne vztrajajo slepo le pri svojem mnenju in svojih odločitvah.

Tabela 3.15: Odgovori ob devetem razlogu: Zahteva lastnikov

Zahteva lastnikov	število	delež
zelo pomembno	11	22,45-%
pomembno	4	8,16-%
srednje pomembno	15	30,61-%
manj pomembno	8	16,33-%
nepomembno	11	22,45-%
SKUPAJ	49	100-%
POVPREČJE	2,92	/

Vir: Anketni vprašalnik, 2007.

Iz povzetka primerjave povprečnih ocen posameznih razlogov, prikazanih v tabeli 3.16 in sliki 3.7, ki so jih anketirana podjetja ocenjevala po pomembnosti z vidika odločitve o zunanjem izvajanju računovodenja, lahko ugotovimo, da so najpomembnejši razlog za to odločitev nenehne spremembe v zakonodaji, ki vplivajo na računovodenje. Sledi jim

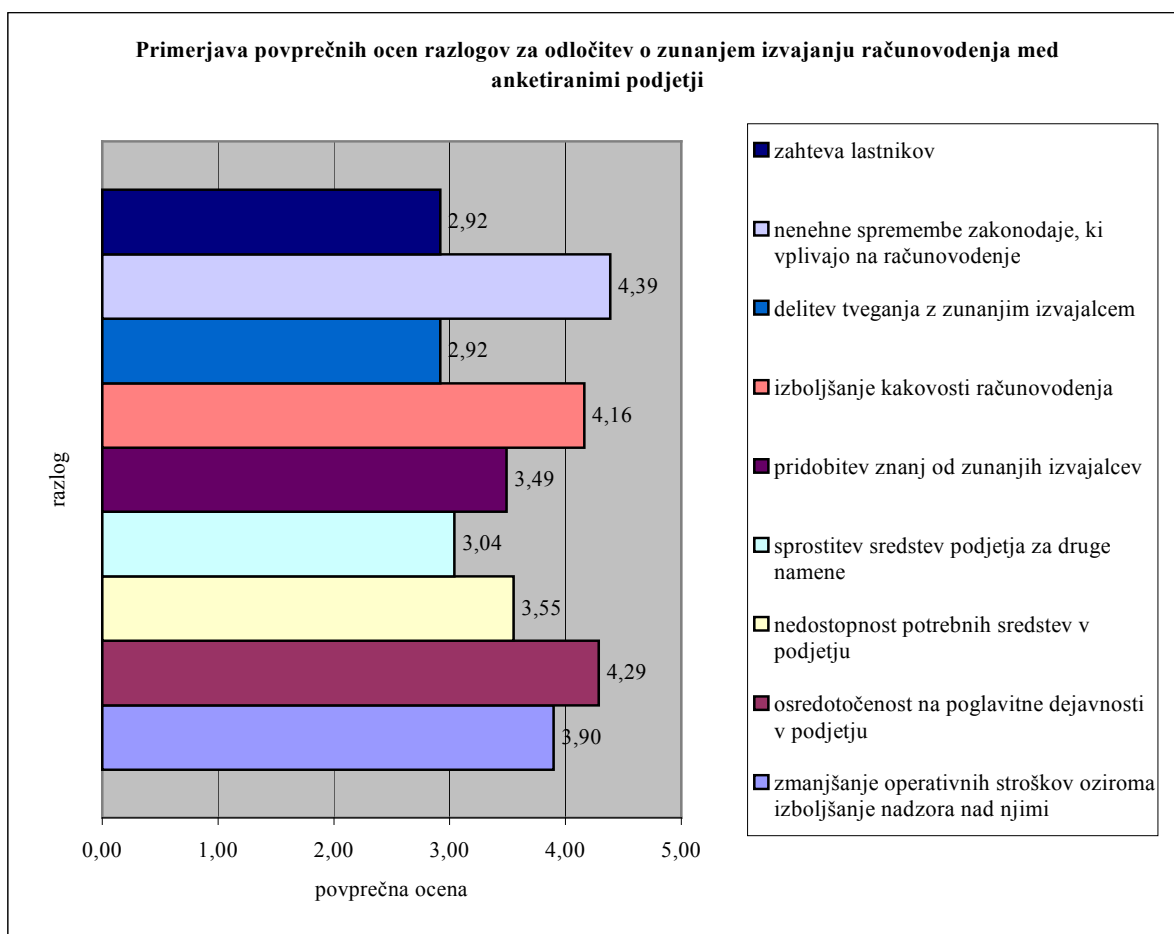
osredotočenost na poglavitne dejavnosti v podjetju z oceno 4,29, njej pa izboljšanje kakovosti računovodenja. Malo nižjo povprečno oceno, vendar kljub vsemu še vedno dovolj visoko, 3,90, so anketirana podjetja dodelila zmanjšanju operativnih stroškov oziroma izboljšanju nadzora nad njimi. Z oceno 3,55 sledi razlog, da potrebna sredstva v podjetju niso bila dostopna, potem pa s 3,49 pridobitev znanj od zunanjih izvajalcev. S povprečno srednjo oceno je bil ocenjen razlog sprostitev sredstev za druge namene. Na zadnjem mestu po oceni pa sta s povprečno oceno 2,92 dva razloga, ki po oceni anketiranih podjetij manj pomembno vplivata na odločitev o zunanjem izvajanju računovodenja - to sta zahteva lastnikov in delitev tveganj z zunanjim izvajalcem.

Tabela 3.16: Primerjava povprečnih ocen razlogov, ki naj bi vplivali na odločitev o zunanjem izvajanju računovodenja med anketiranimi podjetji

Razlog za odločitev o zunanjem izvajanju računovodenja	povprečna ocena anketiranih podjetij
zmanjšanje operativnih stroškov oziroma izboljšanje nadzora nad njimi	3,90
osredotočenost na poglavitne dejavnosti v podjetju	4,29
nedostopnost potrebnih sredstev v podjetju	3,55
sprostitev sredstev podjetja za druge namene	3,04
pridobitev znanj od zunanjih izvajalcev	3,49
izboljšanje kakovosti računovodenja	4,16
delitev tveganja z zunanjim izvajalcem	2,92
nenehne spremembe zakonodaje, ki vplivajo na računovodenje	4,39
zahteva lastnikov	2,92

Vir: Anketni vprašalnik, 2007.

Slika 3.7: Primerjava povprečnih ocen razlogov, ki naj bi vplivali na odločitev o zunanjem izvajanju računovodenja med anketiranimi podjetji



Vir: Anketni vprašalnik, 2007.

4. Kako pomembna so navedena merila za sprejem odločitve o izbiri zunanjega izvajalca računovodskih storitev?

Na anketnem vprašalniku je bilo navedenih devet meril, ki bi po mojem mnenju lahko vplivala na odločitev o izbiri zunanjega izvajalca. Anketirana podjetja so vsakega izmed navedenih meril glede na pomembnost ocenila z oceno od 1 do 5, pri čemer je pomen ocen takle: 5-zelo pomembno, 4-pomembno, 3-srednje pomembno, 2-manj pomembno, 1-nepomembno. V nadaljevanju predstavljam vsakega izmed meril in s tem povezane ocene anketiranih podjetij, opremljene z mojim komentiranjem.

a. Prvo merilo: Ugodna cena storitev.

Ugodna cena računovodskih storitev zunanjih izvajalcev se anketiranim podjetjem v povprečju zdi srednje pomembno merilo. S tabele 3.17 je namreč razvidno, da ga je kar 38,78

% podjetij ocenilo za takšnega. Vendar pa je med anketiranimi podjetji kljub temu še vedno kar 42,85 % takih, ki to merilo ocenjujejo kot pomembno ali zelo pomembno pri izbiri zunanjega izvajalca računovodskih storitev, za niti eno podjetje pa ni nepomembno. To pomeni, da veliko podjetij poleg čim boljše opravljene storitve zunanjega izvajalca pričakuje tudi čim nižjo ceno zanje. Vendar pa to merilo z vidika anketiranih podjetij pri izbiri zunanjega izvajalca računovodskih storitev vendarle ni odločilno.

Tabela 3.17: Odgovori ob prvem merilu: Ugodna cena storitev

Ugodna cena storitev	število	delež
zelo pomembno	7	14,28-%
pomembno	14	28,57-%
srednje pomembno	19	38,78-%
manj pomembno	9	18,37-%
nepomembno	0	0,00-%
SKUPAJ	49	100-%
POVPREČJE	3,39	/

Vir: Anketni vprašalnik, 2007.

b. Drugo merilo: Sloves in reference zunanjega izvajalca ter njegova strokovnost.

Iz tabele 3.18 je razvidno, da se večini anketiranih podjetij, kar 69,38 %, zdijo sloves in reference zunanjega izvajalca računovodskih storitev ter s tem njegova strokovnost pomembno oziroma zelo pomembno merilo pri odločitvi o najemu. Enemu izmed anketiranih podjetij pa se zdi to merilo celo nepomembno. Na podlagi teh ocen je moč sklepati, da veliko podjetij pred odločitvijo o izbiri zunanjega izvajalca preveri delo, izkušnje in strokovnost večjega števila zunanjih ponudnikov računovodskih storitev.

Tabela 3.18: Odgovori ob drugem merilu: Sloves in reference zunanjega izvajalca ter njegova strokovnost

Sloves in reference zunanjega izvajalca ter njegova strokovnost	število	delež
zelo pomembno	18	36,73-%
pomembno	16	32,65-%
srednje pomembno	11	22,46-%
manj pomembno	3	6,12-%
nepomembno	1	2,04-%
SKUPAJ	49	100-%
POVPREČJE	3,96	/

Vir: Anketni vprašalnik, 2007.

c. Tretje merilo: Prijaznost, ustrežljivost in urejenost osebja.

Merilo prijaznosti, ustrežljivosti in urejenosti osebja zunanjega izvajalca je bilo zelo presenetljivo ocenjen s povprečno oceno kar 3,98, to pa pomeni, da se veliki večini podjetij zdi to merilo pomembno oziroma zelo pomembno pri izbiri izvajalca računovodskih storitev. Tabela 3.19 nam "pove", da tako meni kar 75,51 % anketiranih podjetij. Spraševana podjetja so torej prepričana, da je urejenost osebja, ustrežljivost in prijaznost, tudi nekakšno zagotovilo za dobro opravljene storitve.

Tabela 3.19: Odgovori ob tretjem merilu: Prijaznost, ustrežljivost in urejenost osebja

Prijaznost, ustrežljivost in urejenost osebja	število	delež
zelo pomembno	14	28,57-%
pomembno	23	46,94-%
srednje pomembno	9	18,37-%
manj pomembno	3	6,12-%
nepomembno	0	0,00-%
SKUPAJ	49	100-%
POVPREČJE	3,98	/

Vir: Anketni vprašalnik, 2007.

d. Četrto merilo: Urejenost poslovnih prostorov izvajalca.

