

UNIVERZA V LJUBLJANI  
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**DEJAVNIKI VKLJUČEVANJA POSLOVODNEGA  
RAČUNOVODSTVA V STRATEŠKO ODLOČANJE PODJETJA**

Ljubljana, 25. oktober 2018

MAJA REBEC

## IZJAVA O AVTORSTVU

Podpisana Maja Rebec, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, avtorica predloženega dela z naslovom Dejavniki vključevanja poslovnega računovodstva v strateško odločanje podjetja, pripravljenega v sodelovanju s svetovalcem red. prof. dr. Simonom Čadežem.

### IZJAVLJAM

1. da sem predloženo delo pripravila samostojno;
2. da je tiskana oblika predloženega dela istovetna njegovi elektronski obliki;
3. da je besedilo predloženega dela jezikovno korektno in tehnično pripravljeno v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, kar pomeni, da sem poskrbela, da so dela in mnenja drugih avtorjev oziroma avtoric, ki jih uporabljam oziroma navajam v besedilu, citirana oziroma povzeta v skladu z Navodili za izdelavo zaključnih nalog Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani;
4. da se zavedam, da je plagiatstvo – predstavljanje tujih del (v pisni ali grafični obliki) kot mojih lastnih – kaznivo po Kazenskem zakoniku Republike Slovenije;
5. da se zavedam posledic, ki bi jih na osnovi predloženega dela dokazano plagiatstvo lahko predstavljalo za moj status na Ekonomski fakulteti Univerze v Ljubljani v skladu z relevantnim pravilnikom;
6. da sem pridobila vsa potrebna dovoljenja za uporabo podatkov in avtorskih del v predloženem delu in jih v njem jasno označila;
7. da sem pri pripravi predloženega dela ravnala v skladu z etičnimi načeli in, kjer je to potrebno, za raziskavo pridobila soglasje etične komisije;
8. da soglašam, da se elektronska oblika predloženega dela uporabi za preverjanje podobnosti vsebine z drugimi deli s programsko opremo za preverjanje podobnosti vsebine, ki je povezana s študijskim informacijskim sistemom članice;
9. da na Univerzo v Ljubljani neodplačno, neizključno, prostorsko in časovno neomejeno prenašam pravico shranitve predloženega dela v elektronski obliki, pravico reproduciranja ter pravico dajanja predloženega dela na voljo javnosti na svetovnem spletu preko Repozitorija Univerze v Ljubljani;
10. da hkrati z objavo predloženega dela dovoljujem objavo svojih osebnih podatkov, ki so navedeni v njem in v tej izjavi.

V Ljubljani, dne \_\_\_\_\_

Podpis študentke: \_\_\_\_\_

# KAZALO

<b>UVOD</b> .....	<b>1</b>
<b>1 STRATEŠKO ODLOČANJE</b> .....	<b>3</b>
1.1 Proces odločanja .....	3
1.2 Vrste odločitev .....	5
1.3 Informacije v procesu odločanja .....	7
1.4 Strateške odločitve .....	8
<b>2 STRATEŠKO POSLOVODNO RAČUNOVODSTVO</b> .....	<b>9</b>
2.1 Opredelitev računovodstva.....	9
2.2 Vrste računovodstev .....	10
2.3 Zgodovinski razvoj strateškega poslovnega računovodstva.....	12
2.4 Pojem in vsebinske posebnosti strateškega poslovnega računovodstva...	16
2.5 Organiziranost strateškega poslovnega računovodstva.....	19
2.6 Uporabnost strateškega poslovnega računovodstva .....	22
2.7 Pristopi delovanja strateškega poslovnega računovodstva .....	23
2.7.1 Ugotavljanje in obvladovanje stroškov .....	23
2.7.2 Načrtovanje in nadzor ter ocenjevanje uspešnosti .....	25
2.7.3 Ovrednotenje strateških odločitev .....	25
2.7.4 Računovodstvo konkurentov .....	26
2.7.5 Računovodstvo kupcev.....	27
2.8 Računalniška podprtost strateškega poslovnega računovodstva (informacijska tehnologija).....	28
<b>3 VLOGA RAČUNOVODIJ V PROCESU STRATEŠKEGA ODLOČANJA</b> .....	<b>29</b>
3.1 Računovodske informacije za strateško odločanje, njihova razkritja in uporabniki .....	31
3.2 Sodelovanje računovodij pri procesu oblikovanja strategije .....	32
<b>4 DEJAVNIKI VKLJUČEVANJA POSLOVODNEGA RAČUNOVODSTVA V     PROCES SPREJEMANJA STRATEŠKIH ODLOČITEV</b> .....	<b>33</b>
4.1 Opredelitev problema in teoretično ogrodje .....	34
4.2 Podatki za analizo.....	35
4.3 Deskriptivne statistike.....	38
4.4 Regresijski model.....	43
<b>SKLEP</b> .....	<b>49</b>
<b>LITERATURA IN VIRI</b> .....	<b>52</b>
<b>PRILOGA</b> .....	<b>60</b>

## KAZALO TABEL

Tabela 1: Računovodske tehnike, ki kažejo strateško orientiranost.....	18
Tabela 2: Deskriptivne statistike za konstrukt sodelovanja PR .....	39
Tabela 3: Deskriptivna statistika konstrukta usposobljenost na področju PR, 1. del.....	41
Tabela 4: Deskriptivna statistika konstrukta usposobljenost na področju PR, 2. del.....	41
Tabela 5: Deskriptivna statistika konstrukta zaupanja v PR .....	42
Tabela 6: Deskriptivna statistika za konstrukt izkušenj na področju PR.....	43
Tabela 7: Pojasnjevalna moč regresijskega modela .....	45
Tabela 8: Preverjanje ustreznosti modela.....	46
Tabela 9: Koeficienti multivariantne regresije.....	47
Tabela 10: Pojasnjevalna moč statistično značilnega modela.....	48
Tabela 11: Preverjanje ustreznosti modela z dvema statistično značilnima spremenljivkama .....	48
Tabela 12: Statistično značilni koeficienti multivariantne regresije .....	49

## KAZALO SLIK

Slika 1: Proces ustvarjalnega odločanja .....	4
Slika 2: Matrika vrst odločitev glede na nadzor in učinkovitost.....	7
Slika 3: Proces strateškega managementa .....	20
Slika 4: Spolna struktura anketirancev .....	36
Slika 5: Starostna struktura anketirancev .....	37
Slika 6: Izobrazbena struktura anketiranih.....	37
Slika 7: Organizacijska struktura podjetji anketiranih .....	40

## KAZALO PRILOG

Priloga 1: Anketni vprašalnik.....	18
------------------------------------	----

## UVOD

Današnji svet stremi k čim večji globalizaciji na vseh področjih, kar vpliva tudi na delovanje podjetij. Ta so tako postavljena v okolje, ki je vse bolj nemirno in v katerem so nenehne spremembe nekaj popolnoma običajnega. Te spremembe so lahko manjše in na poslovanje podjetja ne vplivajo veliko, poznamo pa tudi spremembe, ki same po sebi ogrozijo delovanje podjetja, če se to na spremembe ne prilagodi pravočasno. Prilagajanje spremembam od podjetja zahteva nenehno izvajanje procesa odločanja.

Sprejemanje odločitev je ena od osnovnih funkcij in eden glavnih motivov procesa upravljanja. Proces odločanja se začne s prepoznavanjem problema in določanjem meril odločanja. Nadaljuje se z določanjem pomembnosti meril ter razvojem, analizo in oblikovanjem podobno učinkovitih alternativ za rešitev problema. Konča se z implementacijo izbrane alternative ter ocenitvijo njenega vpliva. Uspešno sprejeta in implementirana odločitev je v glavnem odvisna od učinkovitosti managementa ter njihovega učinkovitega procesa sprejemanja odločitev. Učinkovite in uspešne odločitve so v veliki meri posledica boljšega razumevanja računovodskih informacij (Horngren, Sundem & Stratton, 2002).

Povečevanje pomena računovodskih informacij je vodilo do sprememb, na podlagi katerih se je oblikovalo poslovodno računovodstvo. To se v svoji osnovi nanaša na oblikovanje informacij za sprejemanje odločitev (Čadež, 2005). Informacije so za podjetja življenjskega pomena. Brez njih se v podjetju ne zgodi nič, niti ni oskrbovanja strank niti naložbene rasti (Axson, 2010). Tu se kot pomemben dejavnik pojavijo računovodske informacije, ki so bile že od nekdaj pomembna podlaga za odločanje. Vedno bolj pa se okviri poslovodnega računovodstva širijo tudi na informacije z drugih področij in ne le na informacije iz računovodskega informacijskega sistema (Čadež, 2005).

Glavni cilj podjetja je njegov dolgoročni obstoj v poslovnem okolju. Podjetje bo svoj obstoj lahko uveljavilo le z nenehnim razvojem in ohranjanjem konkurenčne prednosti. Za doseganje te mora natančno načrtovati svojo prihodnost in se ne sme prepustiti tokovom okolja. V nasprotnem primeru bo namreč izpostavljeno nevarnosti ohromitve, kar bo povzročilo nekonkurenčnost in posledično propad podjetja. Dolgoročnim odločitvam pravimo tudi strateške odločitve, saj so ključnega pomena za prihodnje poslovanje podjetja. Te odločitve je mogoče uspešno sprejemati le s pomočjo vključenosti managerjev z vseh področij organizacije, torej tudi z računovodskega področja. Poslovodno računovodstvo je tako postalo vgrajen del managerskega procesa, ki določa uporabo finančnih in operacijskih informacij za managerje na področju sprejemanja odločitev ter načrtovanja in nadzora teh. Pri tem si managerji lahko pomagajo z dobro oblikovanimi in primernimi strateškimi računovodskimi sistemi, ki pomagajo izboljšati učinkovitost organizacije in njeno konkurenčno prednost v okolju, ki je polno izzivov (Chenhall, 2003; Ismail & Isa, 2011).

Vključenost vseh managerjev z različnih področij po drugi strani pomeni vključevanje informacij z različnih področij organizacije in njihovo uporabo pri sprejemanju odločitev glede prihodnosti podjetja. Učinkovitost oziroma uspešnost sprejetih odločitev je odvisna predvsem od kakovosti prejetih informacij. Glavna vloga poslovnega računovodstva je tako zagotavljanje informacij managementu, ki omogočajo nadzor nad procesi in s tem pripomorejo k sprejemanju boljših odločitev. Poslovno računovodstvo s svojo zasnovano zadovoljevanja potrebe po informacijah lajša življenje v kapitalizmu (Diaconu, 2002).

Poslovno računovodstvo v proces sprejemanja odločitev prispeva pomembne podatke in informacije o delovanju podjetja tako v preteklosti kot tudi v prihodnosti. Te računovodske informacije so v procesu lahko pogosto spregledane in omogočajo neodvisen nadzor, hkrati pa pomagajo pri določanju in zavedanju pomembnosti vseh operacij v podjetju (Socea, 2012). Organizacije, ki se zavedajo negotovosti pri sprejemanju strateških odločitev, v proces strateškega odločanja vključujejo računovodje (Cadez & Guilding, 2008). Ni dovolj le, da računovodje posredujejo relevantne informacije, temveč morajo tudi aktivno sodelovati pri odločanju. Zahteva po sodelovanju računovodje pri procesu odločanja je privedla do razširitve računovodske naloge iz posredovanja zelo otipljivih informacij, ki jih je mogoče črpati iz poslovanja podjetja, na področje negotovosti in načrtovanja prihodnosti. Z razširitvijo vloge je računovodja pridobil tudi precejšnjo odgovornost, ki pa je odvisna tudi od njegovih sposobnosti za pretvarjanje preteklih informacij v informacije za prihodnost. Tako je poklic računovodje povezan s čedalje večjimi odgovornostmi in sposobnostmi, od katerih je v veliko primerih odvisen tudi obstoj podjetja.

Namen magistrskega dela je proučiti dejavnike, ki vplivajo na vključevanje poslovnega računovodstva v proces sprejemanja strateških odločitev.

Cilji magistrskega dela so proučiti:

- ali organizacijska struktura podjetja vpliva na vključevanje poslovnega računovodstva v proces strateškega odločanja;
- ali usposobljenost/izobraženost poslovnih računovodij vpliva na vključevanje poslovnega računovodstva v proces strateškega odločanja;
- ali zaupanje odločevalcev v poslovno računovodstvo vpliva na vključevanje poslovnega računovodstva v proces strateškega odločanja;
- ali delovne izkušnje poslovnega računovodstva vplivajo na vključevanje poslovnega računovodstva v proces strateškega odločanja.

# 1 STRATEŠKO ODLOČANJE

Strateške odločitve so odločitve, ki se nanašajo in hkrati vplivajo na celotno okolje podjetja, torej na vse vire in ljudi, ki tvorijo podjetje, ter zmes obojega (Management Study Guide, brez datuma). Lahko jih tudi označimo kot ene najtežjih odločitev v podjetju, saj njihove posledice v veliki meri vplivajo tudi na obstanek podjetja (Rosenzweig, 2013).

## 1.1 Proces odločanja

V življenju nenehno sprejemamo najrazličnejše odločitve. Največkrat o tem sploh ne razmišljamo, le nekaj storimo. Pri tem gre za odločitve, ki se nenehno ponavljajo in nimajo večjih posledic. Pri pomembnejših odločitvah pa si običajno vzamemo več časa za premislek, preden sprejmemo odločitev. Na podoben način proces odločanja poteka tudi v podjetju (Andrejčič & Florjančič, 1995).

Proces odločanja kot managerska dejavnost poteka kot neprestan proces na vseh ravneh podjetja (Kralj, 2003). Za managerja je to proces iskanja poti do nekega želenega stanja. Odločanje lahko torej razumemo kot proces razmišljanja, pri katerem odločitev predstavlja izbiro med vsemi alternativnimi možnostmi (Dimovski, Penger & Škerljavaj, 2007). Vendar pa je odločanje veliko več od tega, saj le malokrat izbiramo med različnimi možnostmi. Vsaka odločitev povzroči neko posledico. Te so lahko neznatne, da se jih pogosto niti ne zavedamo oziroma jih z neko odločitvijo ne povezujemo, lahko pa so velike in močno vplivajo na poslovanje in obstoj podjetja (Možina, Bernik & Svetic, 2004).

Proces odločanja si lahko predstavljamo kot različne poti v sistemu, ki vodijo od začetnega do končnega stanja. Te poti se lahko začnejo iz različnih začetnih stanj, prav tako pa je mogoče, da se končajo v različnih končnih stanjih. Poti med vsemi začetnimi in končnimi stanji vodijo k ciljem, ki smo si jih zadali (Možina, Bernik & Svetic, 2004). Na splošno lahko poslovno odločanje opišemo kot sestavljen proces, ki se začne z definiranjem problema, kar vključuje določanje nalog in ciljev ter prioritete, povezanih z njimi. Ko so naloge in cilji definirani, se lahko lotimo zbiranja podatkov in proučevanja informacij. Na podlagi tega ustvarimo merila, ki omogočajo učinkovito ocenjevanje alternativ. Tretja stopnja vključuje iskanje vseh možnih alternativ in predvidevanje njihovih posledic. Ko imamo določene vse alternative, na podlagi meril izberemo najprimernejšo. Nato sledi uresničevanje izbrane alternative. Po končanem postopku uresničevanja sledi ocenjevanje in preverjanje rezultatov uresničitve izbrane alternative. Kot zadnja stopnja se lahko pojavijo še morebitne izboljšave izbrane alternative in pridobivanje izkušenj za nadaljnje odločanje (Andrejčič & Florjančič, 1995). Na sliki 1 je prikazan proces ustvarjalnega odločanja, kakor ga je prikazal Kralj (2003).

Slika 1: Proces ustvarjalnega odločanja



Vir: Kralj (2003).

Stoner in Wankel (1986) sta celoten proces sprejemanja odločitev razdelila v dve fazi, in sicer na prepoznavanje in urejanje zadev. Pri tem sta urejanje zadev ožje razdelila na odločanje in vpeljavo izbrane odločitve. Odločanje sta razdelila v tri podrobnejše faze, in sicer na razpoznavanje ter analiziranje zadev, določanje alternativnih rešitev, primerjanje posameznih alternativnih rešitev ter izbor najprimernejše (Tavčar, 2008).