Kot kaže urejenost poslovnih prostorov zunanjega izvajalca za anketirana podjetja ni pomembna. To merilo so namreč ocenila z najslabšo oceno. Kot je razvidno s tabele 3.20, kar 42,86 % anketiranih podjetij to merilo ocenjuje za manj pomembno oziroma nepomembno pri tej odločitvi, ravno toliko pa za srednje pomembno. Glede na povprečno oceno tretjega merila, prijaznosti, ustrežljivosti in urejenosti osebja zunanjega izvajalca, bi lahko verjetno pričakovali tudi višjo povprečno oceno tega merila, vendar pa je ta le 2,61, to pa pomeni da ga v povprečju ocenjujejo kot manj pomembno do srednje pomembno. Po mojem mnenju pa bi se lahko to merilo prav tako odražalo v opravljenih storitvah. Urejeni prostori bi lahko kazali na urejenost dokumentacije, to pa v računovodstvu, v katerem imamo opravka z velikim obsegom različnih dokumentov in listin, vsekakor ni zanemarljivo dejstvo.

Tabela 3.20: Odgovori ob četrtem merilu: Urejenost poslovnih prostorov izvajalca

Urejenost poslovnih prostorov izvajalca	število	delež
zelo pomembno	1	2,04-%
pomembno	6	12,24-%
srednje pomembno	21	42,86-%
manj pomembno	15	30,62-%
nepomembno	6	12,24-%
SKUPAJ	49	100-%
POVPREČJE	2,61	/

Vir: Anketni vprašalnik, 2007.

e. Peto merilo: Jamstvo, da bodo opravljene storitve res na zahtevani ravni.

Jamstvo, da bodo opravljene storitve res na zahtevani ravni, je bilo pričakovano opredeljeno kot pomembno merilo pri odbiri zunanjega izvajalca. To merilo je dobilo visoko povprečno oceno, in to kar 4,37. S tabele 3.21 razberemo, da ni tega merila za manj pomembnega ali celo nepomembnega ocenilo niti eno podjetje. Podjetja seveda pričakujejo, da bodo storitve, ki jih zaupajo zunanjim izvajalcem, opravljene v skladu z njihovimi zahtevami oziroma pričakovanji.

Tabela 3.21: Odgovori ob petem merilu: Jamstvo o zahtevani ravni opravljenih storitev

Jamstvo o zahtevani ravni opravljenih storitev	število	delež
zelo pomembno	24	48,98-%
pomembno	19	38,78-%
srednje pomembno	6	12,24-%
manj pomembno	0	0,00-%
nepomembno	0	0,00-%
SKUPAJ	49	100-%
POVPREČJE	4,37	/

Vir: Anketni vprašalnik, 2007.

f. Šesto merilo: Izkušnje zunanjega izvajalca z dejavnostjo, s katero se ukvarja podjetje-naročnik.

To pa je merilo, ki je po mnenju anketiranih podjetij pri izbiri zunanjega izvajalca najpomembnejše. Dodelili so mu kar oceno 4,49, saj se očitno zavedajo, kako pomembno je, da zunanji izvajalec pozna dejavnost podjetja, ki ga najame, oziroma njegovo računovodenje. Tako meni kar 67,35 % anketiranih - tabela 3.22 -, z najemom tako usposobljenega zunanjega izvajalca pa si skušajo podjetja že vnaprej zagotoviti, da bodo storitve opravljene pravilno in

pravočasno. Zato lahko rečemo, da je to merilo pomembno predvsem z vidika kakovosti izdelave računovodskih izkazov.

Tabela 3.22: Odgovori ob šestem merilu: Izkušnje zunanjega izvajalca z dejavnostjo, s katero se ukvarja podjetje-naročnik

Izkušnje zunanjega izvajalca z dejavnostjo, s katero se ukvarja podjetje-naročnik	število	delež
zelo pomembno	33	67,35-%
pomembno	9	18,37-%
srednje pomembno	5	10,20-%
manj pomembno	2	4,08-%
nepomembno	0	0,00-%
SKUPAJ	49	100-%
POVPREČJE	4,49	/

Vir: Anketni vprašalnik, 2007.

g. Sedmo merilo: Fleksibilnost zunanjega izvajalca.

Glede fleksibilnosti anketirana podjetja menijo, da je to srednje pomembno do pomembno merilo pri izbiri zunanjega izvajalca računovodskih storitev. Tabela 3.23 prikazuje, da je po mnenju 44,90 % podjetij to merilo pomembno, 24,49 % pa jih meni, da je srednje pomembno. Nekaj več kot petina anketiranih podjetij ocenjuje to merilo kot zelo pomembno, vendar pa je tudi več kot 10 % takih, ki ocenjujejo, da je to merilo manj pomembno oziroma nepomembno. Na splošno menim, da je fleksibilnost podjetja v poslovnem svetu zelo pomembna. Uspešni računovodski servisi se morajo prilagajati svojim strankam in jim poleg knjigovodenja ponuditi še čim več drugih storitev, in sicer od svetovanja do izdelave raznih poročil. Vendar pa so nekatera podjetja zadovoljna tudi brez tega in od računovodskih servisov ne pričakujejo še dodatnih storitev.

Tabela 3.23: Odgovori ob sedmem merilu: Fleksibilnost zunanjega izvajalca

Fleksibilnost zunanjega izvajalca	število	delež
zelo pomembno	10	20,41-%
pomembno	22	44,90-%
srednje pomembno	12	24,49-%
manj pomembno	3	6,12-%
nepomembno	2	4,08-%
SKUPAJ	49	100-%
POVPREČJE	3,71	/

Vir: Anketni vprašalnik, 2007.

h. Osmo merilo: Uporaba strokovne računalniške podpore.

Anketirana podjetja ocenjujejo uporabo strokovne računalniške podpore zunanjega izvajalca pri opravljanju računovodskih storitev za pomembno merilo pri izbiri zunanjega izvajalca, saj znaša povprečna ocena 3,92, kot je razvidno iz tabele 3.24. Vendar pa lahko k temu dodamo, da je že skoraj samoumevno, da brez ustrezne računalniške podpore izvajalci računovodskih storitev ne morejo kakovostno in dovolj ažurno opravljati svojega dela. Poleg tega pa računalniški programi omogočajo avtomatsko izdelavo raznih poročil, ki jih podjetja potrebujejo za to, da lahko nadzirajo in analizirajo svoje poslovanje.

Tabela 3.24: Odgovori ob osmem merilu: Uporaba strokovne računalniške podpore

Uporaba strokovne računalniške podpore	število	delež
zelo pomembno	16	32,65-%
pomembno	19	38,78-%
srednje pomembno	8	16,33-%
manj pomembno	6	12,24-%
nepomembno	0	0,00-%
SKUPAJ	49	100-%
POVPREČJE	3,92	/

Vir: Anketni vprašalnik, 2007.

i. Deveto merilo: Lokacija oziroma dostopnost do zunanjega izvajalca.

Lokacija oziroma dostopnost zunanjega izvajalca je kljub moderni tehnologiji dokaj visoko ocenjeno merilo izbire zunanjega izvajalca, kajti njegova povprečna ocena znaša 3,41 - prikazana je v tabeli 3.25 – to pa pomeni, da je to merilo srednje pomembno do pomembno. Ker pa tehnologija danes namreč omogoča prenos podatkov preko spleta, tako da po mojem mnenju dostopnost zunanjega izvajalca ni več tako zelo pomembna. Vendar ima osebni stik še vedno svojo težo, kot lahko sklepam tudi na podlagi ocen anketiranih podjetij.

Tabela 3.25: Odgovori ob devetem merilu: Lokacija oziroma dostopnost do zunanjega izvajalca

Lokacija oziroma dostopnost	število	delež
zelo pomembno	10	20,41-%
pomembno	13	26,53-%
srednje pomembno	16	32,65-%
manj pomembno	7	14,29-%
nepomembno	3	6,12-%
SKUPAJ	49	100-%
POVPREČJE	3,41	/

Vir: Anketni vprašalnik, 2007.

Pregled primerjave povprečnih ocen posameznih meril za izbiro zunanjega izvajalca računovodskih storitev, ki so jih anketirana podjetja ocenjevala po pomembnosti, prikazane v tabeli 3.26 in na sliki 3.8, nam pove, da so najpomembnejše merilo pri izbiri zunanjega izvajalca izkušnje le-tega z dejavnostjo, s katero se ukvarja podjetje, ki bi svoje računovodenje rado preneslo na zunanjega izvajalca. To merilo je dobilo povprečno oceno kar 4,49. Zelo pomembno merilo je tudi jamstvo, da bo kakovost opravljenih storitev res na zahtevani ravni – dobilo je povprečno oceno 4,37. To pa sta tudi merila za katera je bilo moč pričakovati, da se bosta po ocenah anketiranih podjetij pojavila na prvih mestih.

So pa anketirana podjetja nepričakovano visoko ocenila merilo prijaznosti, ustrežljivosti in urejenosti osebja, saj je s povprečno oceno 3,98 pred merilom slovesa in referenc zunanjega izvajalca ter njegove strokovnosti, ki mu sledi s povprečno oceno 3,96. Na petem mestu po ocenah anketiranih podjetij je med merili uporaba strokovne računalniške podpore s povprečno oceno 3,92, to pa pomeni, da je to merilo v povprečju za anketirana podjetja še vedno pomembno. Sledi merilo fleksibilnosti zunanjega izvajalca, za katero bi pričakovali, da se bo pojavilo višje, kajti z vidika poslovanja podjetij je fleksibilnost zelo zaželena in tudi cenjena.

Na pred predzadnjem in predzadnjem mestu po ocenah anketiranih podjetij sta se znašla merila lokacija oziroma dostopnost zunanjega izvajalca, s povprečno oceno 3,41, in ugodna cena storitev, s povprečno oceno 3,39. Zaradi vse modernejše tehnologije, ki premaga še tako velike razdalje ocenjujem, da je bila lokacija oziroma dostopnost ocenjena z dokaj visoko povprečno oceno. Prav tako pa je še vedno veliko podjetij, ki se jim zdi cena opravljenih storitev pomembno merilo pri izbiri zunanjega izvajalca, kajti sodobne smernice si prizadevajo za zmanjševanje vseh stroškov podjetja. Vendar pa kljub temu razveseljuje dejstvo, da podjetja postavljajo kakovostno opravljanje računovodskih storitev pred ceno za opravljene storitve.

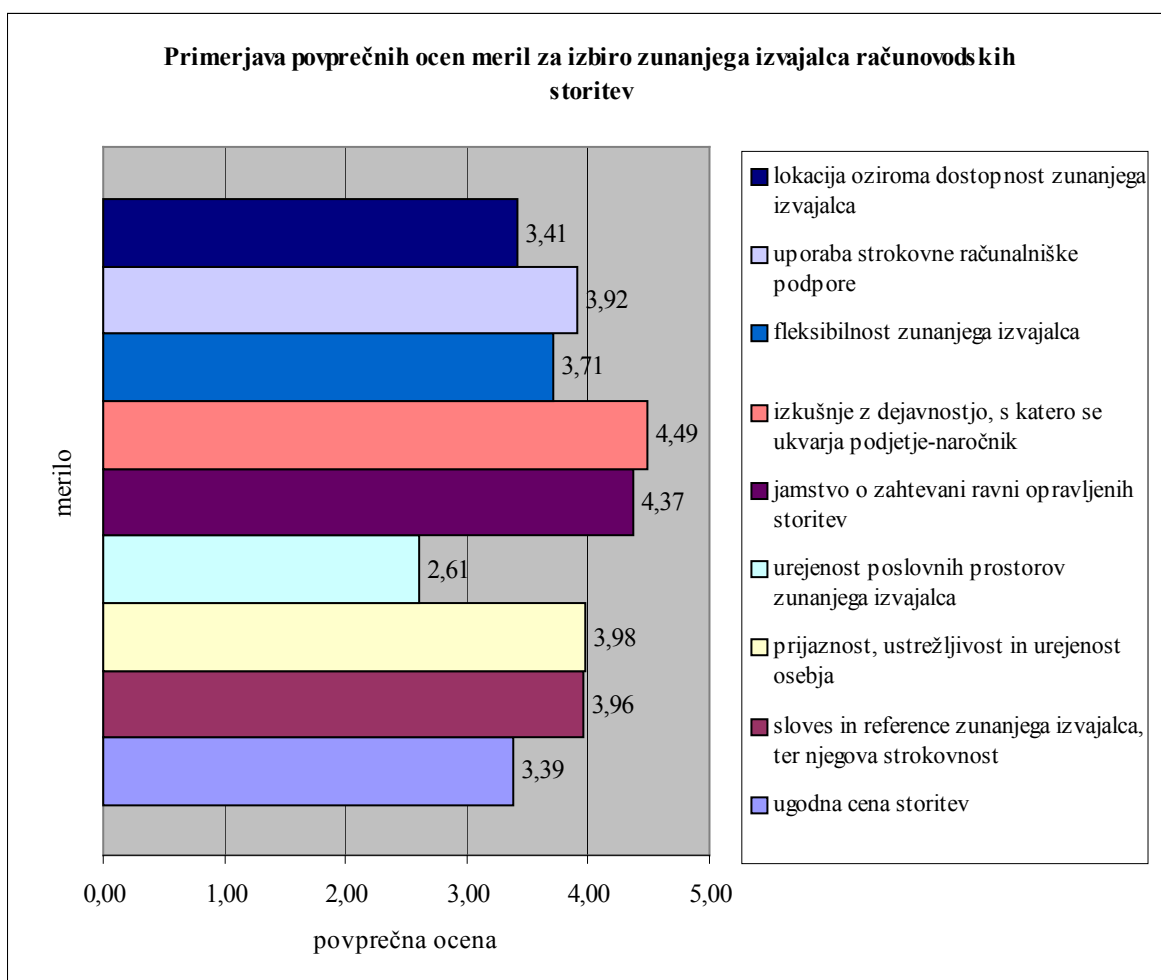
Z najslabšo povprečno oceno, to je 2,61, pa so anketirana podjetja ocenila merilo urejenosti poslovnih prostorov zunanjega izvajalca. To je presenetljivo, pričakovali bi namreč, da bo to merilo kljub vsemu ocenjeno bolje od prijaznosti, ustrežljivosti in urejenosti osebja, kajti urejenost poslovnih prostorov nam veliko pove tudi o urejenosti dokumentacije, s katero razpolaga zunanji izvajalec.

Tabela 3.26: Primerjava povprečnih ocen meril za izbiro zunanjega izvajalca računovodskih storitev

Merilo za izbiro zunanjega izvajalca računovodskih storitev	povprečna ocena anketiranih podjetij
ugodna cena storitev	3,39
sloves in reference zunanjega izvajalca ter njegova strokovnost	3,96
prijaznost, ustrežljivost in urejenost osebja	3,98
urejenost poslovnih prostorov zunanjega izvajalca	2,61
jamstvo o zahtevani ravni opravljenih storitev	4,37
izkušnje z dejavnostjo, s katero se ukvarja podjetje-naročnik	4,49
fleksibilnost zunanjega izvajalca	3,71
uporaba strokovne računalniške podpore	3,92
lokacija oziroma dostopnost do zunanjega izvajalca	3,41

Vir: Anketni vprašalnik, 2007.

Slika 3.8: Primerjava povprečnih ocen meril za izbiro zunanjega izvajalca računovodskih storitev



Vir: Anketni vprašalnik, 2007.

5. Kdo opravlja navedene računovodske storitve?

Z vprašanjem, kdo opravlja navedene računovodske storitve, sem želela ugotoviti, v kolikšni meri podjetja opravljajo vse štiri računovodske funkcije in druge storitve, povezane z računovodenjem, ter kdo dejansko te storitve opravlja – sami ali zunanji izvajalci. Pri vsaki navedeni storitvi so anketirana podjetja obkrožila izvajalca, in sicer: Z- zunanji izvajalec, S- anketirano podjetje samo, N- storitve ne izvaja nihče. Odgovori so prikazani v tabeli.3.27.

Tabela 3.27: Prikaz odgovorov anketiranih podjetij, ki imajo oblikovano zunanje računovodstvo, o tem, kdo opravlja navedene računovodske storitve

Storitev	Z-zunanji izvajalec		S-podjetje samo		N- storitve ne izvaja nihče	
	število	delež	število	Delež	število	Delež
knjigovodenje	46	93,88-%	3	6,12-%	0	0,00-%
svetovanje pri knjigovodenju in računovodskem poročanju	49	100,00-%	0	0,00-%	0	0,00-%
davčno svetovanje in zastopanje	44	89,80-%	2	4,08-%	3	6,12-%
pomoč pri poslovnem odločanju	13	26,53-%	33	67,35-%	3	6,12-%
predračunavanje in računovodsko nadziranje	31	63,27-%	12	24,49-%	6	12,24-%
računovodsko analiziranje	34	69,39-%	9	18,37-%	6	12,24-%
računovodsko urejanje	44	89,80-%	2	4,08-%	3	6,12-%
oblikovanje računovodskih informacijskih sistemov	25	51,02-%	10	20,41-%	14	28,57-%

Vir: Anketni vprašalnik, 2007.

Anketirana podjetja, ki računovodske storitve prepuščajo zunanjim izvajalcem, v večini primerov, 93,88 %, storitve knjigovodenja zaupajo zunanjim izvajalcem, le v 6,12 % teh podjetij te storitve opravljajo kar sami. Vendar pa vsi prepuščajo storitve svetovanja pri knjigovodenju in računovodskem poročanju zunanjim izvajalcem. S storitvami davčnega svetovanja in zastopanja se znotraj podjetja ukvarja 4,08 % anketiranih podjetij, 6,12 % podjetij teh storitev ne uporablja, večina, to je 89,80 % anketiranih podjetij, pa to storitev prepušča zunanjim izvajalcem.

Poslovno odločanje je tudi za podjetja, ki prepuščajo vodenje računovodstva zunanjim izvajalcem, še vedno v domeni samega podjetja. Tako je pri 67,35 % anketiranih podjetij, kljub temu pa 26,53 % podjetij poišče pomoč pri poslovnem odločanju pri zunanjih izvajalcih. Računovodsko predračunavanje in nadziranje 63,27 % anketiranih podjetij

prepušča zunanjim izvajalcem, v podjetju samem se s temi storitvami ukvarja 24,49 % anketirancev, 12,24 % pa teh storitev sploh ne uporablja. Nekoliko večji delež anketiranih podjetij prepušča storitve računovodskega analiziranja zunanjim izvajalcem, in sicer 69,39 %, 18,37 % te storitve opravlja v samem podjetju, 12,24 % anketirancev pa teh storitev ne izvaja. Računovodsko urejanje dokumentacije kar 89,80 % anketirancev prepušča zunanjim izvajalcem, ti pa poskrbijo, da so knjigovodske listine in poslovne knjige, ustrezno shranjene in varovane.

Polovica anketiranih podjetij, ki prepuščajo izvajanje računovodenja zunanjim izvajalcem, prav tako prepuščajo storitve oblikovanja računovodskih informacijskih sistemov, malo več kot petina anketiranih se s tem ukvarja sama, kar je presenetljivo velik delež, 28,57 % anketiranih pa se s tem sploh ne ukvarja, oziroma se mogoče niti ne zavedajo, da to zanje opravijo zunanji izvajalci.

3.3 ANALIZA VPRAŠALNIKA, KI SO GA IZPOLNILA PODJETJA Z NOTRANJE OBLIKOVANIM RAČUNOVODSTVOM

V nadaljevanju bom analizirala štiri postavljena anketna vprašanja, namenjena podjetjem, ki imajo vodenje računovodstva organizirano kar v podjetju samem. Takih podjetij je med vsemi anketiranimi 41, njihov delež pa je 45,56-%.

1. Ali ste v podjetju kdaj uporabljali zunanje računovodske storitve ali imate že od nekdaj organizirano svoje lastno računovodstvo?

Iz tabele 3.28 vidimo, da večina, to je 80,49 % anketiranih podjetij, ki imajo oblikovano svoje lastno računovodstvo, storitev zunanjega izvajanja računovodskih storitev še ni uporabljala, nekaj manj kot petina pa je med njimi takih, ki so pred oblikovanjem svojega lastnega računovodskega oddelka za računovodske storitve že najemala zunanje izvajalce.

Tabela 3.28: Anketirana podjetja, ki imajo organizirano svoje lastno računovodstvo, glede na začetek izvajanja teh storitev v podjetju

	število	delež
Ne, že od nekdaj imamo oblikovano svoje lastno računovodstvo.	33	80,49-%
Da, uporabljali smo tudi že zunanje izvajanje storitev računovodenja.	8	19,51-%
SKUPAJ	41	100-%

Vir: Anketni vprašalnik, 2007.

2. Kolikšno je število zaposlenih, ki se v podjetju ukvarjajo z računovodenjem?

V tabeli 3.29 je prikazana primerjava med številom zaposlenih, ki se v anketiranih podjetjih z lastnim računovodstvom ukvarjajo z računovodenjem, in velikostjo podjetja.

Tabela 3.29: Primerjava števila zaposlenih, ki se ukvarjajo z računovodenjem, v primerjavi z velikostjo podjetja

Št. zaposlenih v računovodstvu/velikost družbe	mikro	majhna	srednja	velika
1-2	2	12	2	1
3-5	1	3	7	1
6-10	0	0	1	7
11-20	0	0	0	1
20-50	0	0	0	2
Ni odgovora	0	0	0	1

Vir: Anketni vprašalnik, 2007.