Vse faze znotraj procesa sprejemanja odločitev so zelo pomembne in vsaka zase vplivajo na uspešen proces odločanja. Prepoznavanje in definiranje problema je še posebej pomembno, saj brez tega ne pride do ostalih faz v procesu odločanja. Pri tem je treba poudariti vpliv časa, saj velikokrat le pravočasno prepoznavanje problemov pripelje do rešitev, ki so običajno preprostejše in stroškovno učinkovitejše od tistih, ki bi jih morali sprejemati zaradi prepozna prepoznavanja (Kralj, 2003). Nato se sproži proces iskanja vseh možnih alternativ. Pri tej fazi je treba raziskati notranje in zunanje okolje podjetja, kar je lahko zaporedno ali vzporedno opravilo. Zaporedno opravilo je, ko si neke alternative med seboj sledijo. Vzporedno opravilo je takrat, ko določeno alternativo spreminjamo in prilagajamo, da bo kar najboljše pripomogla k reševanju problema (Harrison, 1975, v Kralj, 2003). Ko imamo zbrane vse alternative, jih med seboj primerjamo in ocenimo. Med vsemi alternativami izberemo tisto, od katere si največ obetamo. Ta odločitev ima največje število ugodnih in najmanjše število neugodnih posledic. Pri izbiranju so velikokrat potrebni kompromisi med različnimi različicami, saj določena različica lahko zadosti določenim ciljem, hkrati pa ovira druge (Kralj, 2003). Proces odločanja pa se še zdaleč ne konča z izbiro alternativ, saj sprejetje ne predstavlja končnega cilja, ampak le sredstvo za njihovo doseganje (Čadež, 2000). Alternativno je treba tudi čim bolj kakovostno uvesti, od česar je odvisna tudi uspešnost odločitve. Kot končna faza procesa odločanja se pojavljata še spremljanje in nadziranje izvedbe. S to fazo ugotovimo potek izvedbe alternative in omogočamo izvajanje popravkov oziroma izboljšav. Vsaka posamezna odločitev predstavlja rezultat dinamičnega procesa odločanja, na katerega vplivajo številni dejavniki, ki izvirajo iz okolja organizacije ali iz njene notranjosti (Dimovski, 2000).



Odločanje lahko opredelimo tudi kot delovanje, ki se nanaša na neznano in negotovo delovanje organizacije v prihodnosti in vpliva na njeno spreminjanje (Tavčar, 2006). Odločanje je torej pomemben del reševanja problemov (Bohanec, 2006). Novejši načini odločanja poudarjajo pristop omejene racionalnosti, ki temelji na predpostavki, da odločevalci običajno ne ovrednotijo vseh alternativ, ampak se namesto tega odločajo med zadovoljivo dobrimi odločitvami (Herbert, 1955; Čadež, 2013).

## 1.2 Vrste odločitev

Odločitve različni avtorji razdelijo po več merilih, in sicer glede na zapletenost, organizacijsko strukturo, pomen odločitve, časovno obdobje, vsebino, povezanost, kakovost in celovitost informacij ter število odločevalcev. V nadaljevanju poglavja bomo predstavili le nekatere izmed njih.

Po Tavčarju odločanje lahko razdelimo v tri skupine, in sicer na rutinsko, analitično in intuitivno. Pri rutinskem odločanju gre za preproste odločitve, pri katerih gre za znane in omejene okoliščine. Ta način odločanja prevladuje na izvajalni ravni oziroma ravni nižjega managementa. Bolj zapleteno je analitično odločanje, ki poteka po nekem zaporedju, metodi in modelu, ki je prilagojen bolj kompleksnim, spremenljivim in tveganim okoliščinam. To določanje zahteva določeno strokovno usposobljenost, veliko časa in denarja. Intuitivno odločanje pa je odločanje na podlagi znanja, izkušenj in osebnih lastnosti. To odločanje je hitro in ustvarjalno, vendar hkrati zelo tvegano. Uporablja se za odločitve v vrhu organizacije (Biloslavo, 2006).

Glede na zapletenost ločimo strukturirane in nestrukturirane odločitve. Strukturirane odločitve so ponavljajoče se jasne odločitve, ki nastopajo v razmerah gotovosti in so večinoma programirane odločitve. Pri teh odločitvah imamo običajno popolne informacije, kar tudi vpliva na kakovost odločitve. Nestrukturirane odločitve pa so nejasne zapletene odločitve, ki se ne ponavljajo in potekajo v razmerah negotovosti. Pri teh odločitvah imamo nezanesljive informacije, zaradi česar tudi prevzemamo določeno tveganje napake. Tu gre pogosto za ustvarjanje enkratnih odločitev (Kralj, 2003).

Glede na pomen ločimo strateške in operativne odločitve. Strateške so tiste, ki so temeljne in pomembne. Običajno se nanašajo na celotno organizacijo in razmerja med njimi. S temi odločitvami se bomo ukvarjali v tej nalogi. Operativne odločitve so odločitve, ki so povezane s tekočim poslovanjem podjetja. Običajno so redno pojavljajo, so pogostejše in kratkoročne (Kralj, 2003).

Glede na čas trajanja ločimo tekoče in dolgoročne odločitve. Tekoče zadevajo tekoče delovanje organizacije, dolgoročne pa se nanašajo na srednjeročno in dolgoročno delovanje organizacije (Kralj, 2003).

Po vsebini ločimo ustvarjalne, programirane in rutinske odločitve. Ustvarjalne so izvirne odločitve, pri katerih pogosto uporabljamo tudi intuicijo. Programirane so preizkušene odločitve, pri katerih uporabljamo neka že izdelana in preverjena pravila. Rutinske odločitve so tiste, ki se v organizacije nenehno ponavljajo (Kralj, 2003).

Po povezanosti ločimo odvisne in neodvisne odločitve. Odvisne odločitve nastanejo pod vplivi drugih odločitev, zlasti na višji ravni. Neodvisne odločitve pa nastajajo brez notranjih in zunanjih vplivov okolja organizacije (Tavčar, 2006)

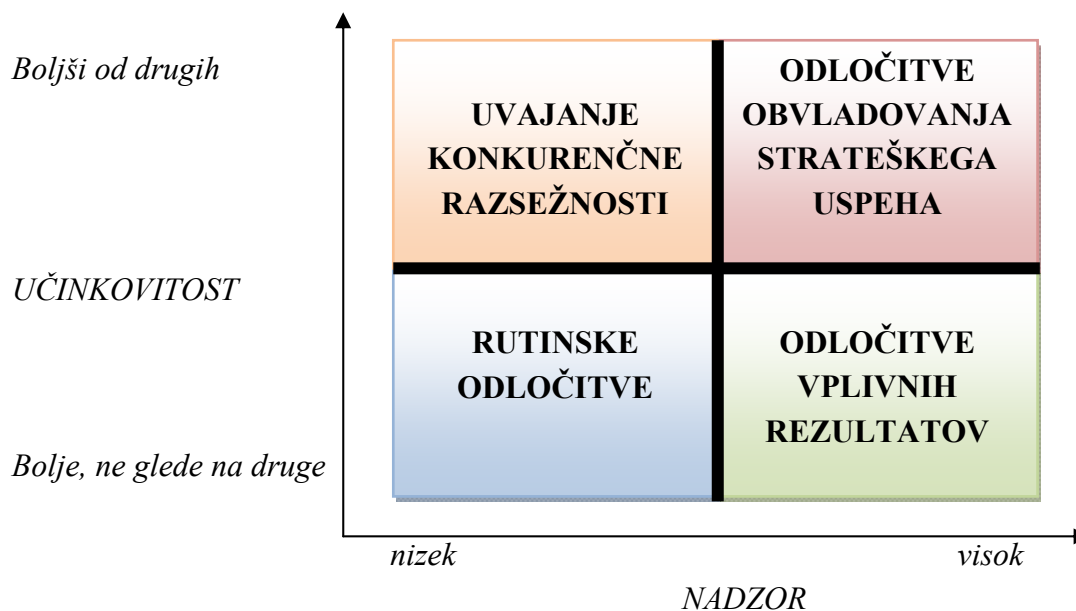
Glede na število odločevalcev ločimo individualne in skupinske odločitve. Individualne odločitve sprejemajo posamezniki in so odvisne od njihovih vrednot, osebnosti posameznika, njegove nagnjenosti k tveganju in možnosti nesoglasji. Skupinske odločitve odražajo odločanje skupine posameznikov, kar je najpogostejši način odločanja v večini organizacij (Kralj, 2003).

Vse te delitve so koristne, saj tako lahko svoje odločitve najprej ustrezno uvrstimo v posamezno skupino ter si nato izberemo ustrezen pristop odločanja glede na razdelitev. Phil Rosenzweig (2013) v svojem članku z naslovom Kaj naredi strateške odločitve drugačne govori o matriki dveh dimenzij, in sicer o nadzoru in učinkovitosti. Prva dimenzija, nadzor, določa nadzor odločevalca nad aktivnostmi, ki vplivajo na končni rezultat odločanja. Druga dimenzija, učinkovitost, pa se nanaša na merjenje uspešnosti sprejete odločitve, in sicer ali želimo le delati kar najboljše, ne glede na druge, ali želimo biti pri svojem delu hkrati tudi boljši od drugih. Tako merjenje uspešnosti se razlikuje glede na individualni in konkurenčni vidik. Na podlagi teh dveh dimenzij določi štiri skupine odločitev, in sicer rutinske odločitve, odločitve vplivnih rezultatov, odločitve konkurenčne razsežnosti in odločitve za obvladovanje strateškega uspeha.

Rutinske odločitve so odločitve, ki jih ni mogoče izboljšati in zagotavljajo popoln uspeh, zato se nadzor nad temi odločitvami ne izvaja oziroma se izvaja v manjšem obsegu. Pri teh odločitvah izberemo take, ki so za nas najugodnejše, torej je v ospredju individualni vidik. Primer teh odločitev so nakupi dobrin v trgovini. Odločitve vplivnih rezultatov so odločitve, ki jih je mogoče izboljšati, in sicer pri tem lahko izkoriščamo svoje znanje, skrajšujemo čas, delamo bolj učinkovito ipd., torej imamo nadzor nad aktivnostmi, ki vplivajo na končni rezultat odločanja. Tudi pri tej skupini je v ospredju individualni vidik posameznika. V tretji skupini se uvaja konkurenčna razsežnost. Pri doseganju uspeha tako upoštevamo tudi konkurenčni vidik, torej kako dobro lahko nekaj naredimo glede na druge. To je eno od najpomembnejših vodil strateškega razmišljanja. Pri teh odločitvah moramo nenehno spremljati dogajanje tekmecev na trgu, saj predvidevanje potez tekmecev prinaša boljše možnosti za zmago. V tretji skupini se torej srečamo s konkurenčnim vidikom in hkrati z odločitvami glede na izide, na katere posamezniki nimajo vpliva. Kot primer teh odločitev lahko navedemo nakup vrednostnih papirjev na borzi, kjer povpraševanje določa ceno. V zadnji skupini se srečamo z odločitvami za obvladovanje strateškega uspeha. To so odločitve, pri katerih imamo sposobnost vpliva na rezultate in hkrati želimo dosegati

uspehe, s katerimi bomo premagovali konkurente. To so najpomembnejše odločitve v podjetjih. Pod te odločitve uvrščamo vstopne podjetij na nova tržišča, lansiranje novega izdelka na trg, prevzem podjetja (Rosenzweig, 2013). Zgoraj opisana razdelitev odločitev glede na nadzor in učinkovitost je prikazana na sliki 2.

Slika 2: Matrika vrst odločitev glede na nadzor in učinkovitost



Vir: Rosenzweig (2013).

Na podlagi vseh informacij, pridobljenih v tem poglavju, pridemo do ugotovitve, da morajo imeti odločevalci predvsem dve sposobnosti, in sicer morajo znati prepoznavati vrste odločitev ter se nanje odzvati z ustreznimi pristopi, ki so za posamezno vrsto potrebni.

### 1.3 Informacije v procesu odločanja

Informacije igrajo pomembno vlogo v procesu odločanja. Tudi za zelo preproste odločitve potrebujemo informacije. Te imajo v procesu odločanja različno vlogo, ki je odvisna od faze v procesu odločanja. Na primer v fazi prepoznavanja problema dobimo informacije o problemu, in sicer o njegovi strukturi in okoliščinah, ki so do njega pripeljale. Brez informacij o problemu ni faze prepoznavanja problema. V fazi ustvarjanja oziroma iskanja alternativ potrebujemo informacije o notranjem in zunanjem okolju podjetja, da lahko oblikujemo možne alternative. Brez ključnih informacij ni mogoče ustvariti ustreznih alternativ. Le informacije o ustreznosti posamezne alternative oziroma doseganju ciljev nam omogočajo tudi izbiro najboljše alternative. Tudi pri ocenjevanju in nadgraditvi alternative si pomagamo z informacijami. Kot vidimo, informacije igrajo ključno vlogo v vsaki fazi procesa odločanja (Thakur, brez datuma).

Informacije lahko razdelimo na izvedbene informacije, ki vključujejo informacije o okolju, vnaprejšnje informacije, ki so rezultat preteklih odločitev in omogočajo določanje ciljev, ter povratne informacije, ki kažejo razliko med želenim in dejanskim stanjem (Kralj, 2003). Poleg te delitve je informacije mogoče razdeliti tudi v kvantitativne in nekvantitativne informacije. Kvantitativne informacije so izražene s številkami, nekvantitativnih pa ni mogoče izraziti s številkami in so pridobljene na podlagi različnih opazovanj. Obe vrsti informacij sta pri sprejemanju odločitev enako pomembni. Kvantitativne informacije se znotraj podjetja večinoma pridobivajo iz informacijskega podsistema, ki ga običajno sestavljajo štiri funkcije, in sicer funkcija obravnavanja podatkov o preteklosti, funkcija obravnavanja podatkov o prihodnosti, funkcija nadziranja obravnavanja podatkov in funkcija analiziranja podatkov. Temeljni del informacijskega sistema predstavlja računovodski informacijski sistem, katerega dejavnost je vrednostno spremljanje in obravnavanje dogodkov, ki so povezani s poslovanjem organizacije (Hočevar, 1998).

V današnjem informacijsko zasičenem okolju je najpogostejša težava predvsem kakovost prejetih informacij. Treba je znati razlikovati med pomembno in nepomembno informacijo, ki velikokrat še bolj otežuje odločanje. Kakovostne informacije v procesu odločanja morajo imeti naslednje značilnosti: primernost, pravočasnost in točnost, ustreznost ter popolnost. Da so informacije primerne, morajo biti prilagojene potrebam pri odločanju. Torej morajo pripravljavci informacij poskrbeti, da so informacije prilagojene uporabniku. Da morajo biti informacije ustrezne, pomeni, da prave informacije dosežejo pravega uporabnika. Da so informacije popolne, morajo biti zajeti vsi podatki, ki so za odločevalca pomembni (Hočevar, 1998).

#### **1.4 Strateške odločitve**

Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije je strateško odločanje opredelila kot odločanje o strateških, praviloma dolgoročnih poslovnih ciljih, ki sodi v strateško načrtovanje, nadziranje taktičnega načrtovanja in nadziranje izvajanja (Strateško odločanje, brez datuma).

Strateške odločitve so torej odločitve, ki jih sprejme najvišji management in imajo pomemben učinek na organizacijo kot celoto in vplivajo na dolgoročno uspešnost podjetja (Čadež, 2013). Med strateške odločitve lahko uvrstimo odločitve, ki se nanašajo na najpomembnejše vire za organizacijo, in sicer odločitve glede pridobivanja novih virov, oskrbovanja z obstoječimi viri ter pri tem soočanje z grožnjami in priložnostmi, povezanimi s tem. Strateške odločitve so odločitve glede aktivnosti, povezanih s prihodnostjo organizacije, kar jih uvršča v skupino najkompleksnejših odločitev v organizaciji ter odločitev z velikim tveganjem. Strateške odločitve so dolgoročne odločitve. So tiste odločitve, ki so usmerjene v načrtovanje prihodnosti. Te odločitve

morajo biti skladne z vizijo in poslanstvom podjetja ter se nanašajo na celotno organizacijo in njeno rast (Management Study Guide, brez datuma).

Strateške odločitve in strategije se nanašajo na ustvarjalne odločitve za doseganje strateških ciljev. Pri tem je lahko v pomoč model strateškega odločanja, ki temelji predvsem na informiranju, snovanju politike in načrtovanju v razmerah sprememb (Kralj, 2003). V tem procesu veliko vlogo igrajo informacije, ki predstavljajo gonilo procesa odločanja. Pri sprejemanju strateških odločitev imajo te še večjo vlogo, zato je treba vlagati v razvoj informacijskih sistemov, ki bodo nudili ustrezno podporo procesu odločanja (Dimovski, Penger & Škerljavaj, 2007).

Strateške odločitve določajo naslednja merila (Čadež, 2013):

- so enkratne in neponovljive,
- so pomembne,
- so zelo tvegane in negotove,
- njihovi učinki so dolgoročni,
- so interdisciplinarne in zahtevajo medfunkcijsko sodelovanje,
- zahtevajo tudi neformalne informacije.

V realnosti se s strateškimi odločitvami, ki izpolnjujejo vsa merila, srečamo le redko. Običajno so odločitve kombinacija strateških in operativnih odločitev. Za sprejemanje strateških odločitev se zahtevajo informacije širokega obsega. Torej poleg finančnih in nefinančnih notranjih informacij podjetja vključujejo tudi informacije iz ožjega in širšega okolja podjetja. Večine teh informacij ni mogoče pridobiti iz posebej oblikovanih informacijskih sistemov, zato so tudi strateške odločitve še bolj kompleksne in zahtevajo uporabo intuicije, ustvarjalnosti in osebne presoje (Čadež, 2013). To pomeni, da so v veliki meri odvisne tudi od odločevalca oziroma skupine odločevalcev. S tem nimamo v mislih samo znanja posameznika, njegovih sposobnosti in veščin, temveč tudi osebne lastnosti, slog odločanja in medsebojna razmerja (Kralj, 2003).