Iz tabele 3.29 je razvidno, da večina velikih podjetij v računovodstvu zaposluje od 6 do 10 zaposlencev, dve anketirane velike podjetji zaposlujeta kar 20 do 50 zaposlencev, v računovodstvu enega anketiranega velikega podjetja pa sta le dva zaposlenca. Srednje velika podjetja imajo v računovodstvu v večini zaposlenih od 3 do 5 zaposlencev, majhna pa od 1 do 2, isto velja tudi za mikro podjetja.

3. Kako pomembni so navedeni razlogi za sprejem odločitve o organizaciji lastnega računovodstva?

V nadaljevanju predstavljam enajst razlogov, ki lahko po mojem mnenju podjetje privedejo do odločitve o organizaciji njegovega lastnega računovodstva. Anketirana podjetja so vsakega izmed navedenih razlogov ocenila z oceno od 1-5. Te ocene prikazujejo pomembnost navedenih razlogov z vidika anketiranih podjetij in sicer: 5-zelo pomembno, 4-pomembno, 3-srednje pomembno, 2-manj pomembno, 1-nepomembno. Pri vsakem razlogu predstavljam ocene anketiranih podjetij, dopolnjene s komentarji njihove odločitve.

a. Prvi razlog: Velikost družbe in obseg dokumentacije.

Po mnenju anketiranih podjetij, ki imajo oblikovano svoje lastno računovodstvo, sta na odločitev o organizaciji lastnega računovodstva v podjetju pomembno vplivala velikost družbe in obseg dokumentacije. Iz tabele 4.29 je razvidno, da kar 63,41 % anketiranih podjetij

meni, da je to dvoje zelo pomemben razlog, poleg tega pa je še 17,07 % takih, za katere je ta razlog pomemben. Le eno anketirano podjetje pa meni, da je to nepomemben razlog, ki ne vpliva na oblikovanje lastnega računovodstva. Po moje pa ima večina anketiranih podjetij kar prav, kajti že vrsta raziskav je potrdila, da se za zunanje izvajanje računovodskih storitev odločajo predvsem manjša podjetja, večja pa po navadi oblikujejo svoj računovodski oddelek.

Tabela 3.30: Odgovori ob prvem razlogu: Velikost družbe in obseg dokumentacije

Velikost družbe in obseg dokumentacije	število	delež
zelo pomembno	26	63,41-%
pomembno	7	17,07-%
srednje pomembno	5	12,20-%
manj pomembno	2	4,88-%
nepomembno	1	2,44-%
SKUPAJ	41	100-%
POVPREČJE	4,34	/

Vir: Anketni vprašalnik, 2007.

b. Drugi razlog: Zmanjšanje stroškov.

V tabeli 3.31 vidimo, da se večini anketiranih podjetij, kar 68,39 %, zdi zmanjšanja stroškov pomemben oziroma zelo pomemben razlog pri odločanju za lastno računovodstvo. To je seveda logično, kajti večina podjetij pretehta sprejetje določenih odločitev tudi s stroškovnega vidika. Stroški so pri poslovanju podjetja pomemben dejavnik, zaradi česar niti ni bilo anketiranega podjetja, v katerem bi menili, da je ta razlog nepomemben, so pa v dveh podjetjih pokazali, da je razlog zanje manj pomemben, vendar to zajema le 4,88 % anketiranih podjetij s svojim lastnim računovodstvom.

Tabela 3.31: Odgovori ob drugem razlogu: Zmanjšanje stroškov

Zmanjšanje stroškov	število	delež
zelo pomembno	15	36,58-%
pomembno	13	31,71-%
srednje pomembno	11	26,83-%
manj pomembno	2	4,88-%
nepomembno	0	0,00-%
SKUPAJ	41	100-%
POVPREČJE	4,00	/

Vir: Anketni vprašalnik, 2007.

c. Tretji razlog: Storitve, opravljene ažurno in pravočasno.

Zelo pomemben razlog za anketirana podjetja s svojim lastnim računovodstvom sta ažurnost in pravočasno opravljanje računovodskih storitev, saj je kot je razvidno iz tabele 3.32, kar 90,24 % anketiranih podjetij ta razlog ocenilo za zelo pomemben pri odločitvi za notranje računovodstvo. Tudi sama bi ta razlog po pomembnosti uvrstila visoko, kajti v primeru lastnega računovodstva je dokumentacija na enem kraju v računovodstvu in ni treba čakati na dokumente. Tako so lahko vsi poslovni dogodki knjiženi takoj. Poslovodstvo tako pravočasno prejme poročila, ki mu pomagajo pri sprejemanju raznih poslovnih odločitev in morebitnih sprememb pri poslovanju.

Tabela 3.32 Odgovori ob tretjem razlogu: Storitve, opravljene ažurno in pravočasno

Storitve, opravljene ažurno in pravočasno	število	delež
zelo pomembno	37	90,24-%
pomembno	2	4,88-%
srednje pomembno	2	4,88-%
manj pomembno	0	0,00-%
nepomembno	0	0,00-%
SKUPAJ	41	100-%
POVPREČJE	4,85	/

Vir: Anketni vprašalnik, 2007.

d. Četrty razlog: Razpoložljiv strokovni kader na področju računovodstva.

Za anketirana podjetja je tudi razpoložljivost strokovnega kadra na področju računovodstva pomemben razlog pri odločitvi za svoje lastno računovodstvo. V tabeli 3.33 namreč vidimo, da jih kar 39,03 % meni, da je ta razlog zelo pomemben, 36,58 % pa, da je pomemben. Verjetno poslovodstvo svojim zaposlenim v računovodstvu zaupa in zato ne razmišlja o možnosti prenosa računovodenja na zunanjega izvajalca. Ob tem je treba še omeniti, da je "domači" kader na računovodskem področju zagotovo bolj specializiran za dejavnost, s katero se podjetje ukvarja, kot pa bi bil zunanji ponudnik, ki opravlja računovodske storitve za podjetja z različnimi dejavnostmi.

Tabela 3.33: Odgovori ob četrtem razlogu: Razpoložljiv strokovni kader na področju računovodstva

Razpoložljiv strokovni kader na področju računovodstva	število	delež
zelo pomembno	16	39,03-%
pomembno	15	36,58-%
srednje pomembno	9	21,95-%
manj pomembno	1	2,44-%
nepomembno	0	0,00-%
SKUPAJ	41	100-%
POVPREČJE	4,12	/

Vir: Anketni vprašalnik, 2007.

e. Peti razlog: Nezaupanje do zunanjih izvajalcev.

Iz tabele 3.34 je razvidno, da se večini anketiranih podjetij nezaupanje do zunanjih izvajalcev ne zdi zelo pomemben razlog za odločitev o oblikovanju lastnega računovodstva, saj 48,78 % anketiranih podjetij ocenjujejo ta razlog kot srednje pomemben, 17,07 % kot manj pomemben, 12,20 % pa jih meni, da je razlog nepomemben. Kljub temu pa je malo več kot petina anketiranih podjetij prepričanih, da je to pomemben oziroma zelo pomemben razlog pri odločitvi za notranje izvajanje računovodstva. Ta razlog so anketirana podjetja s svojim lastnim računovodstvom ocenila z najnižjo povprečno oceno in ga tako naredila za najmanj pomembnega med vsemi navedenimi razlogi, to pa pomeni, da večina teh podjetij svojega lastnega računovodstva ni oblikovala zato, ker ne bi zaupala zunanjim izvajalcem, pač pa so bili drugi razlogi, ki so vplivali na njihovo odločitev, pomembnejši.

Tabela 3.34: Odgovori ob petem razlogu: Nezaupanje do zunanjih izvajalcev

Nezaupanje do zunanjih izvajalcev	število	delež
zelo pomembno	3	7,32-%
pomembno	6	14,63-%
srednje pomembno	20	48,78-%
manj pomembno	7	17,07-%
nepomembno	5	12,20-%
SKUPAJ	41	100-%
POVPREČJE	2,88	/

Vir: Anketni vprašalnik, 2007.

f. Šesti razlog: Večja strokovnost lastnega kadra.

Iz tabele 3.35 lahko razberemo, da je dokaj pomemben razlog za sprejem odločitve o notranjem izvajanju računovodstva po mnenju anketiranih podjetij tudi večja strokovnost

lastnega kadra. Ta razlog nekako sovpada s četrnim razlogom, razpoložljivim strokovnim kadrom na področju računovodstva, pri čemer sem omenila večjo specializiranost za dejavnost, s katero se ukvarja podjetje, od tiste, ki jo lahko ponudi zunanji ponudnik, izvajalec računovodskih storitev za podjetja z različnimi dejavnostmi

Tabela 3.35: Odgovori ob šestem razlogu: Večja strokovnost lastnega kadra

Večja strokovnost lastnega kadra	število	delež
zelo pomembno	14	34,15-%
pomembno	15	36,59-%
srednje pomembno	8	19,51-%
manj pomembno	3	7,31-%
nepomembno	1	2,44-%
SKUPAJ	41	100-%
POVPREČJE	3,93	/

Vir: Anketni vprašalnik, 2007.

g. Sedmi razlog: Hitrejši dostop do informacij.

Kar 82,93 % anketiranih podjetij meni – to kaže tudi tabela 3.36 - da je hitrejši dostop do informacij zelo pomemben razlog pri odločitvi o organizaciji svojega lastnega računovodstva. Poleg tega pa še 14,63 % anketirancev ocenjuje, da je to pomemben razlog. Ta razlog bi lahko povezali s tretjim razlogom, in sicer z ažurnostjo in s pravočasnostjo opravljenih storitev. Ta podjetja so torej prepričana, da so z notranje oblikovanim računovodstvom informacije pridobljene hitreje. Informacije o rezultatih poslovanja podjetja so za poslovodstvo namreč zelo pomembne pri sprejemanju odločitev za nadaljnje poslovanje podjetja. Prej ko so informacije na voljo, hitreje je mogoče vpeljati morebitne spremembe in sprejeti določene odločitve.

Tabela 3.36: Odgovori ob sedmem razlogu: Hitrejši dostop do informacij

Hitrejši dostop do informacij	število	delež
zelo pomembno	34	82,93-%
pomembno	6	14,63-%
srednje pomembno	1	2,44-%
manj pomembno	0	0,00-%
nepomembno	0	0,00-%
SKUPAJ	41	100-%
POVPREČJE	4,80	/

Vir: Anketni vprašalnik, 2007.

h. Osmi razlog: Brezhibnost obvestil, napotkov in poročil.

Kot lahko razberemo iz tabele 3.37, je za nekaj več kot polovico anketiranih podjetij brezhibnost obvestil, napotkov in poročil zelo pomemben razlog pri odločanju o organizaciji njihovega lastnega računovodstva. Poleg tega pa je še 39,03 % takih, ki menijo, da je omenjeni razlog pri sprejemu take odločitve pomemben. Kot torej kaže, v anketiranih podjetjih prevladuje mnenje, da zaposleni v računovodstvu v podjetju bolje poznajo razmere v svoji organizaciji ter tako hitreje in natančneje sestavijo obvestila, napotke in poročila za poslovodstvo in druge zaposlene v podjetju.

Tabela 3.37: Odgovori ob osmem razlogu: Brezhibnost obvestil, napotkov in poročil

Brezhibnost obvestil, napotkov in poročil	število	delež
zelo pomembno	22	53,66-%
pomembno	16	39,03-%
srednje pomembno	3	7,31-%
manj pomembno	0	0,00-%
nepomembno	0	0,00-%
SKUPAJ	41	100-%
POVPREČJE	4,46	/

Vir: Anketni vprašalnik, 2007.

i. Deveti razlog: Urejenost dokumentacije na enem kraju v podjetju.

Zelo pomemben razlog za sprejem odločitve o lastnem računovodstvu je za 78,05 % anketiranih podjetij urejenost dokumentacije na enem kraju v podjetju, kot vidimo tudi v tabeli 3.38. Poleg tega velja ta razlog za pomembnega pri 17,07 % anketiranih podjetij. Tako je omenjeni razlog zelo visoko na lestvici razlogov za oblikovanje lastnega računovodstva med anketiranimi podjetji z lastnim računovodstvom, čeprav tega ni bilo moč pričakovati, saj je mogoče vso dokumentacijo preslikati in jo tako še vedno obdržati v podjetju. Poleg tega pa morajo imeti tudi računovodski servisi dokumentacijo urejeno tako, da jo lahko v vsakem trenutku posredujejo podjetju, za katero vodijo računovodstvo.

Tabela 3.38: Odgovori ob devetem razlogu: Urejenost dokumentacije na enem kraju v podjetju

Urejenost dokumentacije na enem kraju v podjetju	število	delež
zelo pomembno	32	78,05-%
pomembno	7	17,07-%
srednje pomembno	2	4,88-%
manj pomembno	0	0,00-%
nepomembno	0	0,00-%
SKUPAJ	41	100-%
POVPREČJE	4,73	/

Vir: Anketni vprašalnik, 2007.

j. Deseti razlog: Večji in hitrejši nadzor nad opravljenimi storitvami.

Večina anketiranih podjetij meni, da je z organizacijo lastnega računovodstva zagotovljen večji in hitrejši nadzor nad opravljenimi storitvami, saj je kar 73,17 % anketiranih podjetij prepričanih, da je ta razlog zelo pomemben pri sprejemu odločitve o lastnem računovodstvu - to je prikazano v tabeli 3.39. Ta razlog pa je vsekakor tesno povezan z ažurnostjo in s pravočasnostjo opravljanja računovodskih storitev. Hitreje, kot so storitve opravljene, prej jih je mogoče tudi nadzirati.

Tabela 3.39: Odgovori ob desetem razlogu: Večji in hitrejši nadzor nad opravljenimi storitvami

Večji in hitrejši nadzor nad opravljenimi storitvami	število	delež
zelo pomembno	30	73,17-%
pomembno	6	14,63-%
srednje pomembno	5	12,20-%
manj pomembno	0	0,00-%
nepomembno	0	0,00-%
SKUPAJ	41	100-%
POVPREČJE	4,61	/

Vir: Anketni vprašalnik, 2007.

k. Enajsti razlog: Zahteva lastnikov.

Kot lahko razberemo iz tabele 3.40, velja zahteva lastnikov med anketiranimi podjetji v povprečju za srednje pomemben razlog pri odločitvi za organiziranje lastnega računovodstva. To pa pomeni, da oblikovanje lastnega računovodstva ni vedno le zahteva lastnikov.

Tabela 3.40: Odgovori ob enajstem razlogu: Zahteva lastnikov

Zahteva lastnikov	število	delež
zelo pomembno	12	29,28-%
pomembno	7	17,07-%
srednje pomembno	8	19,51-%
manj pomembno	7	17,07-%
nepomembno	7	17,07-%
SKUPAJ	41	100-%
POVPREČJE	3,24	/

Vir: Anketni vprašalnik, 2007.

Iz povzetka primerjave povprečnih ocen posameznih razlogov, prikazanih v tabeli 3.41 in na sliki 3.9, ki so jih anketirana podjetja ocenjevala po pomembnosti z vidika odločitve o organizaciji lastnega računovodstva znotraj podjetja, lahko ugotovimo, da je najpomembnejši razlog, ki vpliva na to odločitev, ažurnost in pravočasnost opravljenih storitev, ki je dosegel povprečno oceno kar 4,85. Sledi mu hitrejši dostop do informacij z oceno 4,80. Lahko bi rekla, da sta razloga z najvišjima ocenama med seboj tudi povezana, kajti od ažurnosti opravljenih računovodskih storitev je odvisno tudi, kako hitro lahko poslovodstvo pridobi potrebne informacije.

Z vidika anketiranih podjetij z lastnim računovodstvom sta zelo pomembna razloga tudi urejenost dokumentacije na enem mestu, s povprečno oceno 4,73, ter boljši in hitrejši nadzor nad opravljenimi storitvami z oceno 4,61. Sledi mu nujnost brezhibnosti obvestil, napotkov in poročil – ta razlog je dosegel povprečno oceno 4,46 - s povprečno oceno 4,34 pa sta za njim velikost družbe in obseg dokumentacije. S še visoko povprečno oceno 4,12 se je na sedmo mesto med navedenimi razlogi uvrstila razpoložljivost strokovnega kadra na računovodskem področju. Na osmo mesto se je z oceno 4, kar pomeni, da je razlog za anketirana podjetja pomemben, uvrstilo zmanjšanje stroškov, sledi pa mu večja strokovnost lastnega kadra s povprečno oceno 3,93. Na zadnji dve mesti med razlogi pa sta se uvrstila zahteva lastnikov in nezaupanje zunanjim izvajalcem, in to s povprečnima ocenama 3,24 in 2,88.

Tabela 3.41: Primerjava povprečnih ocen razlogov za sprejem odločitve o organizaciji svojega lastnega računovodstva

Razlog za sprejem odločitve o organizaciji svojega lastnega računovodstva	povprečna ocena anketiranih podjetij
velikost družbe in obseg dokumentacije	4,34
zmanjšanje stroškov	4,00
storitve so opravljene ažurno in pravočasno	4,85

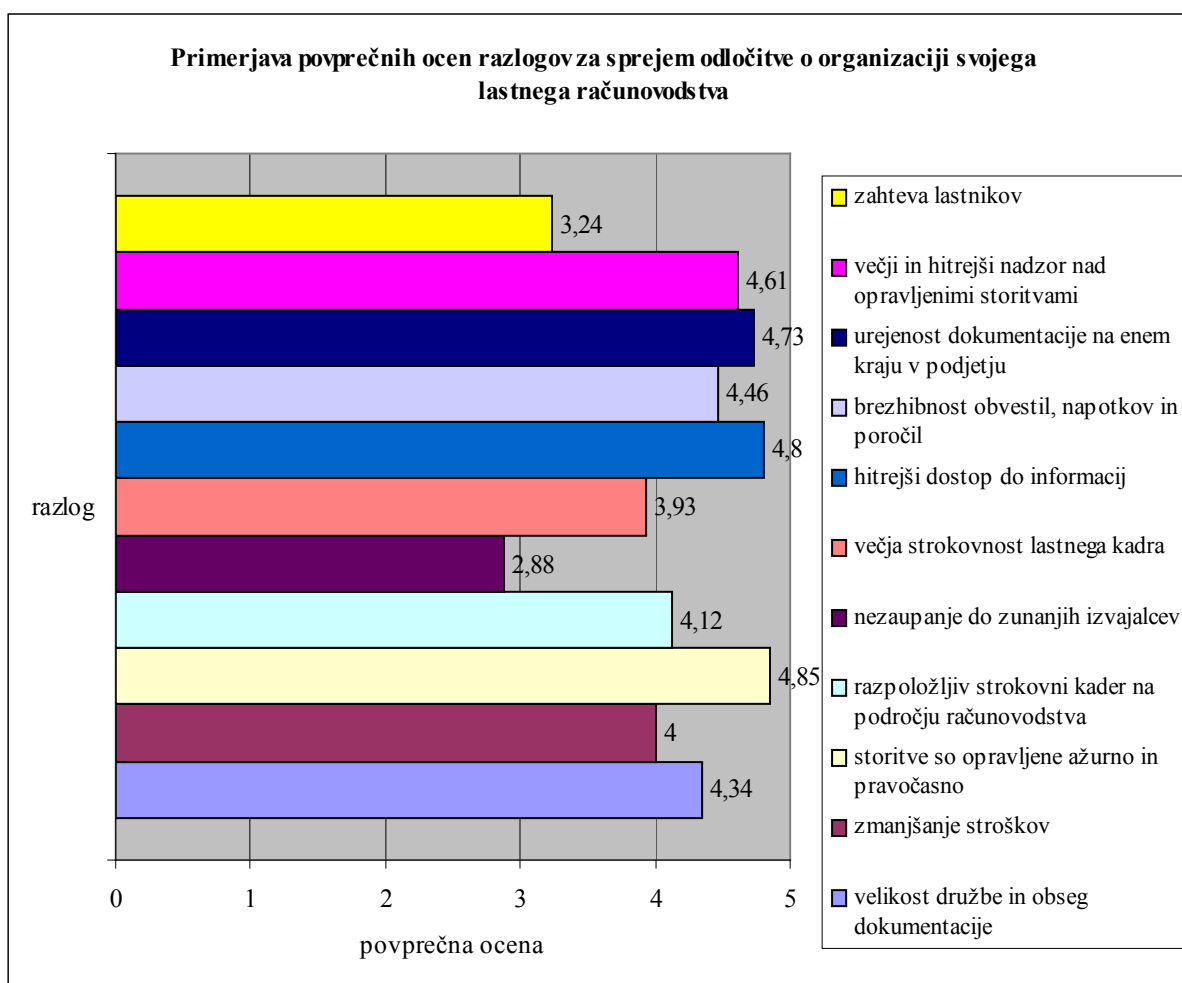
se nadaljuje

nadaljevanje

Razlog za sprejem odločitve o organizaciji svojega lastnega računovodstva	povprečna ocena anketiranih podjetij
razpoložljiv strokovni kader na področju računovodstva	4,12
nezaupanje do zunanjih izvajalcev	2,88
večja strokovnost lastnega kadra	3,93
hitrejši dostop do informacij	4,80
brezhibnost obvestil, napotkov in poročil	4,46
urejenost dokumentacije na enem kraju v podjetju	4,73
večji in hitrejši nadzor nad opravljenimi storitvami	4,61
zahteva lastnikov	3,24

Vir: Anketni vprašalnik, 2007.

Slika 3.9: Primerjava povprečnih ocen razlogov za sprejem odločitve o organizaciji svojega lastnega računovodstva



Vir: Anketni vprašalnik, 2007.