## **2 STRATEŠKO POSLOVODNO RAČUNOVODSTVO**

V tem poglavju bomo govorili o strateškem poslovnem računovodstvu kot eni od podvrsti računovodstva. Namen tega je zagotavljanje in analiziranje podatkov poslovnega računovodstva o poslovanju podjetja in konkurence ter s tem pomoč vodstvu pri razvijanju in spremljanju poslovne strategije podjetja (Simmonds, 1981).

### **2.1 Opredelitev računovodstva**

Pri opredelitvi računovodstva težko najdemo enotno opredelitev, saj je ta odvisna od gospodarskih razmer in razvitosti države. Ameriški inštitut pooblaščenih revizorjev je

računovodstvo definiriral kot večino evidentiranja, razvrščanja in povzemanja na pomenljiv oziroma vsebinski način, ki denarno izraža transakcije in dogodke ter interpretira iz tega izhajajoče zaključke (Kavčič, 2011). Kodeks računovodskih načel opredeljuje računovodstvo kot posebno celoto delov informacijske dejavnosti, znotraj katerih se zbirajo, urejajo, obdelujejo, prikazujejo in shranjujejo podatki ter prikazujejo in shranjujejo informacije o preteklih in prihodnjih pojavih. Pri tem so računovodske informacije problemsko usmerjene in so podlaga za odločanje, medtem ko računovodski podatki nepristransko izražajo dejstva (Slovenski inštitut za revizijo, 1998). Hočevar, Igličar in Zaman (2002) računovodstvo opredeljujejo kot dejavnost vrednostnega spremljanja in proučevanja poslovnih procesov in stanj, ki so povezani s poslovanjem kakega poslovnega sistema. Milost (2003) kot glavna cilja računovodstva navaja posredovanje informacij o poslovnem življenju podjetja v uporabnikom dogovorjenem in razumljivem jeziku in oblikovanje informacij, ki so potrebne za poslovno odločanje.

Računovodstvo je temeljna informacijska dejavnost, sestavljena iz knjigovodstva, računovodskega predračunavanja, računovodskega nadziranja in računovodskega analiziranja sredstev, obveznosti do virov sredstev, prihodkov, stroškov in odhodkov (Slovenski inštitut za revizijo, 1998). Knjigovodstvo je opredeljeno kot dokumentirano in strogo formalno evidentiranje vseh posameznih procesov in stanj, zasnovano na popolnem in trajnem zbiranju ter usklajenem časovnem in stvarnem urejanju podatkov, ki z uporabo denarne merske enote prikazuje celotno preteklo poslovanje poslovne celote. Računovodsko predračunavanje je opredeljeno kot evidentiranje, zasnovano na popolnem ali reprezentativnem zbiranju in ustaljenem stvarnem urejanju podatkov o predvidenih posamičnih ali množičnih poslovnih procesih ali stanjih, ki z uporabo denarne merske enote prikazujejo prihodnje poslovanje poslovne celote. Računovodsko nadziranje je presojanje pravilnosti in odpravljanje nepravilnosti v vseh delih računovodstva. Računovodsko analiziranje je opredeljeno kot presojanje in pojasnjevanje stanja ter uspešnosti poslovanja, zasnovano na primerjanju podatkov v računovodskih obračunih in predračunih, ugotavljanju odmikov pri njem ter vzrokov zanje in njihovih posledic. Računovodske informacije so posebej oblikovane za potrebe upravljanja, poslovođenja in izvajanja v okviru poslovne celote ter za potrebe zunanjih uporabnikov (Slovenski inštitut za revizijo, 1998).

## **2.2 Vrste računovodstev**

Večina računovodske literature navaja tri vrste računovodstev, in sicer finančna, stroškovna in poslovodna. Nekateri dodajajo še vladno računovodstvo, ki pripravlja informacije za vladno odločanje (Kavčič, 2011).

Z razvojem računovodstva so se merila delitve računovodstva na posamezne veje spreminjala. Tako se je računovodstvo najprej delilo na stroškovno in finančno računovodstvo. Pri tej delitvi so merila izhajala iz tega, da ima vsaka organizacija dve

področji delovanja, in sicer poslovanje zunaj organizacije in poslovanje znotraj organizacije. Poslovanje zunaj organizacije se nanaša na nabavljanje prvin poslovnega procesa, kot so delovna sredstva, predmeti dela oziroma storitve in zaposlovanje, in razpečevanje poslovnih učinkov, torej proizvodov in storitev. Stroškovno računovodstvo je računovodstvo spremljanja in presojanja notranjega poslovanja. Finančno računovodstvo pa se nanaša na spremljanje in presojanje zunanjega poslovanja, pri čemer si pomagajo tudi s podatki iz notranjega poslovanja. Z razvojem računovodstva je prišlo do delitve računovodstva na finančno in poslovodno računovodstvo. Do te delitve je prišlo na podlagi uporabnikov računovodskih informacij. Torej finančno računovodstvo pripravlja informacije za zunanje uporabnike, poslovodno računovodstvo pa za notranje. Zunanji uporabniki so lahko lastniki, posojilodajalci, kupci, dobavitelji, zakonodajalci in davčni organi družbe. Vendar tudi v tej delitvi srečamo stroškovno računovodstvo, ki omogoča pojasnjevanje gospodarskih kategorij, ki so predmet finančnega in poslovnega računovodstva. Z drugimi besedami, stroškovno računovodstvo daje izhodišče finančnemu in poslovodnemu računovodstvu (Kavčič, 2011). Pri finančnem računovodstvu se v večini primerov uporabljajo informacije iz računovodskih izkazov, saj podrobnejše poslovanje zunanjih uporabnikov ne zanima (Čadež, 2013), medtem ko poslovodno računovodstvo pripravlja podrobnejše analize, ki se običajno nanašajo na specifične probleme.

Pomembne razlike med finančnim in poslovnim računovodstvom so v nujnosti, namenu, uporabnikih, računovodskih standardih, enotah, natančnosti informacij, pogostosti in obsegu poročanja ter odgovornosti. Razlika v nujnosti govori o tem, da je finančno računovodstvo dolžno zbirati in urejati podatke v skladu z državnimi, bančnimi, borznimi in ostalimi predpisi. Poslovodno računovodstvo pa nima predpisanega poročanja in zbiranja podatkov, saj je to odvisno od zahtev odločevalcev v podjetju. Razlika v namenu je v tem, da finančno računovodstvo izdeluje računovodska poročila za zunanje uporabnike, poslovodno računovodstvo pa za notranje uporabnike organizacije. Glede na uporabnike je razlika v tem, da finančno računovodstvo sestavlja poročila za največkrat neznane uporabnike, medtem ko so poročila poslovnega računovodstva namenjena točno določenim, znanim uporabnikom. Finančni računovodje, ne pa tudi poslovodni, morajo pri oblikovanju informacij in poročanju upoštevati veljavne računovodske standarde. Razlika v enoti je, da so informacije finančnega računovodstva izražene v denarni enoti, za razliko od informacij poslovnega računovodstva, ki so lahko izražene tudi v drugih enotah. Razlika je prav tako v natančnosti informacij. Finančna poročila morajo biti ustvarjena z veliko natančnostjo, kar pomeni, da morajo biti podatki v poročilih točni. Poslovodna poročila so velikokrat časovno zelo omejena, zaradi česar se uporabniki zadovoljijo že s približno informacijo. Razlikujejo se tudi v pogostosti poročanja. Finančna poročila se sestavljajo enkrat letno, za razliko od poslovnih poročil, ki se sestavljajo bolj pogosto. Po obsegu so finančna poročila obsežnejša, saj zajemajo celotno poslovanje podjetja. Poslovska poročila pa se lahko nanašajo na neki manjši specifičen del organizacije. Razlika je tudi v odgovornosti, saj je pri finančnem poročanju ta zelo natančno določena z odgovornostjo vodstva podjetja glede verodostojnosti poročil. Pri poslovnih

informacijah se nepravilnosti pokažejo šele v napačnih oziroma neuspešnih odločitvah, kar posledično vpliva tudi na uspešnost poslovanja podjetja (Hočevar & Igličar, 1997).

Ne glede na to, da finančno računovodstvo poroča predvsem zunanjim uporabnikom informacij, so te informacije velikokrat zanimive tudi za notranje uporabnike. Prav tako pa tudi poslovodno računovodstvo lahko nekatere informacije posreduje zunanjim uporabnikom ter s tem povečuje svoj ugled in zaupanje pri določenih interesnih skupinah v okolju podjetja. To pomeni, da računovodske informacije v določenih delih pokrivajo in lahko pričakujemo, da bo v prihodnosti tega prekrivanja samo še več (Bergant, 2011).

### **2.3 Zgodovinski razvoj strateškega poslovodnega računovodstva**

Razvoj računovodstva sega že v razvoj najstarejših civilizacij. Prve začetke srečamo že pri starih Indicij in v Babilonu, kjer so se pojavili kot zapisi različnih dogodkov in dobrin, ki so bile predmet menjave. Sodobno računovodstvo se je začelo veliko kasneje, in sicer v obdobju renesanse, natančneje leta 1494, ko je frančiškanski menih Luca Pacioli v knjigi z naslovom Zbirka aritmetike, geometrije, proporcev in proporcionalnosti 36 kratkih poglavij posvetil tudi knjigovodstvu, ki se je v takratnem času uporabljalo v praksi. Osnovne značilnosti takratnega računovodstva so se v uporabi ohranile vse do danes. Kot dve najpomembnejši lahko omenimo dvostavno računovodstvo in izračun sredstev podjetja, ki predstavljajo vse obveznosti in celoten lasten kapitalski vložek (Koletnik, 2007).

Nastanek velikih podjetij z zapleteno organizacijsko strukturo v začetku 19. stoletja je vplival na začetek razvoja poslovodnega računovodstva. Na te spremembe je vplivala predvsem industrijska revolucija, ki se je po Evropi širila z zamikom, predvsem zaradi vojn, fevdalizma in slabih prometnih povezav. Industrijska revolucija pa je privedla tudi do izkoriščanja koristi ekonomije obsega, katere posledici sta bili veliko zaposlovanje delavcev in hkrati zbiranje večjega obsega kapitala. Vse to je pripeljalo tudi do potrebe po informacijah, ki bodo omogočale doseganje čim večje učinkovitosti, s tem pa tudi do pojava poslovodnega računovodstva. Tako se je povečalo zanimanje za stroške, kot so npr. ura dela, cena surovin itd., s čimer so lažje določali cene proizvodov. Ker so se podjetja vse bolj širila, se je znotraj njih izvajalo čedalje več operacij, lastniki pa pogosto niso imeli dovolj informacij o stroških. To je vodilo v razvoj kazalnikov učinkovitosti, ki so služili za motiviranje in ocenjevanje delavcev in poslovodij. Ti kazalniki so lastnikom omogočali ustvarjanje slike poslovanja, tudi če niso bili del dogajanja v tovarni. Začetno poslovodno računovodstvo je bilo torej namenjeno ugotavljanju učinkovitosti proizvodnega procesa. Izhajali so iz tega, da lahko, če podjetja zagotovijo učinkovito proizvodnjo, kot posledico pričakujejo tudi dobičkonosnost. V tem času je v podjetjih obstajalo tudi finančno računovodstvo, ki je ločeno beležilo prejeme in izdatke ter pripravljajo finančna poročila za notranje in zunanje uporabnike (Johnson & Kaplan, 1987).



Proti koncu 19. stoletja se je s pojavom znanstvenega managementa začelo gibanje za večjo učinkovitost proizvodnega procesa s poenostavitvijo in standardizacijo operacij. Kot novi dve enoti sta v tem času prišli v uporabo poraba dela in materiala na enoto izdelka. Ti enoti sta hkrati predstavljali osnovo za razporejanje splošnih stroškov. Vse te spremembe so poslovojem omogočale lažje določanje prodajne cene izdelka (Johnson & Kaplan, 1987).

Začetek 20. stoletja je ponovno vodil v spremembe organizacijskih oblik, in sicer so kot pomemben prispevek nastale navpično in vodoravno povezane organizacije, ki so po oddelkih opravljale visoko specializirane dejavnosti. Naloge posloводства so tukaj postale zahtevnejše, saj so morali med seboj usklajevati različne dejavnosti, hkrati pa usmerjati strategijo, razporejati sredstva in skrbeti za kar največjo dobičkonosnost naložb ter podjetja kot celote. Vse te spremembe so vplivale tudi na povečanje vloge poslovodnega računovodstva. Informacije, ki jih to zagotavlja, morajo omogočati podlago za odločitve po oddelkih ter hkrati zagotavljati tudi doseganje ciljev podjetja kot celote. V tem času med najpomembnejše novosti poslovodnega računovodstva štejemo kazalnik ROI (ang. Return on investment), ki služi za merjenje uspešnosti posamezne poslovne enote in celotnega podjetja (Johnson & Kaplan, 1987).

Johnson in Kaplan (1987) poudarjata, da so bili do leta 1925 razviti vsi pomembni postopki, ki se v poslovodnem računovodstvu uporabljajo še danes, in sicer ugotavljanje posameznih vrst stroškov po proizvodih, predračuni denarnih tokov, kapitala in prodaje, gibljivo predračunavanje, analiza standardnih stroškov, transferne cene in sodila uspešnosti posameznih vrst odgovornosti. Po njunem mnenju se je razvoj poslovodnega računovodstva ustavil za naslednjih šestdeset let. V tem času je razmah doživelo predvsem finančno računovodstvo s poročanjem za notranje in zunanje uporabnike. Bhimani (1996) v svoji knjigi navaja, da se je v tem vmesnem času tudi pojavila kritika uporabnosti informacij dvostavnega knjigovodstva, ki beleži predvsem pretekle informacije. Tako se je v tem času oblikovala usmerjena skupina učenjakov, ki je postavila temelje mejnim, prihodnjim in oportunitetnim stroškom. Sredi sedemdesetih let prejšnjega stoletja se je poslovodno računovodstvo začelo oddaljevati od prakse (Scapens, 1980). Raziskovanje tega se je razdelilo na dva pristopa, in sicer na ekonomski in vedenjski pristop. Ekonomski pristop je prevzel neoklasično ekonomsko teorijo in z njo model en proizvod, en proizvodni proces. Rezultati raziskav na tem področju so bili predvsem matematični modeli za reševanje problemov iz poslovodnega računovodstva. Vedenjski pristop pa je izhajal iz psihologije in sociologije. Na tem področju do novih tehnik poslovodnega računovodstva ni prišlo. Največji dosežek je bil oblikovanje kontingenčne teorije poslovodnega računovodstva, ki pravi, da je treba poslovodno računovodstvo v podjetju oblikovati skladno z velikostjo, tehnologijo, stilom vodenja in okoljem poslovanja podjetja (Drury, 1992).

Osemdeseta leta so v poslovanje prinesla veliko novih sprememb, ki se med tujo in domačo literaturo ne razlikujejo veliko. Te spremembe so pojav globalne konkurence, JIT

sistem proizvodnje ter investicije v napredne tehnologije, usmerjenost k strateškim odločitvam, zagotavljanje celovitega obvladovanja kakovosti, dostop do veliko različnih proizvodov, ki imajo čedalje krajši življenjski cikel, razvoj informacijske tehnologije ter s tem povezana računalniška podprtost delovanja organizacije na vseh področjih, vse večja privatizacija in čim manjše urejanje države določenih storitvenih dejavnosti, spremenjena narava stroškov cene (večja vrednost storitev). Vse te spremembe v okolju so privedle do kritike tradicionalnega poslovnega računovodstva, ki sta jo prva napisala Johnson in Kaplan leta 1987 v svoji knjigi z naslovom *Relevance lost*. V knjigi sta želela poudariti, da je trenutno poslovno računovodstvo neustrezno. Neustreznost pa vodi tudi k nezadovoljstvu poslovođij z načinom dela poslovnega računovodstva in informacijami, ki jih posreduje. Težavo sta videla tudi v tem, da profesorji na univerzah učijo stvari, ki v praksi ne veljajo več, saj se podjetja soočajo s čisto drugačnimi problemi. Njuno kritiko je mogoče strniti v štiri točke, in sicer:

1. informacije, ki jih posreduje poslovno računovodstvo, ne zadovoljujejo več potreb za odločanje managerjev;
2. informacije v povezavi s stroški proizvodov so nepravilne, kar vpliva na večjo možnost sprejemanja slabih odločitev;
3. poslovno računovodstvo je preveč odvisno od finančnega računovodstva in
4. poslovno računovodstvo pri posredovanju informacij premalo pozornosti namenja informacijam o zunanjem okolju podjetja, ki pomembno vplivajo na sprejemanje strateških odločitev.

Kot odgovor na spremembe so se pojavile številne nove metode, ki jih lahko razdelimo v tri skupine, in sicer na metode na področju obvladovanja stroškov, metode na področju merjenja uspešnosti in strateško poslovno računovodstvo. Tu bomo na kratko povzeli le prvi dve skupini metod, saj bomo o strateškem poslovnem računovodstvu govorili v posebnem poglavju.