6. Kdo opravlja navedene računovodske storitve?

Z vprašanjem, kdo opravlja navedene računovodske storitve, sem želela ugotoviti, v kolikšni meri podjetja opravljajo vse štiri računovodske funkcije in druge storitve, povezane z računovodenjem. Za vsako navedeno storitev so anketirana podjetja obkrožila: DA-storitev se izvaja, NE-storitev se ne izvaja. Odgovori so prikazani v tabeli 3.42.

Tabela 3.42: Prikaz odgovorov anketiranih podjetij s svojim lastnim računovodstvom o opravljanju navedenih računovodskih storitev

Storitev	DA		NE	
	število	delež	število	delež
knjigovodenje	41	100,00-%	0	0,00-%
svetovanje pri knjigovodenju in računovodskem poročanju	19	46,34-%	22	53,66-%
davčno svetovanje in zastopanje	7	17,07-%	34	82,93-%
pomoč pri poslovnem odločanju	37	90,24-%	4	9,76-%
predračunavanje in računovodsko nadziranje	35	85,37-%	6	14,63-%
računovodsko analiziranje	39	95,12-%	2	4,88-%
računovodsko urejanje dokumentacije	39	95,12-%	2	4,88-%
oblikovanje računovodskih informacijskih sistemov	17	41,46-%	23	58,54-%

Vir: Anketni vprašalnik, 2007.

Vsa podjetja, ki imajo oblikovano svoje lastno računovodstvo, tudi sama opravljajo knjigovodske storitve, kar je seveda logično. Vendar pa le 46,34 % anketiranih podjetij znotraj podjetja ponuja tudi storitve svetovanja pri knjigovodenju in poročanju. Poleg tega pa podjetja omogočajo le 17,07 % davčnega svetovanja in zastopanja, kajti v manjših podjetjih nimajo zaposlenih za to usposobljenih strokovnih delavcev in zato, če je treba za pomoč poprosijo zunanje strokovnjake. Res pa je, da so danes vodje računovodstev v večini že tudi strokovno usposobljeni na davčnih področjih.

Kar v 90,24 % podjetjih, ki imajo organizirano svoje lastno računovodstvo, sami sprejemajo poslovne odločitve, 9,74 % anketiranih podjetij pa se s tem ne ukvarja. Poleg tega se večina podjetij, to je 85,37 %, ukvarja s predračunavanjem in z nadziranjem poslovanja, celo 95,12 % podjetij pa poslovanje tudi računovodsko analizira. Računovodsko urejanje dokumentacije kar 95,12 % anketirancev opravlja v podjetju, in tako sami poskrbijo za to, da so knjigovodske listine in poslovne knjige, primerno shranjene in varovane.

Storitve oblikovanja informacijskih sistemov opravljajo sami v 41,46 % anketiranih podjetij, 58,54 % anketiranih podjetij pa se s tem sploh ne ukvarja, vendar pa pri svojem delu zagotovo uporabljajo razne računovodske programe, ki pa jih mogoče niti ne dograjujejo.

3.4 SKLEP ANALIZE ANKETNEGA VPRAŠALNIKA

Ugotovitve oziroma sklepe, ki sem jih povzela na podlagi analize ankete, sem strnila v te točke:

1. Za storitve zunanjega izvajanja računovodenja se odločajo predvsem manjša in mikro podjetja. V vzorec namreč ni bilo zajeto niti eno srednje veliko ali veliko podjetje, ki bi ne imelo oblikovanega svojega lastnega računovodstva. Ugotovimo torej lahko, da se velika podjetja odločajo predvsem za oblikovanje svojega lastnega računovodstva znotraj podjetja. Zunanji strokovnjaki pa jim svetujejo na računovodskem in davčnem področju.
2. Ugotovitvi iz prve točke sledi logično sklepanje, da zaposlujejo podjetja, ki si pomagajo z zunanjimi računovodskimi storitvami, v povprečju manj zaposlenih. Z analizo ankete sem ugotovila, da 85,71 % teh podjetij zaposluje manj kot 10 zaposlencev, le 12,24 % pa je takih, ki zaposlujejo med 11 in 50 zaposlenci. Povsem drugačna slika pa je pri tistih anketiranih podjetjih, ki imajo svoje lastno računovodstvo. Večina izmed njih, to je 48,78 %, zaposluje od 11 do 50 zaposlencev, poleg tega pa je bilo v vzorec zajetih še 14,63 % takih, ki zaposlujejo od 101 do 250 zaposlencev, ter 12,19 % z 251 do 500 zaposlenimi.
3. Na podlagi analize ankete sem ugotovila, da se za zunanje izvajanje računovodenja odločajo predvsem mlajša, krajši čas delujoča podjetja. Povprečna starost tistih anketiranih podjetij, ki prepuščajo izvajanje računovodskih storitev zunanjim izvajalcem, je 12,17 leta. Anketirana podjetja, ki imajo oblikovano svoje lastno računovodstvo, pa so v povprečju stara kar 33,37 leta. Razlog za to je po mojem mnenju tudi dejstvo, da pred več kot 20 leti zunanje računovodstvo v Sloveniji še ni bilo razširjeno, zato podjetjem ni preostalo drugega, kot da oblikujejo svoje lastno. Dandanes pa je ponudnikov izvajanja računovodskih storitev vse več in tudi kakovost izvedbe njihovih storitev je vedno boljša. Hkrati pa poleg knjigovodstva samega ponujajo tudi storitve svetovanja na računovodskem in davčnem področju, kajti zaradi številnih sprememb zakonodaje na tem področju sta potrebni redno spremljanje in izobraževanje o spremembah in novostih. Zato se številna na novo ustanovljena manjša podjetja in samostojni podjetniki na začetku delovanja odločijo za zunanje vodenje računovodstva, za najem računovodskih servisov torej.

4. Analiza dejavnosti anketiranih podjetij je pokazala, da imajo proizvodna podjetja, banke, investicijske družbe, zavarovalnice in gradbena podjetja večinoma oblikovano svoje lastno računovodstvo, podjetja, ki se ukvarjajo s svetovanjem ter poslovnimi storitvami in trgovino, pa prepuščajo vodenje računovodstva zunanjim izvajalcem. Na podlagi tega bi lahko rekla, da se za uvedbo svojega lastnega računovodstva odločajo podjetja, ki opravljajo bolj specifične dejavnosti. Storitvena podjetja pa se v večini odločajo za zunanje izvajalce računovodskih storitev.
5. Glede organizacije računovodstva v okviru računovodskih funkcij pa lahko rečem, da podjetja v veliki večini izvajajo vse štiri računovodske funkcije: predračunavanje, knjigovodenje, nadziranje in analiziranje.

Z analizo razlogov za sprejem odločitve o zunanjem izvajanju računovodenja oziroma uvedbi lastnega računovodstva sem skušala strniti prednosti in slabosti zunanjega izvajanja računovodenja. Vendar pa mora neko podjetje pred odločitvijo o zunanjem oziroma notranjem računovodstvu pretehtati, kaj je zanj boljše, glede na velikost podjetja in dejavnost, s katero se le-to ukvarja. Poleg tega pa je zelo pomembno, da poslovodstvo podjetja zaupa zunanjim izvajalcem in jim vso dokumentacijo redno posreduje. Seveda pa je v primeru odločitve za zunanjega izvajalca izvedba storitev nato odvisna od kakovosti izvajalca ter njegovih odzivnosti, zanesljivosti in uslužnosti.

Pomembne prednosti, ki jih lahko podjetje pridobi s prenosom računovodstva na zunanjega izvajalca, so te:

- podjetje se lahko osredotoči le na svoje ključne dejavnosti v podjetju, vse drugo pa prepusti zunanjim izvajalcem;
- pridobitev znanj na področju računovodstva od zunanjih izvajalcev;
- variabilni stroški se spremenijo v fiksne, kajti podjetje z zunanjim izvajalcem sklene pogodbo s točno določeno ceno storitev;
- ni potrebe po nenehnem spremljanju sprememb zakonodaje in standardov na računovodskem področju. S tem pa odpadejo tudi dodatni stroški za izobraževanja;
- ni potrebe po zaposlovanju na računovodskem področju usposobljenega strokovnega kadra;
- sprostitev sredstev za druge namene.

Slabosti, ki se lahko pojavijo ob prenosu računovodstva na zunanjega izvajalca:

- podatki o poslovanju niso takoj na voljo, saj je treba, za določene podatke, vsakič kontaktirati računovodski servis ter počakati na potrebne dokumente in potrebna poročila;

- podatki niso ažurni, zaradi česar redno spremljanje poslovanja družbe ni mogoče;
- prenos dokumentov, kar prinaša dodatne stroške in možnost izgube dokumentacije;
- ni možnosti sprotnega pregledovanja poslovanja podjetja skupaj z vodjo računovodstva oziroma tistim, ki je bilance in poročila pripravil,
- dokumentacija podjetja ni shranjena le na enem kraju;
- opozarjanje na napake in odpravljanje le-teh prihaja z zamudo,
- nepoznavanje pomembnih lastnosti podjetja.

SKLEP

Neomejenost in raznolikost potreb ter omejenost dobrin, ki so potrebne za njihovo zadovoljevanje, zahtevajo od podjetij čim bolj racionalno ravnanje. To pomeni, da morajo poslovati na najbolj učinkovit način in s tem tudi kar se le da uspešno. Pri tem ima pomembno vlogo hitro spreminjajoče se okolje podjetja, sestavljeno iz ekonomskega, političnega, tehnološkega in družbenega okolja. Podjetje mora biti čim bolj fleksibilno, da se lahko hitro odzove na vse spremembe in izzive, ki se porajajo v njem. Če hočejo dolgoročno uspešno poslovati, podjetja ne smejo biti usmerjena le v sedanost, pač pa predvsem v prihodnost.

Nastale razmere na trgu torej od vsakega podjetja zahtevajo, da kar najbolj zmanjša svoje stroške ter po drugi strani obdrži oziroma izboljša kakovost svojih izdelkov. Za uspešno prilagoditev zunanjim spremembam v poslovnem okolju so podjetja prisiljena ustrezno (pre)oblikovati organizacijo svojega poslovanja. Tako podjetja vse pogosteje posegajo po prenosu izvajanja različnih storitev na strateške partnerje. Pogodbeni prenos izvajanja določenih storitev na zunanjega izvajalca omogoča podjetjem osredotočenje na njihovo temeljno, ključno dejavnost oziroma ključne dejavnosti, vse druge pa opravljajo strateški partnerji.

Največ podjetij se odloča za izločitev pomožnih dejavnosti na ravni podjetja, kot so varovanje, storitve, povezane s prehrano, in čiščenje poslovnih prostorov. Tudi pomožne dejavnosti na ravni posameznih poslovnih funkcij - pravno svetovanje, informacijska tehnologija, svetovanje iz varstva pri delu – podjetja pogosto prenesejo na zunanje izvajalce. Prav tako pa vse več zunanjih izvajalcev podjetja najemajo tudi na področjih svojih poglavitnih dejavnosti (trženje, računovodstvo in finance, poprodajne storitve, kadrovanje).

Podjetja računovodstvo praviloma organizirajo v skladu s svojimi potrebami in možnostmi, ob upoštevanju veljavnih zakonov in računovodskih načel. Pri tem pa upoštevajo številne dejavnike, kot so velikost in organizacijska struktura podjetja, dejavnost, s katero se podjetje ukvarja, vrsta proizvodnje, tehnična opremljenost računovodske službe, vrste nalog, ki se opravljajo v okviru računovodske službe. Med pomembnimi dejavniki, ki vplivajo na

organizacijo računovodstva, so tudi uporabniki računovodskih informacij in kadrovske stanje v podjetju. Sicer pa je računovodstvo lahko organizirano v podjetju samem ali pa ga izvajajo ponudniki računovodskih storitev - računovodski servisi

Z raziskavo o prenosu računovodstva na zunanje izvajalce sem ugotovila, da se manjša in mikro podjetja, torej podjetja z manjšim številom zaposlenih (z do 10 zaposlenimi), večinoma odločajo za zunanje izvajalce računovodskih storitev. Poleg tega je za ta podjetja značilno tudi to, da so mlajša in se ukvarjajo predvsem s storitveno dejavnostjo in poslovnim svetovanjem ter trgovino na debelo in drobno. Ta podjetja so ocenjevala tudi razloge, zaradi katerih so se odločila svoje računovodstvo prenesti na zunanjega izvajalca. Najbolje je bil ocenjen tale razlog: nenehne spremembe zakonodaje z računovodskega področja, ki bi precej povečale stroške za izobraževanje. Kot pomembna – in zato tudi visoko ocenjena – razloga sta bila navedena tudi osredotočenost na ključne dejavnosti podjetja in izboljšanje kakovosti računovodenja. Glede na to, kako so na njihovo odločitev vplivale razne lastnosti zunanjih izvajalcev, so določili tudi merila, po katerih so jih izbrali. Z raziskavo sem tako ugotovila, da je najpomembnejše merilo pri izbiri zunanjega izvajalca izkušnja ponudnika računovodskih storitev z dejavnostjo, s katero se podjetje, ki izvajalca išče, ukvarja. Le tako so namreč potem storitve tudi res kakovostno opravljene. Pomembna merila so tudi jamstvo o zahtevani ravni storitev, prijaznost, ustrežljivost in urejenost osebja ter sloves zunanjega izvajalca, njegove reference in njegova strokovnost.

Značilno za podjetja, ki imajo svoje lastno računovodstvo, pa je na podlagi raziskave to, da so to srednje velika in večja podjetja z večjim številom zaposlenih. Ukvarjajo pa se predvsem s proizvodno dejavnostjo in z gradbeništvom oziroma z drugimi specializiranimi dejavnostmi. Njihova značilnost je tudi že kar precejšnja "starost". Na podlagi tega lahko rečem, da so to podjetja, ki so začela svojo poslovno pot, še preden se je prenos računovodstva na zunanje izvajalce tako razmahnil. Razlogi, zaradi katerih računovodstva niso prepustili zunanjim izvajalcem, so ažurnost in pravočasnost opravljenih storitev, poslovodstvo ima hiter dostop do informacij, dokumentacija pa je urejena na enem mestu v podjetju.

SEZNAM LITERATURE

1. Allweyer, T., Besthorn, T., & Schaaf, J. (2004, 22. april). IT Outsourcing: Between Starvation Diet and Nouvelle Cuisine. Deutsche Bank Research. *Economics No. 43*. Najdeno 26. septembra 2007 na spletnem naslovu http://www.dbresearch.com/PROD/DBR_INTERNET_DEPROD/PROD0000000000078395.PDF
2. Arnold, J. & Turley, S. (1996). *Accounting for Management Decision*. (Third edition) London: Prentice Hall.
3. Bendor-Samuel, P.(2001). *How to Evaluate Which Business Functions Outsource*. Najdeno 26. septembra 2007 na spletnem naslovu <http://www.bpo-outsourcing-journal.com/sep2001b-bestpractices.html>
4. Bendor-Samuel, P. *What is Outsourcing?*. Najdeno 26. septembra 2007 na spletnem naslovu <http://www.outsourcing-faq.com/1.html>
5. Bergant, Ž. (2004) Zunanje opravljanje dejavnosti v finančni funkciji združbe. *Zbornik 36. Simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji* (str. 225-243). Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije in Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
6. Bešter, M. (2000). *Outsourcing logistične dejavnosti: Nujnost, izziv ali bodoča izkušnja*. Maribor. Ekonomsko-poslovna fakulteta.
7. Bongard, S. (1994) *Outsourcing – Entscheidungen in der Informationsverarbeitung. Entwicklung eines computergestützten Portfolio-Instrumentariums*. Wiesbaden: Deutscher Universität Verlag.
8. Boone, L.E. & Kurtz, D.L. (1997). *Contemporary Business*. (1997 ed.) Fort Worth: The Dryden Press.
9. Boser, J.T. (2007) Taking Outsourcing To the Next Level – A Step by Step Approach To Becoming A Virtual Corporation. Najdeno 28. oktobra 2007 na spletnem naslovu content.techweb.com/se
10. Bradač, B. (2004). *Odločanje za outsourcing v malih podjetjih*. Maribor: Ekonomsko poslovna fakulteta.
11. Due, R.T. (1995). *Managing Information Tehnology Investment with Outsourcing*. Hershey: IGI Publishing.
12. Ellram, L. & Maltz, A. (1997). Outsourcing: Implications for Supply Management. Najdeno 28. oktobra 2007 na spletnem naslovu <http://capresearch.org/Publications/pdfs-protected/ellram1997.pdf>
13. Fligstein, N. (2001). *The Architecture of Markets. An Economic Sociology of Twenty-First-Century Capitalist Societies*. Princeton and Oxford: Princeton University Press.
14. Goldstein Consulting Group (1998, september). Global Top Decision-Makers Study on Business Process Outsourcing. Europe. Najdeno 6. septembra 2007 na spletnem naslovu <http://www.outsourcing-research.com/banners/pwc/bpoeur.pdf>

15. Greaver, M.F. (1999). *Strategic Outsourcing: A Structured Approach to Outsourcing Decisions and Initiatives*. New York: American Management Association Publication.
16. Hočevar, M., Glažar, T., Gostiša, M., Okorn, T. & Ravnik, M. (2004). *Praktični vodič po računovodstvu*. Ljubljana: Založba Verlag Dashöfer.
17. Horvat, R. (2003). Prednosti in slabosti zunanjega izvajanja računovodenja. *Zbornik 35. Simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji* (str. 87-103). Portorož: Zveza ekonomistov Slovenije in Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
18. Horvat, T. (2000, 24. april). Outsourcing - znanilec poslovne revolucije podjetij v prihodnosti. *Finance*, str. 6.
19. Hribar, Z. (2006). Poročilo o 9. letni konferenci računovodij. *IKS*, 2 (6), 118-122.
20. Kavčič, S. (2001). Organizacijski ustroj računovodske službe in njeno razmerje do finančne službe. *Zbornik 33. Simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji* (str. 153-166). Portorož: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
21. Kavčič, S. (1997). Računovodske informacije za zunanje uporabnike. *Zbornik 29. Simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu in poslovnih financah* (str. 143-153). Portorož: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
22. Kisić, D. (1980). *Organizacija računovodstva i sredstva za obradu podataka*. Beograd: Suvremena administracija.
23. Kokotec Novak, M. (1996) *Periodične računovodske informacije za notranje potrebe*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
24. Koletnik, F. (1997). *Računovodsko poročanje o ekonomskem položaju gospodarskih družb*. Ljubljana: Slovenski inštitut za management.
25. Kovačević, R. (1984): *Organizacija računovodstva*. Zagreb: Informator.
26. Lang, A. (2002, februar). The art of Outsourcing. *Association Management Magazine*, Najdeno 12. decembra 2007 na spletnem naslovu <http://www.asaecenter.org/PublicationsResources/AMMagArticleDetail.cfm?ItemNumber=6898>
27. Linder, J., Jacobson, A., Breitfelder, M.D. & Arnold M. (2007). Business Transformation Outsourcing: Partnering for Radical Change. Najdeno 28. oktobra 2007 na spletnem naslovu http://www.accenture.com/Global/research_and_insights/Institute-For_high_Performance_Business/by_Publication_Type/Institute_Studies_Business_Change.html
28. Mavrič, M. (2007). *Projektni management kot podpora pri izločanju dejavnosti*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
29. McIvor, R. (2000). A practical framework for understanding the outsourcing process. *Supply Chain Management: An International Journal*, 5 (1), 22-36.

30. Millar, J. (2002, julij). Outsourcing Practices in Europe. *Socio-Economic Trends Assessment of the digital Revolution*. Project Issue Report 27. Najdeno 15. decembra 2007 na spletnem naslovu http://www.databank.it/star/list_issue
31. Odar, M., Kavčič, S. & Koželj, S. (2003). Organiziranost računovodstva v slovenskih podjetjih. *Revizor*, XIV (4-5). 23-37.
32. Ogorelc, A. (2001). Outsourcing v podjetniški logistiki: izbira zunanjih sodelavcev. *Naše gospodarstvo*, 48 (5-6). 454-466.
33. Peklaj, R. (2003, 10. februar). Ko delajo drugi za nas. *Gospodarski vestnik*, str. 36-47.
34. Ravnikar, T. (2002, 11. april). Racionalizacija kadrovskih procesov (kadrovski outsourcing). *Predavanje na Dnevih kadrovskih delavcev*. Najdeno 15. januarja 2008 na spletnem naslovu <http://www.advise.si/sl/seminar/hro-outsourcing.pdf>
35. Rebernik, M. (1999). *Ekonomika podjetja*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
36. Rosenthal, B.E. (2001, marec). You Can't Be Good At Everything. Najdeno 15. decembra 2007 na spletnem naslovu http://www.outsourcingjournal.com/issues/mar2001/insights_4.html
37. Šink, D. (1998). *Zunanje izvajanje dejavnosti (outsourcing) in navidezno (virtual) organizirano podjetje*. Ljubljana. Ekonomska fakulteta.
38. Turk, I. & Melavc, D. (2001). *Računovodstvo*. Kranj: Založba Moderna organizacija.
39. Turk, I. & Melavc, D. (2004). *Uvod v računovodstvo*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
40. Turk, I. (2004). *Pojmovnik računovodstva, financ in revizije*. Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
41. Urbanija, A. (1998, november). Izvajalce najeti ali zaposliti? *Manager*, str. 49-50.
42. Weygandt, J.J. & Kieso, D.E. (1996). *Accounting principles*. New York: Wiley.
43. Wilkinson, J.W., Cerullo, M.J., Vasant, R. & Wong, B. (2000). *Accounting information systems: Essential Concepts and Applications*. (4th ed.). New York: Wiley.
44. Williams, A. (2001, november) Application Management Outsourcing versus Insourcing. Najdeno 10. decembra 2007 na spletnem naslovu <http://www.keystoneisit.com/outsource.pdf>