Prva od metod obvladovanja stroškov je metoda ABC, ki sta jo razvila Cooper in Kaplan. Ta metoda izhaja iz dejstva, da nastanek stroškov ni posledica proizvodov, ampak posledica sestavin dejavnosti v podjetjih. Sestavine dejavnosti so v bistvu aktivnosti, ki morajo biti opravljene, da lahko proizvod oziroma storitev prodamo. Sestavine dejavnosti naj bi bili le začasni stroškovni nosilci, iz katerih ob dokončanju proizvoda prenesemo stroške na končne stroškovne nosilce (Kavčič, 1998). Večina strokovnjakov meni, da je ta metoda najpravilnejša za izračun stroškovne cene proizvodov. Slabost te metode pa je predvsem visoka cena vpeljave v prakso (Hočevar, 2002). Druga od metod obvladovanja stroškov je koncept stroškov življenjskega cikla proizvoda. Pri tej metodi gre za ocenjevanje stroškov v okviru celotne življenjske dobe proizvoda, in sicer v dobi razvoja, uvajanja, rasti, zrelosti in upadanja. Ta metoda se pojavlja predvsem v dejavnostih z velikimi stroški načrtovanja, raziskovanja, razvijanja in visokimi stroški opustitve (Šink, 2001). Tretja metoda obvladovanja stroškov je koncept ciljnih stroškov, kateri izhaja iz dejstva, da 90 % vseh stroškov, povezanih z novimi proizvodi, nastane že v obdobju

razvijanja in oblikovanja proizvoda. Ta koncept tako poudarja obvladovanje stroškov že v obdobju razvijanja in oblikovanja proizvoda ter s tem vodi do znižanja celotnih stroškov življenjskega cikla proizvoda (Šink, 2001). Zadnja metoda obvladovanja stroškov je metoda »kaizen« stroškov, ki se osredotoča na zniževanje stroškov v procesu proizvodnje. Pri tej metodi so stroški rezultat ciljnih dobičkonosnosti, ki jih določi vodstvo podjetja (Cingula & Klačmer, 2003).

Metode na področju merjenja uspešnosti so se razvile zaradi dejstva, da računovodske informacije ne dajejo zadovoljive slike o uspešnosti podjetja. Večino teh pristopov lahko razdelimo v dve skupini (Gojković, 2001):

- na modele, ki težijo k enotni meri uspešnosti, ki izhaja iz finančnih kategorij;
- na modele, ki enakovredno vključujejo finančne in druge vidike poslovanja podjetja.

Metode prve skupine se osredotočajo predvsem na denarne tokove. Tu ločimo več različnih modelov (Gojković, 2001):

- model ekonomske dodane vrednosti (ang. Economic value added – EVA);
- model denarnega toka iz naložb (ang. Cashflow return on investment – CFROI);
- tržna dodana vrednost (ang. Market value added);
- dodana vrednost za delničarje (ang. Shareholder value added – SVA) in
- denarna dodana vrednost (ang. Cash value added – CVA).

Ekonomska dodana vrednost je merilo uspešnosti, ki poleg dobička upošteva še ceno vložene kapitala, torej pričakovane donose vlagateljev, ki jih tradicionalna ekonomska merila ne upoštevajo. Pri tem merilu gre za primerjavo donosa podjetja z donosom alternativne naložbe s primerljivim tveganjem, kar pokaže učinkovitost uporabe vložene kapitala (Gojković, 2001). Denarni tok iz naložb kaže donosnost sredstev na podlagi denarnega izida, kar računa kot primerjavo med denarnim tokom podjetja in kapitalom, ki je ta denarni tok ustvaril. Pri tem sta obe uporabljeni kategoriji inflacijsko prilagojeni (Gojković, 2001). Denarna dodana vrednost je merilo preostanka poslovnega izida, vendar bolj vezano na denarni tok. Tržna dodana vrednost je razlika med tržno vrednostjo podjetja in vložnim kapitalom. Če je razlika pozitivna, je podjetje ustvarilo novo oziroma večjo tržno vrednost za delničarje. Dodana vrednost za delničarje temelji na primerjavi napovedane in dejanske dodane vrednosti za delničarje (Hreljac, 2003).

Metode druge skupine merijo tudi dejavnike, s katerimi se klasične računovodske mere uspešnosti ne ukvarjajo, in sicer zadovoljstvo kupcev, zadovoljstvo zaposlenih, ugled podjetja, izgubljene priložnosti, intelektualni kapital podjetja itd. Tudi ta merila predstavljajo pomemben dejavnik obvladovanja podjetja, zato druga skupina metod finančne kazalnike dopolnjuje z nefinančnimi. Med te metode uvrščamo uravnotežen sistem kazalnikov (ang. Balanced scorecard – BSC) in evropski model poslovne odličnosti (EFQM) ter številne druge. Ta se opira na idejo, da obvladovanje kakovosti lahko

predstavlja eno pomembnih prednosti v globalni konkurenci, zato si je treba v poslovanju podjetja nenehno prizadevati za celovito kakovost. Pri tem modelu dejavnike lahko razdelimo v dve skupini, in sicer na skupino rezultatov, v katero spadajo poslovni rezultati, zadovoljstvo kupcev, zadovoljstvo zaposlenih in vpliv na družbo, ter skupino dejavnikov, v katero spadajo vodenje, ravnanje z zaposlenimi, poslovna politika in strategija, upravljanje virov in upravljanje procesov. Iz tega izhaja, da metoda v obvladovanje vključuje tako finančne kot nefinančne dejavnike (Gojković, 2001). Uravnotežen sistem kazalnikov je metoda merjenja uspešnosti poslovanja podjetja, ki zagotavlja ravnotežje med kratkoročnimi in dolgoročnimi cilji, računovodskimi in neračunovodskimi merili uspešnosti, kazalniki pretekle uspešnosti in povzročitelji prihodnje uspešnosti ter perspektivno podjetje z notranjega in zunanjega vidika (Čadež, 2000). Sestavljena je iz uravnoteženega sistema kazalnikov, ki omogoča pretvarjanje poslanstva in strategije podjetja v oprijemljive cilje ter oblikovanje meril za njihovo merjenje. Kazalniki so pri tej metodi razdeljeni v štiri skupine, in sicer na finančni vidik, ki vključuje finančne kazalnike, vidik kupcev, ki vključuje vrednotenje kupcev, vidik notranjih poslovnih procesov, ki vključuje vrednotenje verige vrednosti, ter vidik učenja in rasti, ki vključuje sposobnosti zaposlenih, kakovost sistemov in organizacijskih postopov v podjetju. Vsi štiri vidiki so med seboj vzročno-posledično povezani ter predstavljajo uravnoteženo sliko sedanje in prihodnje uspešnosti poslovanja. Treba pa je poudariti, da morajo biti ti sistemi prilagojeni vsakemu posameznemu podjetju, torej njegovi strategiji in ciljem (Gojković, 2001).

## **2.4 Pojem in vsebinske posebnosti strateškega poslovnega računovodstva**

Strateško poslovnega računovodstva se je torej razvilo kot posledica kritik tradicionalnemu poslovnemu računovodstvu v poznih osemdesetih in na začetku devetdesetih let prejšnjega stoletja. Prvo omembo strateškega poslovnega računovodstva srečamo pri Simmondsu (1981), ki je strateško poslovnega računovodstva definiriral kot zagotavljanje in analiziranje podatkov poslovnega računovodstva o poslovanju podjetja in konkurence za razvijanje in spreminjanje poslovne strategije. Pri Simmonsovi definiciji gre predvsem za poskus povezave med poslovnim računovodstvom in strategijo ter strateškim pozicioniranjem podjetja (Riahi, 1992, v Dixon, 1998). Kasneje je Bromwich (1990) strateško poslovnega računovodstva definiriral kot zagotavljanje in analiziranje finančnih informacij o trgih podjetja, konkurenčnih stroških, strukturi stroškov ter nenehno spremljanje strategije podjetja in strategije njegovih konkurentov na trgih v daljšem časovnem obdobju. Bromwich je tudi poudaril pomembnost strateškega poslovnega računovodstva pri zagotavljanju informacij, pomembnih za ocenjevanje konkurenčnega položaja podjetja na trgu, s poudarkom na strankah in konkurenci. S tem je Bromwich nadgradil Simmondsovo definicijo tako, da je osredotočanju na konkurenco dodal tudi osredotočanje na proizvode, kupce in daljše časovno obdobje (Čadež, 2006a). Innes (1998) je strateško poslovnega računovodstva definiriral kot zagotavljanje informacijske podpore strateškim odločitvam v organizaciji. Lord (1996) pa je izhajal iz treh sestavin strateškega poslovnega računovodstva, in sicer iz:

1. razširitev notranjega tradicionalnega poslovnega računovodstva z vključevanjem zunanjih informacij o konkurenci;
2. razmerja med strateškim položajem, ki ga je podjetje izbralo, in pričakovanim strateškim položajem, ki ga načrtuje poslovodno računovodstvo;
3. pridobivanja konkurenčne prednosti na podlagi analiz za zmanjševanje stroškov oziroma povečevanje diferenciacije proizvodov z izkoriščanjem povezav v verigi vrednosti in optimizacijo transportnih stroškov.

Ma in Tayles (2009) sta strateško poslovodno računovodstvo definirala kot sestavni del poslovnega računovodstva, ki skrbi za strateško usmerjene informacije, potrebne v procesu odločanja in nadzora. Franz (2002) pa je definiral naslednje značilnosti strateškega poslovnega računovodstva:

- tržna usmerjenost oziroma obravnavanje zahtev kupcev in konkurence;
- celosten pristop vključevanje celotne verige vrednosti in vseh stopenj življenjskega cikla v načrtovanje, vodenje in kontroliranje;
- anticipativnost oziroma pravočasen vklop strateškega računovodstva, ki je usmerjeno v prihodnost;
- kontinuiteta oziroma nenehno izboljševanje stanja in
- interdisciplinarnost oziroma izvajanje strateškega računovodstva vseh sodelavcev, ki težijo k opravljanju vedno več funkcij.

Različne definicije strateškega poslovnega računovodstva srečamo tudi v slovenski literaturi. Eno izmed njih je podal Kolar (1998), ki je strateško računovodstvo definiral kot preskrbo, zbiranje, spremljanje, proučevanje in sporočanje podatkov in informacij o preteklem in prihodnjem poslovanju podjetja, konkurence ter o družbi v preteklosti in prihodnosti za koristno uporabo načrtovanja, razvijanja, spremljanja, nadziranja in usmerjanja strategij.

Skozi 30-letno zgodovino se je razvilo veliko različnih definicij strateškega poslovnega računovodstva, vendar kljub temu lahko potegnemo dve skupni izhodišči, in sicer strateško poslovodno računovodstvo pripravlja informacije, ki se uporabljajo v vseh fazah strateškega managementa, ter strateško poslovodno računovodstvo, ki je pomembno orodje pri doseganju konkurenčne prednosti podjetja (Čadež, 2006a). Strateško poslovodno računovodstvo ima skozi delovanje predvsem dve plati, in sicer delovanje skozi strateško usmerjene računovodske tehnike ter delovanje preko sodelovanja računovodij v procesu strateškega upravljanja (Cadez & Guilding, 2008).

Na enak način kot tradicionalno poslovodno računovodstvo lahko tudi strateško poslovodno računovodstvo opredelimo z različnimi računovodskimi tehnikami oziroma metodami. Različni avtorji tehnike izbirajo po različnih merilih. Tradicionalno poslovodno računovodstvo je pri merilih upoštevalo predvsem finančne in notranje informacije podjetja, ki so usmerjene predvsem v preteklost (Bhimani & Bromwich, 1992). Zaradi

kritike tradicionalnega poslovnega računovodstva so se tako začele vključevati tudi nefinančne in zunanje informacije. Vse te metode in tehnike lahko razdelimo v skupine na podlagi temeljnih nalog strateškega poslovnega računovodstva, in sicer na ugotavljanje in obvladovanje stroškov, načrtovanje in nadzor ter ocenjevanje uspešnosti, ovrednotenje strateških odločitev, računovodstvo konkurentov in računovodstvo kupcev. Prve tri skupine ustrezajo nalogam tradicionalnega računovodstva, zadnji dve skupini pa predstavljata nadgraditev tradicionalnega z zunanjim pogledom na kupce in konkurenco (Čadež, 2006a). Vse te metode so tudi podrobneje predstavljene v tabeli 1 ter jih bomo podrobneje predstavili v enem od naslednjih poglavij.

*Tabela 1: Računovodske tehnike, ki kažejo strateško orientiranost*

<b>Temeljne naloge strateškega poslovnega računovodstva</b>	<b>Računovodske tehnike in njihovi glavni zagovorniki</b>
<b>Ugotavljanje in obvladovanje stroškov</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Metode ciljnih stroškov (Moden &amp; Hamada, 1991; Cooper &amp; Slagmulder, 1999)</li> <li>2. Ugotavljanje stroškov po posameznih fazah življenjskega cikla proizvoda (Bromwich, 1988; Czyzewski &amp; Hull, 1991)</li> <li>3. Ugotavljanje stroškov v verigi vrednosti (Hergert &amp; Morris, 1989; Shank &amp; Govindarajan, 1992, 1993)</li> <li>4. Ugotavljanje stroškov posameznih značilnosti proizvoda (Bromwich, 1990)</li> <li>5. Ugotavljanje stroškov kakovosti (računovodstvo kakovosti) (Heagy, 1991; Belohlav, 1993)</li> </ol>
<b>Načrtovanje in nadzor ter ocenjevanje uspešnosti</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Primerjalna analiza (Elnathen idr., 1996)</li> <li>2. Integrirano merjenje uspešnosti (Kaplan &amp; Norton, 1992, 1996)</li> <li>3. Spremljanje strateških negotovosti iz okolja (Simons, 1990, Brouthers &amp; Roozen, 1999)</li> </ol>
<b>Ovrednotenje strateških odločitev</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Ovrednotenje investicijskih odločitev s finančnimi kazalniki</li> <li>2. Ovrednotenje strateških (investicijskih) odločitev z upoštevanjem strateških dejavnikov (Shank &amp; Govindarajan, 1988, 1993; Shank, 1996)</li> <li>3. Ovrednotenje cenovnih odločitev z upoštevanjem strateških dejavnikov (Simmonds, 1982; Rickwood idr., 1990)</li> <li>4. Ovrednotenje naložb v blagovne znamke (Guilding, 1992; Cravens &amp; Guilding, 1999)</li> </ol>
<b>Računovodstvo konkurentov</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Ocenjevanje konkurentovih stroškov (Jones, 1988; Bromwich, 1990; Rickwood idr., 1990; Ward, 1992)</li> <li>2. Ocenjevanje konkurenčnega položaja (Simmonds, 1986; Rangone, 1997)</li> <li>3. Ocenjevanje konkurentov na podlagi objavljenih računovodskih izkazov (Moon &amp; Bates, 1993)</li> </ol>
<b>Računovodstvo kupcev</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Statična analiza dobičkonosnosti kupcev (Shapiro idr., 1987; Bellis-Jones, 1989; Ward, 1992; Zeithaml, 2000)</li> <li>2. Analiza življenjske dobičkonosnosti kupcev (Foster &amp; Gupta, 1994; Hope, 1998)</li> <li>3. Vrednotenje kupcev kot neopredmetenih sredstev (Foster &amp; Gupta, 1994; Slater &amp; Narver, 1994; Zeithaml, 2000)</li> </ol>

*Vir: Čadež (2006a).*

Sodelovanje računovodij v procesu strateškega upravljanja se nanaša na bolj sociološke značilnosti. V sodobnih konkurenčnih okoljih se podjetja nenehno trudijo zagotavljati vrednosti za stranke. To je sprožilo nastanek vitkejših organizacijskih strukturah s poudarkom na aktivnostih, osredotočenih na kupca skozi celotno verigo vrednosti (Dobni & Luffman, 2003). V horizontalnih strukturah pa se pojavlja navzkrižno vodenje, v katero

je vključeno tudi poslovodno računovodstvo (Aver & Čadež, 2009). Poslovodni računovodje se pri opravljanju svoje funkcije ne pojavljajo več le kot ponudniki informacij, temveč nastopajo kot aktivni igralci v procesu strateškega upravljanja podjetja (Ma & Tayles, 2009).

## **2.5 Organiziranost strateškega poslovodnega računovodstva**

Organiziranje, poleg načrtovanja, upravljanja človeških virov, vodenja in kontrolinga, uvrščamo med glavne funkcije managementa. Definiramo ga lahko kot vzpostavitev organizacijske strukture in organizacijskih procesov. Organizacijska struktura se nanaša predvsem na oblikovanje delovnih mest, oddelkov in podjetja kot celote. Organizacija procesov pa se nanaša na delegiranje nalog in odgovornosti posameznikov (Rozman, Kovač & Koletnik, 1993).

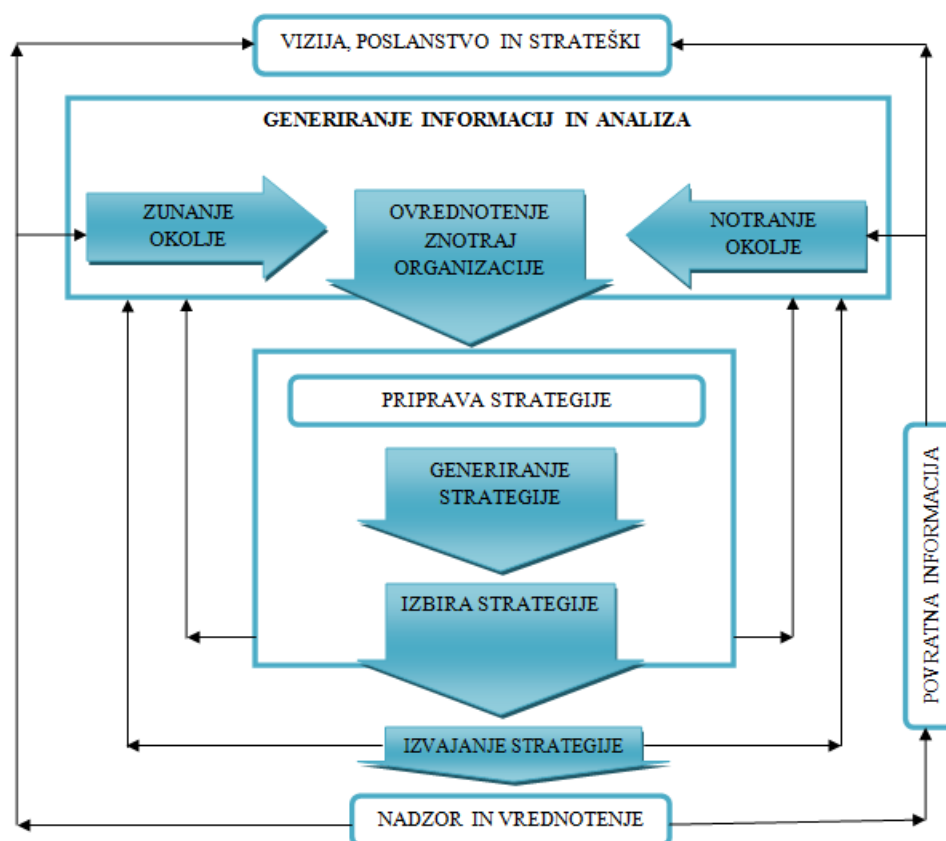
Kodeks računovodskih načel (Slovenski inštitut za revizijo, 1998) narekuje, da mora biti računovodska služba organizirana kot enotna služba, in sicer tako, da je sposobna opravljati vse računovodske funkcije – predračunavanje, knjigovodstvo, nadziranje in analiziranje. V povezavi s tem del računovodstva predstavlja tudi strateško poslovodno računovodstvo. Vendar pa v Sloveniji ne obstaja enotno stališče glede organizacije računovodstva v okviru podjetja ali kot zunanja služba zunaj podjetja (Bizjak, 1998).

Organiziranost strateškega poslovodnega računovodstva je tesno povezana z organiziranostjo strateškega managementa v podjetja, saj predstavlja pomembno podporo vsem fazam tega. Glavne naloge strateškega managementa so (Thompson & Strickland, 1999):

- oblikovanje vizije, namena obstoja podjetja ter zasnovo poslanstva;
- postavitve ciljev;
- oblikovanje strategije;
- uspešna in učinkovita implementacija strategije v praksi;
- ocenjevanje uspešnosti in sprejemanje popravkov.

Zgoraj našteje naloge so pri opisovanju procesa strateškega managementa uporabili različni avtorji ter iz gradnikov oblikovali lastne modele. Na sliki 3 je prikazan model strateškega managementa, ki ga je oblikoval Keith Ward (1992). Znotraj modela je prav tako prikazana ključna vloga strateškega poslovodnega računovodstva, in sicer zagotavljanje podpore za odločanje, kar vključuje predvsem zbiranje in združevanje notranjih in zunanjih informacij ter njihovo analiziranje za potrebe odločanja in nadzora. Pri tem je pomembno predvsem poudariti, da je ta proces treba nenehno ponavljati in se ne sme izvajati kot enkratno dejanje (Ward, 1992).

Slika 3: Proces strateškega managementa



Vir: Ward (1992).

Tudi Čadež (2000) v svojem magistrskem delu podrobneje analizira model strateškega poslovnega računovodstva, ki ga lahko sestavimo iz treh delov, in sicer iz analize okolja in razvijanja strategije, uresničevanja poslovne strategije in strateškega nadzora. Analiza okolja je nujno potrebna za razvoj ustrezne poslovne strategije. Pod analizo okolja razumemo predvsem informacije o konkurenci, kupcih in proizvodih. V fazi razvijanja strategije pa govorimo o predvidevanju obnašanja teh kategorij v prihodnosti. Uresničevanje poslovne strategije se nanaša na optimalno uresničevanje strategije in predvsem na preverjanje ali uresničevanje potega v skladu z zastavljenimi cilji. Pri strateškem nadzoru prihaja do razhajanj med avtorji, saj nekateri menijo, da gre v tej fazi le za povratni nadzor, ki meri uresničevanje strategije po načrtovani poti in doseganje načrtovanih ciljev, drugi pa menijo, da bi moral biti ta nadzor predvsem vnaprejšnji. Ta vnaprej predvideva nepričakovane razvoje v okolju ter s tem povečuje možnosti za čim lažje prilagajanje spremenjenim okoliščinam. Pravi strateški nadzor pa bi moral vključevati obe, torej povratno in vnaprejšnjo kontrolo. Vse tri sestavine strateškega poslovnega računovodstva predstavljajo tudi pomembno podporo v modelu strateškega managementa, kar v bistvu vodi do definicije strateškega poslovnega računovodstva, da z informacijami dopolnjuje strateško odločanje podjetja.



Poleg tega je organizacija strateškega poslovnega računovodstva tesno povezana tudi z organizacijsko strukturo podjetja. Ta je opredeljena kot oblikovan vzorec odnosov in razmerij med sestavinami oziroma deli organizacije (Kavčič, 1991). Organizacijska struktura v bistvu narekuje, kako so delovna mesta in naloge razdeljeni in usklajeni med posamezniki in skupinami znotraj organizacije. Eden od načinov za prikazovanje strukture organizacije je organigram. To je risba, ki predstavlja vsako delo znotraj organizacije in formalne odnose poročanja teh delovnih mest (Colquitt, Scott, Judge & Shaw, 2006). Poznamo več različnih tipov organizacijskih struktur, in sicer preproste, funkcijske, produktne, matične, procesne, timske, mrežne, virtualne, projektne, trapezoidne ter hibridne (Tavčar, 1999; Rozman, 2000). Pri tem moramo poudariti, da mora biti organizacijska struktura posebej prilagojena vrsti organizacije, obdobju razvoja organizacije in okolju organizacije (Rozman, 2000). Razvoj organizacijskih struktur je potekal od piramidno oblikovanih funkcijskih organizacijskih struktur 70. letih 20. stoletja, v katerih je hierarhija zagotavljala učinkovite in uspešne komunikacije v podjetjih, do ploskih mrež, v katerih vsi zaposleni in vsi procesi vplivajo na uspešnost podjetja ter njihova komunikacija poteka neposredno z vodilnimi v podjetju (Kolar, 2003a). Te ploske mreže omogočajo predvsem hiter prenos informacij, kar vpliva na učinkovitejšo ter s tem uspešnejše delovanje tako strateškega računovodstva kot tudi podjetja kot celote (Ivanjko, 1999).

Strateško poslovno računovodstvo je organizirano oziroma vključeno v organizacijsko strukturo podjetja na enak način kot ostali deli podjetja. Možna sta dva načina vključitve, da strateško poslovno računovodstvo predstavlja del poslovnega računovodstva v podjetju in s tem predstavlja sestavni del določene organizacijske strukture (funkcijske, izdelčne, matrične, timske itd.) ali pa predstavlja del poslovnega računovodstva v organizacijski strukturi podjetja, ki je organizirana kot ploska mreža (Kolar, 2003a). V primeru organizacije v obliki ploske mreže ima organizacijska struktura obliko projektne skupine. V to skupino so običajno vključeni vodja računovodstva, poslovodje na srednji ravni poslovanja, vodja trženja in planer analitik na strateški ravni poslovanja. V tem primeru strateško poslovno računovodstvo nima svojega stalnega položaja, ampak se ta položaj spreminja odvisno od informacijskih zahtev poslovodij na strateški ravni podjetja (Kolar, 2003a). Na ta način se ustvarjajo tesnejše vezi tudi z osebami iz drugih oddelkov v podjetju, kar še posebej pripomore k boljšemu pretoku informacij ter posledično k boljšim odločitvam (Oliver, 1999).

Poleg organizacije strateškega poslovnega računovodstva na ravni organizacije je pomembna tudi organizacija na ravni delovnih mest, ki obsega predvsem razdelitev nalog in prenos odgovornosti na zaposlene. Tu je treba izbrati predvsem pravo mero podrobnosti, saj se v primeru preveč podrobne organiziranosti zavira ustvarjalnost zaposlenih (Anthony, Dearden & Govindarajan, 1992).

## 2.6 Uporabnost strateškega poslovnega računovodstva

Uporabnost strateškega poslovnega računovodstva je v tesni povezavi s prednostmi oziroma koristmi, ki jih prinaša organizaciji ter njenim uporabnikom. Kolar (2003b) je koristi razdelil v štiri skupine, in sicer na koristi za odločanje na strateški ravni poslovanja, koristi za načrtovanje na strateški ravni poslovanja, koristi za spremljanje učinkovitosti in uspešnosti na strateški ravni poslovanja in koristi za usmerjanje in nadziranje na strateški ravni poslovanja. Vse štiri skupine koristi izvirajo iz glavne naloge strateškega računovodstva, ki se nanaša na pridobivanje, analiziranje in posredovanje informacij za sprejemanje najrazličnejših strateških odločitev. Pri tem je velik poudarek predvsem na kakovosti posredovanih informacij, saj je od teh v veliki meri odvisna tudi kakovost sprejete odločitve. Kakovost informacij tako na primer omogoča izbiro najboljše možne strategije za prihodnost. Pri tem strateško poslovno računovodstvo informacije črpa iz uspešno uporabljenih različnih strategij v preteklosti znotraj in zunaj podjetja (Kolar, 2003b).

Koristi izvirajo tudi iz posebej pripravljenih poročil za strateško načrtovanje, spremljanja uresničevanja strateških ciljev, prilagajanja novim možnostim in nadziranja uresničevanja ter hkratnega predlaganja možnih izboljšav. Poročila morajo biti popolnoma prilagojena odločevalcem oziroma uporabnikom. Pomembno je, da so informacije v poročilih primerne, pravočasne in točne, ustrezne in popolne. Le na podlagi takih informacij uporabniki lahko sprejmejo učinkovite odločitve. Ta poročila poleg običajnih finančnih informacij vsebujejo tudi nefinančne informacije, odmike med načrtovanim in dejansko doseženim ter proučitev dejstev znotraj teh področij in določitev možnih nadaljnjih aktivnosti. Pri tem je treba poudariti, da so v poročila vključene samo pomembne informacije, saj se s kopičenjem nepomembnih informacij izgublja kakovost (Kolar, 2003b).

Z uporabo strateškega poslovnega računovodstva se poveča pozornost, namenjena strateški usmerjenosti podjetja. Večanje pozornosti strateški usmerjenosti dolgoročno ustvarja konkurenčno prednost za podjetje in uspešno poslovanje. Posledično se lažje prepoznajo tudi pomembna strateška področja. Prepoznava omogoča njihovo kritično presojo in s tem možnosti za izboljšave ter vpeljevanje novih oziroma posodobljenih strategij v podjetje (Saleeth, 2010).

Strateško poslovno računovodstvo lahko povečuje tudi učinkovitost spremljanja uspešnosti s tem, da vodstvu pomaga pri izbiri meril in sodil za nadzor ter ocenjevanje doseganja zastavljenih ciljev. Posledično tako vpliva na nadaljnji razvoj organizacije in njenih možnosti rasti (Kolar, 2003b).

Uporabnost strateškega poslovnega računovodstva izhaja predvsem iz širokega pogleda, ki poleg notranjega okolja organizacije upošteva tudi zunanje okolje. S tem imamo v mislih finančne in nefinančne informacije, s čimer podjetja lažje dosegajo konkurenčne

prednosti. Strateško poslovodno računovodstvo predstavljajo zaposleni s posebnimi znanji, s pomočjo katerih odločevalcem priskrbijo ustrezno sliko o podjetju in njegovem okolju. S študijem in preiskovanjem notranjih in zunanjih informacij o podjetju vidijo večjo sliko poslovanja. Zunanje informacije vsebujejo informacije o industriji ter trende in sloge, ki se pričakujejo v prihodnosti. Primer proučevanja strateškega poslovodnega računovodstva je iskanje groženj novih izdelkov, ki vstopajo na trg. V primeru ugotovitve vstopa novega izdelka na trg delajo na strategiji za preprečitev tega in ugotovijo, ali je novi izdelek nekaj, kar bi njihovo podjetje morale raziskati in po možnosti izdelati. Njihovo delo torej obsega zbiranje, spremljanje, proučevanje in dajanje informacij o razvoju, rasti in sestavi panoge podjetja, tržnih deležih in stopnjah življenjskega cikla in prodajnih programih podjetja, vse z različnih vidikov in za različne ravni poslovodenja (Vanbaren, 2017).

## **2.7 Pristopi delovanja strateškega poslovodnega računovodstva**

Strateško poslovodno računovodstvo smo že v predhodnih poglavjih definirali kot podporo podjetja v vseh fazah procesa oblikovanja strategije. Strategijo lahko definiramo kot skupek aktivnosti in poslovnih pristopov, ki ga strateško poslovodstvo uporablja pri zadovoljevanju potreb kupcev, obvladovanju privlačne tržne pozicije ter uresničevanju organizacijskih ciljev (Thomson & Strickland, 1999). Proces oblikovanja strategije je zahteven, zato si najvišje poslovodstvo pri tem pomaga tudi z informacijami strateškega poslovodnega računovodstva. Do teh informacij strateško poslovodno računovodstvo pride z uporabo metod in tehnik. Vsako podjetje izbiro tehnik prilagodi notranjim in zunanjim okoliščinam, v katerih deluje. S poznavanjem prednosti in slabosti posameznih metod in tehnik izberemo najboljšo kombinacijo ter se s tem izognemo slabostim oziroma odpravljamo pomanjkljivosti posameznih tehnik. V tem poglavju se bomo osredotočili na tehnike, prikazane v tabeli računovodskih tehnik, ki kažejo strateško orientiranost.

### **2.7.1 Ugotavljanje in obvladovanje stroškov**

V skupini ugotavljanja in obvladovanja stroškov se srečamo s petimi strateško usmerjenimi metodami, in sicer z metodo ciljnih stroškov, ugotavljanjem stroškov po posameznih fazah življenjskega cikla proizvoda, ugotavljanjem stroškov v verigi vrednosti, ugotavljanjem stroškov posameznih značilnosti proizvoda in ugotavljanjem stroškov kakovosti.

Metoda ciljnih stroškov omogoča strateškemu managementu, da s pomočjo različnih delov podjetja (proizvodnje, načrtovanja, raziskovanja in razvoja, trženja, financ) znižuje skupne stroške izdelka skozi celotno življenjsko dobo (Sakurai, 1989). Ciljne stroške izračunamo kot razliko med prodajno vrednostjo proizvoda v njegovem življenjskem ciklu in pričakovanim dobičkom ob njegovi prodaji (Tekavčič, 1997). Ločimo tri metode ciljnih stroškov, in sicer odštevalno, prištevalno in integrirano metodo. Pri odštevalni metodi se do ciljnih stroškov pride na podlagi tržne cene in zelenega poslovnega izida. Ta metoda se v praksi najpogosteje uporablja. Prištevalna metoda ne upošteva tržnih razmer, ampak se

nanaša predvsem na zmanjševanje stroškov znotraj podjetja. Metodo srečamo v treh variacijah, in sicer na podobnem izdelku, v lastnostih oblike izdelka in novi zamisli. Integrirana metoda pa je kombinacija odštevalne in prištevalne metode (Turk, Kavčič & Kokotec-Novak, 2003).

Pri metodi ugotavljanja stroškov po posameznih fazah življenjskega cikla proizvoda je mogoče obravnavati ožji in širši koncept. Pri ožjem konceptu obravnavamo štiri faze, skozi katere izdelek prehaja, in sicer uvajanje, rast, zrelost in upadanje. V vsaki izmed teh faz se predvidevajo različni prihodki, rentabilnost in likvidnost. Na podlagi tega se za vsako obdobje življenjskega cikla izdelka razvije svoja strategija (Baum, Coenenberg & Günther, 2004). Razširjeni koncept pa poleg vseh faz, ki jih vsebuje ožji koncept, pokriva še predprodajno obdobje in poprodajno obdobje. Tako se pri tej metodi oblikujejo tri faze življenjskega cikla proizvoda, in sicer predprodajna, tržna in poprodajna faza. V predprodajno fazo uvrščamo raziskave in razvoj, priprave na proizvodnjo in prodajo ter investicije. V tržno fazo spadata proizvodnja in prodaja. V poprodajno fazo pa uvrščamo garancijo, vzdrževanje in odstranjevanje (Franz, 2002).