SEZNAM VIROV

1. *Avoid a Multi-Milion Dollar Mistake. Tools and Tehniques to Build a Good Relationship with Your Outsourcer.* Najdeno 5. avgusta 2007 na spletnem naslovu <http://www.outsourcing-consulting.com/html/research.html>
2. Everest Partners: *Outsourcing research.* Najdeno 28. oktobra 2007 na spletnem naslovu <http://www.outsourcing-center.com>
3. *Kodeks poklicne etike računovodij.* (1998). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
4. *Kodeks računovodskih načel.* (1998). Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
5. *Outsourcing in the FTSE 100. Episode Five: The rise and rise of BPO.* Najdeno 5. avgusta 2007 na spletnem naslovu <http://www.cw360.com/outsourcingreport>
6. *Outsourcing in the FTSE 100. Episode One: The UK plc.* Najdeno 5. avgusta 2007 na spletnem naslovu <http://www.cw360ms.com/outsourcing/pdfs/outsourcing1.pdf>
7. *Outsourcing in the FTSE 100. Episode Two: Impact on financial performance.* Najdeno 5. avgusta 2007 na spletnem naslovu <http://www.cw360ms.com/outsourcing/pdfs/outsourcing2.pdf>
8. *Outsourcing Methodology.* Najdeno 25. julija 2007 na spletnem naslovu <http://www.kudos-idd.com/outsourcing/methodology>
9. *Poslovni informator Republike Slovenije.* Najdeno 25. oktobra 2007 na spletnem naslovu <http://www.pirs.si/>
10. *Slovenski računovodski standardi. 2006.* (2006): Ljubljana: Slovenski inštitut za revizijo.
11. *Zakon o gospodarskih družbah.* (2006). Uradni list RS. (št. 42/2006, 19. april 2006).
12. *Wikipedia.* Najdeno 25. septembra 2007 na spletnem naslovu <http://en.wikipedia.org/wiki/Outsourcing>

PRILOGE

PRILOGA 1: Anketni vprašalnik

Spoštovani!

Sem Nataša Prijatelj Petelinkar in na Ekonomski fakulteti v Ljubljani pod mentorstvom prof. dr. Marka Hočevarja pripravljam magistrsko delo v okviru programa Poslovanje in organizacija. Za izdelavo magistrskega dela z naslovom *Prednosti in slabosti zunanjega izvajanja računovodenja* potrebujem vašo pomoč.

Vljudno vas prosim, da si vzamete nekaj minut časa in izpolnite priložen anketni vprašalnik s 14 vprašanji, od tega je 5 (1-5) splošnih, 5 (6-10) za podjetja, ki uporabljajo zunanje računovodske storitve in 4 (11-14) za podjetja, ki imajo organizirano svoje lastno računovodstvo. Pridobljeni podatki bodo služili izključno za zbirno obdelavo in posamično ne bodo objavljeni. Zagotavljam vam tajnost in anonimnost podatkov. Izpolnjen vprašalnik mi prosim čimprej vrnite na e-naslov: natasa.petelinkar@email.si ali po pošti na naslov: Nataša Prijatelj Petelinkar, Strniševa 47, 1231 Črnuče.

Za sodelovanje se vam že vnaprej najlepše zahvaljujem in vas lepo pozdravljam.

Nataša Prijatelj Petelinkar

ANKETNI VPRAŠALNIK O ZUNANJEM IZVAJANJU RAČUNOVODENJA

1. Obkrožite velikost vaše družbe:

- a. mikro b. majhna c. srednja d. velika

2. Število zaposlenih v vašem podjetju: _____

3. Koliko let obstaja vaše podjetje? _____

4. Obkrožite osnovno dejavnost podjetja!

- a. bančništvo, investicije, zavarovalništvo
b. gradbeništvo
c. potrošniške storitve
d. proizvodnja potrošnih dobrin
e. proizvodnja industrijskih dobrin
f. inženiring, raziskave in razvoj
g. rudarstvo, črpanje, nafta
h. svetovanje in poslovne storitve
i. trgovina na drobno in debelo
j. transport in javne dobrine
k. drugo. Navedite: _____

5. Obkrožite ali imate v podjetju lastno računovodstvo ali vam računovodstvo vodi računovodski servis?

- a. v podjetju imamo oblikovano lastno računovodstvo
- b. vodenje računovodstva smo prepustili zunanjim izvajalcev-računovodskemu servisu
- c. le del nalog v okviru računovodstva smo prepustili zunanjim izvajalcem. Navedite katere: _____

OPOMBA: če ste na prejšnje vprašanje odgovorili z a odgovorite še na vprašanja št.: 11-14, sicer nadaljujte z vprašanjem št. 6 - 10.

6. Ali ste imeli v podjetju kdaj organizirano svoje lastno računovodstvo ali že od nekdaj uporabljate storitve računovodskega servisa?

- a. Da, imeli smo oblikovano svoje lastno računovodstvo
- b. Ne, že od nekdaj uporabljamo zunanje storitve računovodenja.

7. Kdo je sodeloval v procesu sprejemanja odločitev za zunanje izvajanje računovodenja (možnih je več odgovorov)?

- a. Lastnik
- b. Direktor
- c. Vodja finančne službe
- d. Vodja računovodstva
- e. drugo. Navedite: _____

8. Kako pomembni se vam zdijo navedeni razlogi v primeru odločitve za zunanje izvajanje računovodstva oz. ste jih pri vaši odločitvi tudi upoštevali (za vsako navedeno trditev oz. razlog navedite pomembnost tako, da obkrožite ustrezno številko v tabeli: 5-zelo pomembno, 4-pomembno, 3-srednje pomembno, 2-manj pomembno, 1-nepomembno)?

1.	zmanjšanje operativnih stroškov oziroma izboljšanje nadzora nad njimi	1	2	3	4	5
2.	osredotočenost na poglavitne dejavnosti v podjetju	1	2	3	4	5
3.	potrebna sredstva (človeški viri, finančna, materialna) niso bila dostopna v podjetju	1	2	3	4	5
4.	spostitev sredstev podjetja za druge namene	1	2	3	4	5
5.	pridobitev znanj od zunanjih izvajalcev	1	2	3	4	5
6.	izboljšanje kakovosti računovodenja	1	2	3	4	5
7.	delitev tveganja z zunanjim izvajalcem	1	2	3	4	5
8.	nenehne spremembe v zakonodaji, ki vplivajo na računovodenje	1	2	3	4	5
9.	zahteva lastnikov	1	2	3	4	5

9. Kakšno merilo ste upoštevali pri izbiri zunanjega izvajalca računovodskih storitev (za vsak naveden kriterij navedite pomembnost tako, da obkrožite ustrezno številko v tabeli: 5-zelo pomembno, 4-pomembno, 3-srednje pomembno, 2-manj pomembno, 1-nepomembno)?

1.	ugodna cena storitev	1	2	3	4	5
2.	sloves in reference zunanjega izvajalca-strokovnost	1	2	3	4	5
3.	prijaznost, ustrežljivost in urejenost osebja	1	2	3	4	5
4.	urejenost poslovnih prostorov zunanjega izvajalca	1	2	3	4	5
5.	jamstvo o zahtevni ravni opravljenih storitev	1	2	3	4	5

6.	ima izkušnje na področju računovodstva v dejavnosti, v kateri posluje vaše podjetje	1	2	3	4	5
7.	fleksibilnost v pogodbi	1	2	3	4	5
8.	uporaba strokovne računalniške podpore	1	2	3	4	5
9.	lokacija oz. dostopnost	1	2	3	4	5

10. Za vsako navedeno storitev obkrožite Z, S ali N glede na to ali navedene storitve za vas opravljajo zunanji izvajalci - Z, sami - S ali jih ne uporabljate - N?

1.	knjigovodenje	Z	S	N
2.	svetovanje pri knjigovodenju in računovodskem poročanju	Z	S	N
3.	davčno svetovanje in zastopanje	Z	S	N
4.	pomoč pri poslovnem odločanju	Z	S	N
5.	predračunavanje in računovodsko nadziranje	Z	S	N
6.	računovodsko analiziranje	Z	S	N
7.	računovodsko urejanje	Z	S	N
8.	oblikovanje računovodskih informacijskih sistemov	Z	S	N
9.	drugo. Navedite:	Z	S	N
10.	drugo. Navedite:	Z	S	N

OPOMBA: Na naslednja vprašanja odgovarjajo tisti, ki so na vprašanje št. 5 odgovorili z a.

11. Ali ste v podjetju kdaj uporabljali zunanje izvajanje storitev računovodenja ali imate že od nekdaj organizirano svoje lastno računovodstvo?

- Ne, že od nekdaj imamo oblikovano svoje lastno računovodstvo
- Da, uporabljali smo tudi že zunanje izvajanje storitve računovodenja.

12. Navedite število zaposlenih, ki se v podjetju ukvarjajo z računovodenjem: _____

13. Kako pomembni so bili navedeni razlogi za vašo odločitev o organizaciji svojega lastnega računovodstva (za vsak naveden razlog navedite pomembnost tako, da obkrožite ustrezno številko v tabeli: 5-zelo pomembno, 4-pomembno, 3-srednje pomembno, 2-manj pomembno, 1-nepomembno)?

1.	velikost vaše družbe in obsega dokumentacije	1	2	3	4	5
2.	zmanjšanje stroškov	1	2	3	4	5
3.	storitve so opravljene ažurno in pravočasno	1	2	3	4	5
4.	razpoložljiv strokovni kader na področju računovodstva	1	2	3	4	5
5.	nezaupanje do zunanjih izvajalcev	1	2	3	4	5
6.	večja strokovnost lastnega kadra	1	2	3	4	5
7.	hitrejša dostopnost do informacij	1	2	3	4	5
8.	obvestila, napotki in poročila so brezhlebna	1	2	3	4	5
9.	urejenost dokumentacije na enem mestu v podjetju	1	2	3	4	5
10.	večji in hitrejši nadzor nad opravljenimi storitvami	1	2	3	4	5
11.	zahteva lastnikov	1	2	3	4	5

14. Za vsako navedeno storitev obkrožite DA ali NE glede na to ali navedene storitve izvajate v podjetju - DA oz. jih sploh ne izvajate - NE?

1.	knjigovodenje	DA	NE
2.	svetovanje pri knjigovodenju in računovodskem poročanju	DA	NE

3.	davčno svetovanje in zastopanje	DA	NE
4.	pomoč pri poslovnem odločanju	DA	NE
5.	predračunavanje in računovodsko nadziranje	DA	NE
6.	računovodsko analiziranje	DA	NE
7.	računovodsko urejanje	DA	NE
8.	oblikovanje računovodskih informacijskih sistemov	DA	NE
9.	drugo. Navedite:	DA	NE
10.	drugo. Navedite:	DA	NE