Metoda ugotavljanja stroškov v verigi vrednosti izvira iz koncepta verige vrednosti, ki ga je zasnoval Porter. To je orodje, ki proces nastajanja izdelka razbije na posamezne aktivnosti, ki vplivajo na dodajanje vrednosti izdelka. Te aktivnosti so razdeljene na primarne in podporne. Podporne aktivnosti so tiste, ki omogočajo izvajanje primarnih aktivnosti, in sicer infrastruktura podjetja, ravnanje s človeškimi viri, nabava in razvoj tehnologije. Primarne aktivnosti pa so tiste, ki neposredno sodelujejo pri izdelavi izdelka oziroma storitve. Sem na primer uvrščamo notranjo in zunanjo logistiko ter trženje in prodajo. Metoda omogoča ugotovitev možnosti za zniževanje stroškov po posameznih aktivnostih ali povečevanje vrednosti v očeh kupcev (Hoque, 2001).

Ugotavljanje stroškov po posameznih značilnostih proizvoda temelji na tem, da kupci proizvode kupujejo zaradi njihovih koristi. Pri tej metodi se stroški razdelijo na posamezne lastnosti proizvodov, ki prinašajo določene koristi za kupce. Na trgu preživijo samo najbolj učinkoviti izdelki, ki zagotavljajo najboljšo skupino lastnosti za določen znesek denarja (Bromwich, 1991).

Metoda ugotavljanja stroškov kakovosti je pomembna predvsem z dveh vidikov. Po eni strani kakovost vpliva na dobiček podjetja, saj se cene oblikujejo predvsem na podlagi boljše kakovosti. Po drugi strani pa kakovost hkrati vpliva tudi na stroške delovnega procesa, saj so z doseganjem kakovosti lahko povezani večji napor in izgube zaradi slabe kakovosti. Podjetja proizvajajo proizvode za enako ceno, vendar se kupci odločajo za nakup določenega proizvoda prav zaradi kakovosti (Crosby, 1990).

## 2.7.2 Načrtovanje in nadzor ter ocenjevanje uspešnosti

V skupni načrtovanja in nadzora ter ocenjevanja uspešnosti se srečamo s tremi tehnikami. Prva od njih je primerjalna analiza, pri kateri prihajamo do lastnih izboljšav na podlagi primerjanja z drugimi. To lahko poteka na podlagi primerjanja dosežkov, procesov ali celotne strategije. Pri strateškem poslovnem računovodstvu gre za analizo, ki se ukvarja s primerjavo strateških tehnik, izbir in usmeritev drugih organizacij, da bi tako izboljšali lastne strateške načrte. Glavni namen te analize je začeti z izboljšavami, ki bodo povečale vrednost podjetja tako za notranje kot za zunanje uporabnike (Spendolini, 1992).

Druga tehnika je uravnoteženo merjenje uspešnosti (angl. Balanced Scorecard), ki predstavlja eno izmed najpogosteje uporabljenih orodjih. Avtorja tega modela sta Robert S. Kaplan in David Norton (1993), ki sta model zasnovala kot pretvornik strateških ciljev v sistem usklajenih kazalcev uspešnosti poslovanja. Ta sistem poleg finančnih kazalcev uspešnosti vsebuje tudi nefinančne kazalce. Pri modelu avtorja predlagata spremljanje štirih strateških področij, in sicer finančnega vidika, vidika trgov in kupcev, vidika notranjih poslovnih procesov ter vidika učenja in rasti. Finančni vidik je najlažje spremljati, saj je večinoma že vgrajen v obstoječi informacijski sistem podjetja (Rejc, 2003). Kazalci vidika trgov in kupcev kot glavni cilj predstavljajo ustvarjanje edinstvene vrednosti za kupca. Kazalci z vidika notranjih poslovnih procesov se nanašajo na ustvarjanje trajne konkurenčne prednosti. Kazalci z vidika učenja in rasti omogočajo predvsem doseganje ciljev na področju učenja in inovacij ter so gonilo nenehnega razvoja (Kaplan & Norton, 1992). Ti kazalci se nanašajo predvsem na motivacijo in zadovoljstvo zaposlenih ter njihovo usmerjenost k ciljem (Figge, Hahn, Schaltegger & Wagner, 2002).

Tretja metoda pa je spremljanje strateških negotovosti iz okolja. Pri tej metodi gre za spremljanje negotovosti, ki izhajajo iz okolja podjetja, kot so na primer sprememba zakonodaje, sprememba politične opcije, sprememba ciljne populacije, sprememba v načinu financiranja ipd. Te spremembe so tako pomembne, da s svojo pojavitvijo od podjetja zahtevajo prilagoditev oziroma spremembo strategije. S hitrejšim prepoznavanjem teh sprememb se podjetja lahko tudi hitreje prilagodijo (Čadež, 2006a).

## 2.7.3 Ovrednotenje strateških odločitev

Pri ovrednotenju strateških odločitev se moramo poleg finančnih tehnik za analizo različnih alternativ opirati še na druge vidike ovrednotenja odločitev. Ti vidiki so lahko skladnost s strategijo, vpliv na konkurenčni položaj podjetja, učenje, hitrost procesov, povečanje kakovosti, večja odzivnost kupcev itd. Vsi ti vidiki so pomembni, saj gre v tem primeru za dolgoročne, v prihodnost usmerjene odločitve, ki običajno zahtevajo večja finančna sredstva in pomembno vplivajo na poslovanje podjetja (Čadež, 2006b). V skupini ovrednotenja strateških odločitev se srečamo s štirimi metodami, in sicer z ovrednotenjem investicijskih odločitev s finančnimi kazalniki, ovrednotenjem strateških (investicijskih)

odločitev z upoštevanjem strateških dejavnikov, ovrednotenjem cenovnih odločitev z upoštevanjem strateških dejavnikov in ovrednotenjem naložb v blagovne znamke.

Prva skupina so metode ovrednotenja strateških odločitev s finančnimi kazalniki. To metodo v to skupino uvrščamo, čeprav vključuje le finančne kazalnike, saj se nanaša na dolgi rok in je usmerjena v prihodnost (Čadež, 2006a). Znotraj te metode za vrednotenje uporabljamo različne tehnike, in sicer računovodsko stopnjo donosnosti (dobičkonosnost projekta), navadno dobo vračanja (število let, preden se investicija povrne), diskontno dobo vračanja (število let, preden se investicija povrne), neto sedanjo vrednost (razliko med kumulativno prihodnjih denarnih tokov in začetno investicijo) in notranjo stopnjo donosa (stopnja donosnosti projekta, pri kateri je neto sedanja vrednost enaka 0) (Čadež, 2013). Nadgradnja tega ovrednotenja je ovrednotenje investicijskih odločitev z upoštevanjem strateških dejavnikov, ki upošteva tudi pomembne strateške vire. Ti so na primer realne opcije obratovanja, razna konkurenčna vzajemna delovanja, sinergije med istočasnimi projekti ter priložnosti rasti in medsebojne odvisnosti med projekti v času (Amram & Howe, 2003).

Tretja skupina metod je ovrednotenje cenovnih odločitev z upoštevanjem strateških dejavnikov. Simmonds (1982) je na podlagi študije dokazal, da je pri odločitvah glede cen treba poleg običajne notranje usmerjenosti v stroške upoštevati tudi podatke, ki izvirajo iz trga, na primer konkurenčne cene in reakcije ob spremembi cenovne politike (Cadez & Guilding, 2007).

Zadnja skupina pa je ovrednotenje naložb v blagovne znamke. Cravens in Guilding (1999) sta pri tej tehniki imenu ali videzu blagovne znamke dodelila vrednost v kapitalu podjetja. Pomembno je, da računovodska vrednost blagovne znamke ne predstavlja samo stroškov, ampak jo je treba obravnavati kot naložbo za prihodnost, usmerjeno na tržišče. Tako jo lahko uvrščamo med intelektualni kapital podjetja (Cadez & Guilding, 2007).

#### 2.7.4 Računovodstvo konkurentov

Glavni cilji proučevanja konkurentov so ugotoviti razlike med podjetjem in njegovimi konkurenti. Te razlike lahko predstavljajo prednosti ali slabosti. Na tej osnovi potem podjetje razvije ustrezno strategijo, ki mu omogoči oblikovanje konkurenčne prednosti. V skupini računovodstva konkurentov se srečamo s tremi metodami, in sicer z ocenjevanjem konkurentovih stroškov, ocenjevanjem konkurenčnega položaja in ocenjevanjem konkurentov na podlagi objavljenih računovodskih izkazov. Ocenjevanje konkurentovih stroškov od podjetja zahteva ocenjevanje stroškovnega položaja ključnih konkurentov, s čimer podjetje pridobi pomembne informacije o poslovnem okolju in strategiji konkurenta, kar pomembno vpliva na sprejemanje strateških odločitev podjetja (Simmonds, 1986; Cadez & Guilding, 2007). To tehniko lahko nadgradimo z ocenjevanjem konkurenčnega položaja. To poleg ocenjevanja stroškov pokriva tudi ocenjevanje prodajnih trendov, tržnih deležev, obsega delovanja, dobička, stroškov na enoto, denarnih tokov ter oblikovane

strategije. Proučevanje teh kategorij nam da jasnejšo predstavo o strategiji konkurenta, s čimer lažje dosegamo konkurenčno prednost na trgu. Velikim stroškom, povezanim z zbiranjem podatkov o konkurentu, se je mogoče izogniti z ocenjevanjem konkurentov na podlagi računovodskih izkazov, kar predstavlja tretjo metodo (Cadez & Guilding, 2007).

#### 2.7.5 Računovodstvo kupcev

Kupci v bistvu predstavljajo največje premoženje podjetja, čeprav jih v izkazih ne prikazujejo posebej (Turk, 1999). To izvira predvsem iz dejstva, da je glavni cilj tržno usmerjenega podjetja želja po zadovoljevanju potreb kupcev. Kot stranski proizvod te usmerjenosti podjetja dosegajo dobiček (Kotler, 1998). Zaradi tega morajo podjetja poznati dobičkonosnost svojih kupcev, s čimer se ukvarja strateško poslovodno računovodstvo (Kolar, 2003b). V tej skupini bomo obravnavali tri metode, ki kažejo strateško usmerjenost, in sicer statično analizo dobičkonosnosti kupcev, analizo življenjske dobičkonosnosti kupcev in vrednotenje kupcev kot neopredmetenih sredstev. Analiza dobičkonosnosti kupcev se nanaša na zapis preteklih dejanj kupcev, in sicer njihovih prihodkov in stroškov, ter na podlagi tega ugotavljanje dobičkonosnosti. Te informacije lahko podjetju pomagajo pri odločitvah, kakšne proizvode oziroma storitve ponujati posameznim kupcem. Poleg tega pomagajo tudi pri odločanju glede velikosti ponujenih popustov, obsega storitev, uvedbe ali opustitve nove prodajne poti, začetka ali prenehanja poslovanja s posameznim kupcem, obsega reklamiranja, vplivov obnašanja kupca itd. (Turk, Kavčič & Kokotec-Novak, 2003). Drugo možnost analiziranja predstavlja analiza življenjske vrednosti kupca, ki ugotavlja vrednost kupcev v prihodnosti. Pri tem izračunu uporabljamo neto sedanjo vrednost. Tako vemo, kakšna je danes življenjska vrednost kupčevih prihodnjih dobičkonosnosti (Söderlund & Vilgon, 1999). Kot tretja metoda se pojavljajo zamisli, da bi kupce vrednotili kot neopredmetena sredstva. S tem bi lahko sledili spreminjanju vrednosti baze strank v času. Glede na te vrednosti je mogoče izračunati sedanjo vrednost ocen prihodnjih dobičkov, ki jih ustvari določeni kupec ali skupina kupcev (Guilding & McManus, 2002).

Po opredelitvi vseh teh metod se številnim avtorjem zastavlja vprašanje, ali se te metode tudi dejansko uporabljajo v praksi ali so le del akademske sfere (Lord, 1996). Uporabo strateških tehnik na področju Slovenije sta raziskovala tudi Cadez in Guilding (2007), ki sta prišla do ugotovitev, da uporaba različnih tehnik na področju strateškega poslovodnega računovodstva v Sloveniji sorazmerno napreduje. Po njuni raziskavi se za najbolj uporabljene tehnike v Sloveniji izkažejo tehnike računovodstva konkurentov, za najmanj uporabljene tehnike pa tehnike računovodstva kupcev.

## **2.8 Računalniška podprtost strateškega poslovnega računovodstva (informacijska tehnologija)**

V današnjem hitro razvijajočem svetu, v katerem se srečujemo z globalno konkurenco, racionalizacijo in nenehnim napredkom v tehnologiji, si podjetja ne morejo več predstavljati poslovanja brez informacijske tehnologije. Ta omogoča hiter, če ne celo takojšnji, dostop do informacij ter s tem skrajšuje reakcijski čas, kar omogoča lažje doseganje konkurenčne prednosti podjetja in izvajanje poslovne strategije.

Informacijski sistem v splošnem predstavlja skupek različnih komponent, ki sestavljajo smiselno povezano celoto. Ti deli so strojna oprema, vsi programi, ki se v podjetju uporabljajo, podatki, postopki ter ljudje, ki lahko predstavljajo uporabnike ali skrbnike sistema (Gradišar, Jaklič & Turk, 2007). Informacijski sistem v splošnem skrbi za pripravo informacij, ki so podpora odločanju zunanjih in notranjih uporabnikov ter s tem doseganju zastavljenih ciljev (Čadež, 2013). Poznamo različne delitve informacijskih sistemov, in sicer glede na organizacijsko strukturo, funkcijsko področje, sistemsko arhitekturo in podporo (Informacijski sistem, brez datuma).

Računovodski informacijski sistem tako predstavlja del informacijskega sistema glede na delitev po funkcijskem področju. Lahko ga opredelimo kot strukturo znotraj podjetja, kjer so združene materialne in ostale komponente, nad katerimi se izvaja proces preoblikovanja podatkov v računovodske informacije z namenom zadovoljevanja informacijskih potreb različnih uporabnikov (Wilkinson & Cerullo, 1997). Sestavljen je iz skupka medsebojno povezanih komponent, namenjenega za zbiranje, shranjevanje in izdelavo finančnih informacij, da bi organizaciji pomagal pri sprejemanju odločitev, kar posledično pripomore k doseganju ciljev (Nusa, 2015). Danes je mogoče oblikovati informacijski sistem, ki hkrati zadovoljuje potrebe različnih uporabnikov in v bistvu za podjetje dobavlja različne informacije za različne namene. Tradicionalno poslovodno računovodstvo je bilo notranje usmerjeno ter je vsebovalo predvsem finančne podatke. Večina rutinsko obdelanih transakcij je računalniška, vključno z rutinskimi informacijami za upravljanje. Te informacije so zdaj preprosto dostopne na vseh ravneh organizacije. Z razvojem računovodstva so se spreminjale informacijske potrebe uporabnikov, kar je pripeljalo tudi do sprememb na računovodskih informacijskih sistemih. Razpoložljivost računovodskih informacij je po vsej organizaciji, kjer so mesta za objavljanje pogosto zunaj računovodske službe, kar ne predstavlja več omejitve z računovodskimi oddelki. Razvoj strateškega poslovnega računovodstva je vplival na pojav dela informacijskega sistema, ki se ukvarja z zbiranjem, preoblikovanjem in posredovanjem informacij za potrebe načrtovanja, razvijanja in nadziranja poslovne strategije ter strateškega odločanja (Simmonds, 1981; Bromwich, 1990; Hoque, 2001). Informacijski sistemi za podporo strateškemu poslovnemu računovodstvu poleg finančnih in notranjih podatkov podjetja upoštevajo tudi nefinančne in zunanje podatke iz okolja organizacije. S tem računovodstvo postane sestavni del procesa upravljanja, saj se ukvarja s preskrbovanjem in uporabo finančnih in nefinančnih informacij za sprejemanje odločitev, načrtovanje in nadziranje. Dobro



zasnovani in ustrezni poslovodni računovodski informacijski sistemi uporabnikom pomagajo k boljšemu odločanju, s čimer izboljšujejo učinkovitost ter s tem konkurenčno prednost podjetja (Chenhall, 2003; Ismail & Isa, 2011).

Današnji informacijski sistemi so se razvili že do take mere, da obvladujejo tveganja. Na podlagi tega se je pojavila potreba po celovitem obvladovanju široke palete tveganj, kar zagotavlja sistem ERM (ang. Enterprise risk management). S tem pride do dopolnjevanja med računovodstvom in obvladovanjem tveganj, kar še bolj zmanjšuje negotovosti pri odločanju managerjev (Winter, 2007). Organizacije lahko ERM uporabljajo za upravljanje različnih strateških, tržnih, kreditnih, operativnih in finančnih tveganj, s katerimi se soočajo (Banham, 2004). Poslovodno računovodstvo igra in bo tudi v prihodnje igralo ključno vlogo pri širjenju in krepitvi izvajanja ERM v organizaciji (Krell, 2011).

Na uspešno delovanje računovodskih informacijskih sistemov zelo pomembno vpliva organizacijska struktura (Kieso, Weygandt & Warfield, 2016). Ta se v informacijskih sistemih uporablja za določanje komunikacije med enotami ali med deli v organizaciji ter odločilno vpliva na uspeh izvajanja informacijskega sistema (Nagappan, Murphy & Basili, 2008). Bouwens in Abernethy (2000) navajata, da računovodski informacijski sistem ne bo mogel teči pravilno, če ne bo podprt z ustrezno organizacijsko strukturo in ustreznimi človeškimi viri.

Treba je predvsem poudariti, da ni dovolj le, da ima podjetje dobro informacijsko tehnologijo. Treba je vlagati predvsem v informacije, ki prispevajo h kakovostnejšim in pravočasnim odločitvam (Hočevar, 2007). Tu pomembno vlogo odigra tudi človeški dejavnik, saj je predvsem od uporabnika odvisno, ali bo znal informacijsko tehnologijo uporabiti na način, da bo z njo ustvaril ustrezne informacije. Tu se kot podpora pojavljajo računovodski in managerski informacijski sistemi za podporo odločanju. Vloga računovodij se je tako spremenila od vloge ponudnika informacij do vloge uporabnika informacijskega sistema. Informacijski sistemi tako predstavljajo ključni dejavnik uspešnosti organizacije (Gelinias, Sutton & Oram, 1999).

### **3 VLOGA RAČUNOVODIJ V PROCESU STRATEŠKEGA ODLOČANJA**

Kot smo skozi magistrsko delo že večkrat omenili, je glavna naloga poslovodnega računovodstva zagotoviti informacije managementu za upravljanje. Te informacije omogočajo nadzor nad dejavnostmi, s čimer pomagajo pri procesu odločanja v podjetju (Diaconu, 2002).

Računovodske informacije predstavljajo pomemben sestavni del današnjega poslovnega življenja. Predstavljajo podlago za razumevanje stanja organizacije in se uporabljajo kot osnova za sprejemanje odločitev. Črpajo se iz računovodskega informacijskega sistema. Tako kot drugi informacijski sistemi tudi računovodski vsebuje novice in informacije

različnih področij, vendar večina izmed njih izhaja iz poslovanja organizacije. Največ gospodarskih podatkov in informacij pridobimo iz (Breuer, Frumušanu & Manciu, 2013):

- gospodarskega načrtovanja, ki zagotavlja gospodarske podatke za načrtovanje in predvidevanje; njihov delež predstavlja 28 % celotnih ekonomskih podatkov;
- gospodarskih baz podatkov, ki zagotavljajo učinkovite informacijske podatke, ki predstavljajo 70 % vseh gospodarskih informacij, od teh:
  - 46–50 % informacije, ki jih priskrbi računovodstvo,
  - 9–13 % informacije, ki jih zagotavljajo gospodarsko-socialne statistike,
  - 11 % informacije, ki izhajajo iz aktivne baze podatkov;
- 2 % predstavljajo drugi viri.

Te informacije se lahko uporabljajo na različnih ravneh odločanja. Glede na uporabljeno raven odločanja so informacije lahko bolj ali manj zgoščene in so lahko izražene v denarni ali nedenarni enoti (Kavčič, Klojučar Mirovič & Vidic, 2007). Na najnižji ravni odločanja se pojavljajo predvsem operativne odločitve, ki jih sprejema nižji management in vplivajo le na dele organizacije ter ne vplivajo pomembno na dolgoročno uspešnost. Najvišjo raven odločanja pa predstavlja sprejemanje strateških odločitev (Čadež, 2013). Strateške odločitve so odločitve, ki se nanašajo na daljše časovno obdobje in vključujejo delovanje celotne organizacije ali le njenih glavnih delov, da bi dosegli zastavljene cilje (Kralj, 2003). Pri strateških odločitvah so še posebej pomembne informacije, ki so izražene v nedenarnih enotah (Kavčič, Klojučar Mirovič & Vidic, 2007). Napačna strateška odločitev bo imela dolgoročne negativne posledice za družbo, kar managerjem nalaga velike odgovornosti (Kralj, 2003). Zaradi omenjenih posledic je za odločevalce še posebej pomembno pridobivanje kakovostnih in ustreznih informacij za odločanje iz formalnih in neformalnih kanalov (Zare, Nekounam, Pirzad, Sedaghatjoo & Mosavimoyahar, 2013). V splošnem vodilni na področju računovodstva predstavljajo sestavni del upravljanja, ki se ukvarja z ugotavljanjem, prikazovanjem in interpretacijo podatkov, ki se uporabljajo za odločanje, določanje strategij, optimizacijo virov, podatke o zaposlenih, načrtovanje zaščite premoženja, nadzorne dejavnosti, informiranje sodelavcev ali drugih zunanjih uporabnikov informacij (Breuer, Frumušanu & Manciu, 2013).

V procesu odločanja zelo pomembno vlogo igra obveščanje. Odločevalec pri tem uporablja omejeno količino informacij, ki so na voljo. Te informacije morajo biti ustrezne, pravočasne in verodostojne, kar je predpogoj za sprejetje uspešne odločitve. Ker je postopek odločanja pri strateških odločitvah nestrukturiran in poteka v veliki negotovosti, odločevalci velikokrat pri tem uporabljajo tudi intuiciji, ki deluje na podlagi preteklih izkušenj in učenja, ki ga predstavlja baza znanja (Citroen, 2009). Managerjem torej računovodske informacije pomagajo k boljšemu razumevanju njihovih nalog in zmanjševanju negotovosti pred sprejetjem odločitev (Chong, 1996).

### **3.1 Računovodske informacije za strateško odločanje, njihova razkritja in uporabniki**

Računovodske informacije lahko označimo kot posebno vrsto informacij, namenjenih učenju, ki pomagajo oceniti možnosti doseganja ciljev pri izbiri različnih alternativ (Burchell, Clubb, Hopwood, Hughes & Nahapiet, 1980). Strateške odločitve so nestrukturirane in velikokrat celo enkratne, zato se na tem področju zahtevajo informacije širokega obsega (Čadež, 2013). Vse strateške odločitve so torej odvisne od različnih računovodskih informacij. Brez upoštevanja informacij iz proizvodnje odločevalci ne morejo vedeti, kaj se dogaja s proizvodnimi stroški in amortizacijo opreme. Za zaposlovanje, usposabljanje, napredovanje vodja kadrovske službe uporablja računovodske informacije. Računovodske informacije so prav tako potrebne pri razvoju novega izdelka in določitvi prodajne provizije. Prav tako se računovodske informacije uporabljajo tudi pri naložbenih odločitvah, ki dajejo vpogled v sedanje stanje organizacije (Ullah, Khonadakar & Fahim, 2014).

Slovenski računovodski standardi določajo notranje in zunanje uporabnike informacij (Slovenski inštitut za revizijo, 2016). Kot notranji uporabniki so v njih navedeni (Slovenski inštitut za revizijo, 2016):

- izvajalci posameznih nalog v podjetju, ki morajo odločati o podrobnostih izvajanja;
- poslovodstvo v podjetju od najnižje ravni do uprave (ravnateljstva);
- upravljalni in nadzorni organi v podjetju ter
- zaposleni v podjetju.

Notranji uporabniki računovodske informacije uporabljajo predvsem za obvladovanje stroškov, za pravilne poslovne odločitve, investiranje ipd. V splošnem so pomembne za določanje ciljev in strategij, s pomočjo katerih bi dosegli zastavljene cilje ter omogočajo zagotavljanje nadzora nad aktivnostmi podjetja (Slovenski inštitut za revizijo, 2016).

Kot zunanje uporabnike računovodskih informacij pa Slovenski računovodski standardi navajajo (Slovenski inštitut za revizijo, 2016):

- lastnike podjetja, ki niso člani njegovih upravljalnih in/ali nadzornih organov (tudi možne vlagatelje kapitala);
- posojilodajalce (zlasti dajalce dolgoročnih pa tudi kratkoročnih posojil);
- dobavitelje (zlasti dajalce dolgoročnih blagovnih pa tudi kratkoročnih kreditov);
- kupce (zlasti glavne stalne kupce);
- državo in
- javnost (tudi tekmeci).

Zunanji uporabniki računovodske informacije potrebujejo predvsem za soodločanje v podjetju, hkrati pa od poslovodstva zahtevajo, da deluje čim racionalnejše, da ustvarjajo

dobiček, ki se lahko porablja za investiranje v poslovni proces ali pa se razdeli med lastnike (Hočever & Ogan, 1996).

Strateške odločitve v podjetju po tej razdelitvi sprejemajo notranji uporabniki, in sicer upravljalni organi oziroma vodilni managerji v podjetju. Ti imajo od strateškega računovodstva naslednja pričakovanja (Simon, 1954):

- strateško računovodstvo mora omogočati opazovanje rezultatov;
- strateško računovodstvo mora opozarjati na morebitne težave;
- strateško računovodstvo mora sodelovati pri reševanju problemov s predlaganjem najboljše rešitve.

Na podlagi uporabnikov lahko razkritja delimo na tista, ki so namenjena zunanjim in tista notranjim uporabnikom. Poleg tega pa razkritja lahko razdelimo tudi na obračunska in predračunska računovodska poročila. Obračunska računovodska poročila obsegajo uresničene dogodke, medtem ko predračunska računovodska poročila vsebujejo načrtovane dogodke in so na podlagi tega namenjena preverjanju razlik med načrtovanim in dejanskim stanjem. Najbolj znana računovodska poročila so letni in medletni računovodski izkazi, kot so bilanca stanja, izkaz poslovnega izida, izkaz denarnih tokov, izkaz gibanja kapitala in pojasnila postavk znotraj računovodskih izkazov. Razkritja računovodskih informacij za zunanje uporabnike določajo Zakon o gospodarskih družbah in Slovenski računovodski standardi, ki jih pripravlja Slovenski inštitut za revizijo. Notranje poročanje pa je sestavljeno tako iz poročil, namenjenih zunanjim uporabnikom, kot tudi iz drugih poročil, ki niso nujno pripravljena v skladu s standardi in predpisi (Združenje nadzornikov Slovenije, 2006). Na tej osnovi notranje odločanje predstavlja podlago za sprejemanje odločitev, med katerimi so najzahtevnejše predvsem strateške odločitve. Notranje poročanje torej ni posebej zakonsko urejeno, s čimer je prepuščeno znanju in iznajdljivosti zaposlenih na višjih položajih v organizaciji. S tem se notranje poročanje prilagaja potrebam uporabnikov v organizaciji, ki najbolje vedo, kaj ta potrebuje. Na tem področju se je pojavilo kar nekaj kritikov, ki so vplivali na osnovanje Kodeksa načel notranjega poročanja. Z njim si organizacije lahko pomagajo pri organiziranju in delovanju informacijskega sistema za potrebe notranjih uporabnikov poslovnega sistema. S tem se je naredil pomemben korak na področju razvoja notranjega poročanja, kar bo vplivalo na kakovost informacij za odločanje. S tem bo tudi kakovost sprejetih odločitev boljša (Borak, 2012).

### **3.2 Sodelovanje računovodij pri procesu oblikovanja strategije**

Kot smo omenili že v prejšnjem poglavju, so za strateške odločitve potrebne informacije širokega obsega (Čadež, 2013). Te se pridobivajo z različnih področij, med katerimi je tudi računovodsko. Na spremembe s področja posredovanja oziroma po drugi strani pridobivanja podatkov in informacij je vplival predvsem napredek v informacijski

tehnologiji, ki strmi k posredovanju relevantnih informacij v najkrajšem možnem času. Z razvojem pa se je spreminjala tudi vloga računovodij v procesu sprejemanja odločitev. Pri tem so se spremembe pojavile tudi pri strateških odločitvah. Vendar pa je narobe, če predpostavimo, da se tradicionalna vloga računovodij v celoti opušta. Tradicionalna vloga postaja čedalje bolj avtomatizirana, zato od računovodij zahteva vedno manj časa. Vendar pa se s tem vloga računovodji ne ukinja, temveč se povečuje in širi na nova področja (Burns, Hopper & Yazdifar, 2004). Tu imamo v mislih predvsem vključevanje v proces sprejemanja odločitev oziroma, s strateškega vidika, sodelovanje v procesu razvoja in uresničevanja strategije (Oliver, 1991).

Sodelovanje računovodij v procesu oblikovanja strategije je lahko različno, in sicer:

- lahko le sodelujejo pri ovrednotenju različnih strateških alternativ (Palmer, 1992);
- lahko sodelujejo kot povezovalci med drugimi sodelujočimi funkcijami in ravnimi managementa v podjetju (Coad, 1996);
- lahko se v okviru oddelka strateškega računovodstva zbirajo vse informacije o organizaciji in njenem okolju, kar naj bi vplivalo predvsem na večjo natančnost in hitrost posredovanja (Brouthers & Roozen, 1999);
- lahko pa celoten proces deluje kot timsko delo, ki povezuje različne funkcije v podjetju, med katerimi srečamo tudi strateško računovodstvo (Bromwich, 2000); timsko delo zahteva predvsem medsebojno sodelovanje med najrazličnejšimi funkcijami v podjetju; nepretrgan proces razvijanja timskega dela v podjetju naj bi vplival na izboljšanje kakovosti sprejetih odločitev, kar posledično povečuje tudi uspešnost podjetja (Oliver, 1991; Wooldridge & Floyd, 1990; Bromwich, 2000).

Nove vloge od računovodij zahtevajo tudi nadgraditev oziroma pridobitev novih znanj, ki jih do zdaj niso potrebovali. V procesu razvoja strategije morajo računovodje razviti predvsem sposobnost pogledati v okolje in v dolgoročno prihodnost organizacije (Coad 1996; Nyamori, Perera & Lawrence, 2001). Ker se pri strateških odločitvah združujejo informacije z različnih področij, morajo računovodje znati združevati znanje svojega področja z znanjem s preostalimi funkcijami. Uspešnost sprejete odločitve je odvisna predvsem od uspešnosti združevanja tega znanja (Palmer, 1992; Coad, 1996).

#### **4 DEJAVNIKI VKLJUČEVANJA POSLOVODNEGA RAČUNOVODSTVA V PROCES SPREJEMANJA STRATEŠKIH ODLOČITEV**

V tem poglavju smo predstavili zbrane podatke ter zastavljene hipoteze preizkusili s pomočjo regresijske analize. Na koncu bomo še predstavili sklepe, do katerih so nas pripeljali podatki in analize.

## 4.1 Opredelitev problema in teoretično ogrodje

Kot smo omenili že v uvodu, je namen magistrskega dela proučiti dejavnike, ki vplivajo na sodelovanje poslovnega računovodstva pri strateškem odločanju v podjetju. Tu se srečamo z najrazličnejšimi dejavniki, ki bolj ali manj vplivajo na vključevanje poslovnega računovodstva v strateško odločanje podjetja. Odločili smo se proučiti štiri, in sicer:

- organizacijsko strukturo,
- usposobljenost/izobraženost poslovnih računovodij,
- zaupanje odločevalcev v poslovno računovodstvo in
- delovne izkušnje poslovnega računovodstva.

Na podlagi izbranih dejavnikov smo oblikovali štiri hipoteze, ki jih bomo v nadaljevanju poskušali potrditi z regresijskim modelom, in sicer:

H1: Organizacijska struktura podjetja vpliva na vključevanje poslovnega računovodstva v strateško odločanje podjetja.

Pričakovanje povezanosti med organizacijsko strukturo in vključevanjem poslovnega računovodstva v strateško odločanje podjetja izhaja predvsem iz dejstva, da so določene organizacijske strukture bolj odprte za vključevanje ljudi z različnih položajev v proces odločanja. Med te organizacijske strukture bi uvrstili predvsem novejša organizacijske strukture, kot so matrična in mrežna organizacijska struktura. Med organizacijske strukture, ki so manj odprte za vključevanje dodatnih zaposlenih z različnih položajev v proces strateškega odločanja, bi uvrstili predvsem funkcijsko strukturo, v kateri so funkcije in odgovornosti že vnaprej določene in jih je treba upoštevati.

H2: Usposobljenost/izobraženost poslovnega računovodstva pozitivno vpliva na vključevanje poslovnega računovodstva v strateško odločanje podjetja.

Usposobljeni oziroma izobraženi zaposleni so pomemben zaklad podjetja, saj s svojim znanjem in izkušnjami lahko pripomorejo k lažjemu reševanju najrazličnejših izzivov, s katerimi se podjetja soočajo med svojim poslovanjem. Izobraženo in usposobljeno poslovno računovodstvo lahko s svojim znanjem in izkušnjami pripomore k boljšim in učinkovitejšim odločitvam, ki pomembno vplivajo na nadaljnje poslovanje podjetja.

H3: Zaupanje odločevalcev pozitivno vpliva na vključevanje poslovnega računovodstva v strateško odločanje podjetja.

Pomemben dejavnik vključevanja poslovnega računovodstva v strateško določanje podjetja predstavlja tudi zaupanje odločevalcev v poslovno računovodstvo. Če odločevalci zaupajo presoji poslovnega računovodstva, je njihovo mnenje večkrat

upoštevano pri sprejemanju odločitev, kar lahko pozitivno vpliva na sprejetje učinkovitejših odločitev.

H4: Delovne izkušnje poslovnega računovodstva pozitivno vplivajo na vključevanje poslovnega računovodstva v strateško odločanje podjetja.

Z delovnimi izkušnjami zaposleni rastejo. Pri tem so zelo pomembne predvsem delovne izkušnje z ustreznih področij, med katere se uvršča tudi poslovno računovodstvo. Te delovne izkušnje lahko prinesejo pomemben prispevek v procesu odločanja, zato smo se tudi odločili preveriti omenjeni dejavnik.

## **4.2 Podatki za analizo**

V skladu z namenom in postavljenimi cilji magistrskega dela smo izvedli raziskavo, ki je bila opravljena z metodo anketiranja v obliki spletnega anketnega vprašalnika. Anketirani so bili zaposleni na ustreznih položajih v srednjih in velikih podjetjih predelovalne dejavnosti po standardni klasifikaciji dejavnosti po letu 2008 (skupina C). Na podlagi postavljenih pogojev je velikost populacije sestavljena iz 511 podjetij. Anketa je bila poslana na določene elektronske naslove, ki smo jih pridobili na uradnih spletnih straneh podjetij oziroma v telefonskem pogovoru s podjetjem. Anketa je bila odprta več kot tri mesece. V tem času nam je uspelo zbrati 83 v celoti in ustrezno rešenih vprašalnikov. Odgovore smo v naslednjih poglavjih ustrezno analizirali. Pri analizi podatkov smo si pomagali s programom SPSS, v katerem smo testirali hipoteze in podali ugotovitve ter pripravili regresijski model, in s programom Excel, s pomočjo katerega smo ugotovitve grafično prikazali.

Anketni vprašalnik (glej prilogo 1) je najprej vseboval kratko predstavitev ciljev in namena magistrskega dela ter je bil v nadaljevanju razdeljen v pet smiselno povezanih delov. Prvi del je vseboval vprašanja o delovnih izkušnjah poslovnega računovodstva, in sicer sta nas pri tem zanimali delovna doba anketiranega in povprečna delovna doba vseh zaposlenih na področju poslovnega računovodstva v podjetju. Drugi del se je nanašal na usposabljanje in izobraževanje poslovnega računovodstva, kjer nas je zanimala količina opravljenih izobraževanj posameznika in vseh zaposlenih v poslovnem računovodstvu v zadnjih treh letih. Poleg tega so bile v tem delu postavljene tudi določene trditve, na katere so anketiranci odgovarjali z izborom v obliki Likertove sedemstopenjske ocenjevalne merske lestvice. Ocene v razponu od ena do sedem so sistematično predstavljale stopnjo strinjanja z določeno trditvijo, kjer je ocena sedem predstavljala odgovor »povsem se strinjam« in ena »sploh se ne strinjam«. Na enak način so bila oblikovana vprašanja tudi v tretjem in četrtem delu. Tretji del se je nanašal na zaupanje odločevalcev v funkcijo poslovnega računovodstva. Četrty del se je nanašal na vključevanje poslovnega računovodstva v proces odločanja v podjetju, kjer so bile v trditvah zajete vse faze odločevalskega procesa, in sicer prepoznavanje problema, proces iskanja vseh možnih alternativ, ocenjevanje alternative, izbira alternativ, spremljanje alternative in nadziranje

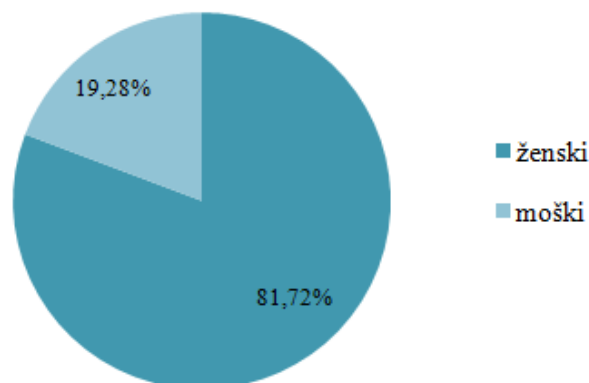
izvedbe. Peti del se je nanašal na organizacijsko strukturo podjetja, kjer so anketiranci izbrali organizacijsko strukturo njihovega podjetja. Šesti del pa je vključeval demografske podatke anketirancev, in sicer spol, starost, trenutno najvišjo doseženo stopnjo izobrazbe ter naziv njihovega delovnega mesta v podjetju.

V naslednjih poglavjih smo natančno analizirali podatke, in sicer najprej glede na pridobljene demografske podatke, nato smo predstavili deskriptivne statistike ter na koncu oblikovali regresijski model, s pomočjo katerega smo prav tako preverili na začetku magistrskega dela postavljene hipoteze. Vse podatke in izračunane rezultate smo tudi obrazložili in ustrezno grafično prikazali.

Kot smo omenili že v prejšnjem poglavju, smo v populacijo vključili 511 podjetij, ki so jim bili posredovani vprašalniki. V celoti izpolnjenih smo prejeli 83 vprašalnikov, kar predstavlja 16,24 % celotne obravnavane populacije. Te anketne vprašalnike bomo v nadaljevanju analizirali po demografskih dejavnikih.

Glede na spol je anketni vprašalnik rešilo 19,28 % moških in 81,72 % žensk, kar je prikazano tudi na sliki 4.

*Slika 4: Spolna struktura anketirancev*

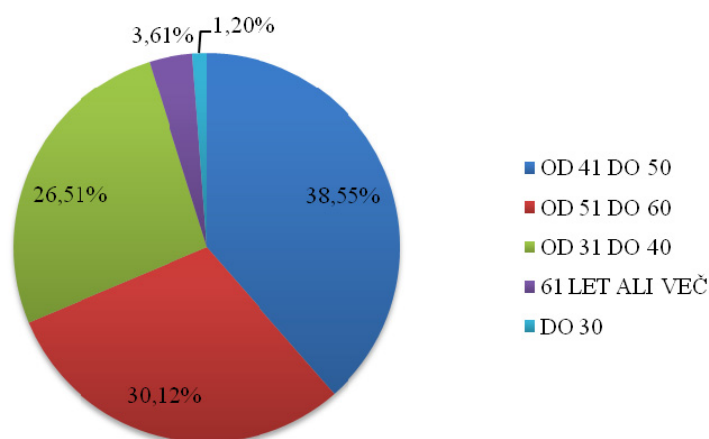


*Vir: Lastno delo.*

Anketiranci so se lahko opredelili v pet starostnih skupin. Največ anketiranih se je opredelilo kot del starostne skupine od 41 do 50 let, in sicer 38,55 %, nato sledi skupina od 51 do 60 let s 30,12 % ter skupina od 31 do 40 let z 26,51 %. Ostali del predstavlja 4,81 % anketirancev, in sicer sta bili to skupini do 30 let in 61 let in več. Vsi ti podatki so tudi prikazani na sliki 5.



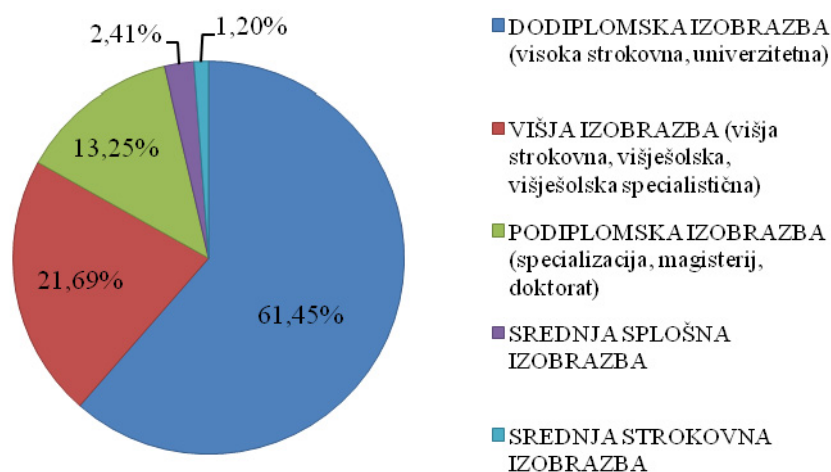
Slika 5: Starostna struktura anketirancev



Vir: Lastno delo.

Anketirance smo v anketi povprašali tudi po njihovi trenutni najvišji doseženi formalni stopnji izobrazbe, pri čemer smo ponudili osem možnih izbir stopenj izobrazbe. Glede na to, da smo anketirali zaposlene na višjih položajih podjetja, so pri pričakovanih nižje stopnje izobrazbe ostale neizpolnjene, in sicer osnovna izobrazba in srednja poklicna izobrazba. Ostali dve nižji izobrazbeni stopnji, torej srednja strokovna izobrazba in srednja splošna izobrazba, predstavljata skupaj 3,81 %. Torej se je večina anketirancev opredelila kot bolj izobražena. Za podiplomsko izobražene (specializacija, magisterij, doktorat) se je opredelilo 13,25 % anketiranih. Največ anketiranih se je opredelilo za dodiplomsko izobražene (visoka strokovna, univerzitetna izobrazba), in sicer 61,45 % vseh anketiranih. Sledijo jim anketiranci z višjo izobrazbo (višja strokovna, višješolska, višja specialistična izobrazba). Ti predstavljajo 21,69 % vseh anketiranih. Izobrazbeno strukturo anketiranih smo prikazali tudi s spodnjim grafikonom na sliki 6, pri čemer smo skupine, za katere se ni opredelil nihče izmed anketiranih, izpustili.

Slika 6: Izobrazbena struktura anketiranih



Vir: Lastno delo.

Pri demografskih podatkih smo za konec še preverjali naziv delovnega mesta anketiranca. Glede na to, da smo želeli anketirati določeno skupino ljudi, nam je ta postavka pomagala pri določanju ustreznosti anketiranega. Večina anketiranih se je opredelila za vodje s področij financ, računovodstva in kontrolinga, in sicer 65,06 %. Ostali del so predstavljali njihovi pomočniki in samostojni računovodje.

### **4.3 Deskriptivne statistike**

V tem poglavju so predstavljene deskriptivne statistike po proučevanih konstruktih, in sicer sodelovanje, organizacijska struktura, usposobljenost, zaupanje in izkušnje.

Prvi konstrukt predstavlja sodelovanje. Sodelovanje smo merili z 11 indikatorji v obliki trditve, anketiranci pa so v odgovorih prikazovali stopnjo strinjanja s trditvami. Stopnja strinjanja je bila prikazana z Likertovo sedemstopenjsko ocenjevalno mersko lestvico. Ocene v razponu od ena do sedem so sistematično predstavljale stopnjo strinjanja z določeno trditvijo, kjer je sedem predstavljala »povsem se strinjam« in ena »sploh se ne strinjam«. Izmed vseh naštetih trditve so se anketiranci najbolj strinjali s trditvijo, da poslovodno računovodstvo posreduje vse potrebne informacije za rešitev problema. Povprečje odgovorov strinjanja s to trditvijo znaša 5,77. Ta vrednost se nahaja nekje med strinjanjem in delnim strinjanjem s trditvijo, pri čemer se vrednost celo bolj nagiba k strinjanju. Tudi vse ostale povprečne vrednosti odgovorov strinjanja v tem sklopu se nahajajo nekje med vrednostjo 5 in vrednostjo 6. To kaže na to, da se v splošnem poslovodni računovodje vključuje v vse faze odločanja v podjetju. Ker nas je v magistrskem delu zanimalo predvsem strateško odločanje, ki predstavlja najpomembnejše odločitve v podjetju in zaradi svoje zahtevnosti vključuje vse faze procesa odločanja, smo za nadaljnjo obdelavo uvedli novo spremenljivko vključevanje poslovodnega računovodstva v strateško odločanje podjetja. To predstavlja povprečje odgovorov na vse navedene trditve tega sklopa. Povprečna vrednost novo uvedene spremenljivke znaša 5,51. Glede na to, da največjo možno vrednost predstavlja 7, pomeni, da v povprečju poslovodni računovodje v procesu strateškega odločanja sodelujejo precej pogosto. Vsi rezultati s tega področja so podrobneje prikazani spodaj v tabeli 2, katera prikazuje deskriptivne statistike za konstrukt sodelovanja.

*Tabela 2: Deskriptivne statistike za konstrukt sodelovanja PR*

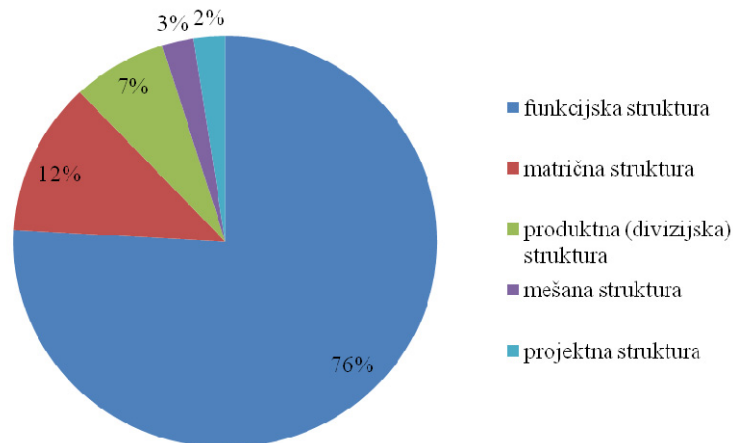
<b>Trditve</b>	<b>Število enot</b>	<b>Minimum</b>	<b>Maksimum</b>	<b>Povprečje</b>	<b>Standardni odklon</b>
Poslovodno računovodstvo sodeluje pri oblikovanju strategije podjetja.	83	1	7	5,35	1,452
Poslovodno računovodstvo sodeluje pri prepoznavanju problemov v podjetju.	83	2	7	5,57	1,106
Poslovodno računovodstvo sodeluje pri določanju ciljev podjetja.	83	1	7	5,36	1,321
Poslovodno računovodstvo sodeluje v procesu oblikovanja različnih rešitev problemov.	83	2	7	5,42	1,159
Poslovodno računovodstvo posreduje možne rešitve problema.	83	2	7	5,71	1,153
Poslovodno računovodstvo posreduje vse potrebne informacije za rešitev problema.	83	2	7	5,77	1,119
Poslovodno računovodstvo sodeluje v procesu primerjanja in ocenjevanja alternativ.	83	2	7	5,54	1,192
Poslovodno računovodstvo sodeluje v procesu spreminjanja in prilagajanja rešitev, s čimer pridobimo najboljšo možno rešitev.	83	2	7	5,53	1,108
Poslovodno računovodstvo sodeluje v procesu izbire najboljše rešitve.	83	2	7	5,43	1,280
Poslovodno računovodstvo sodeluje pri izbiri in oblikovanju meril za kasnejše ocenjevanje uspešno uvedene rešitve.	83	2	7	5,43	1,280
Poslovodno računovodstvo sodeluje v procesu spremljanja in nadziranja uvedbe izbrane rešitve.	83	1	7	5,48	1,213
Sodelovanje pri odločanju	83	2,00	7,00	5,5093	1,05158

*Vir: Lastno delo.*

V anketi nas je zanimala tudi organizacijska struktura podjetij, v katerih so anketirani zaposleni. Pri tem odgovoru je bilo mogoče izbrati funkcijsko, produktno (divizijsko), projektno, geografsko, matrično, mrežno in mešano organizacijsko strukturo. V nobenem izmed podjetij, v katerih so anketiranci zaposleni, nimajo geografske in mrežne organizacijske strukture. Največ izmed anketiranih dela v podjetjih s funkcijsko organizacijsko strukturo, in sicer kar 76 % anketiranih. Tem sledijo anketirani, zaposleni v

podjetjih z matrično organizacijsko strukturo, ki predstavljajo 12 % vseh anketiranih. Nato s 7 % sledijo anketirani zaposleni v podjetjih s produktno (divizijsko) organizacijsko strukturo. Z zelo majhnim odstotkom na koncu sledita še projektna organizacijska struktura in mešana organizacijska struktura. Na sliki 7 je s tortnim grafikonom tudi prikazan delež organizacijskih struktur podjetij anketiranih, pri čemer smo organizacijske strukture, ki niso prejeli niti enega odgovora, zaradi boljše preglednosti izpustili.

*Slika 7: Organizacijska struktura podjetji anketiranih*



*Vir: Lastno delo.*

Tretji konstrukt, usposobljenost, se nanaša na izobraževanja na področju poslovnega računovodstva. Tako kot na prejšnja vprašanja je tudi na ta sklop vprašanj v celoti odgovorilo 83 anketirancev. Pri prvem vprašanju nas je zanimalo število izobraževanj, ki jih je anketirani opravil v zadnjih treh letih. Pri tem vprašanju je najmanjšo vrednost predstavljalo nič izobraževanj v zadnjih treh letih, največjo vrednost pa je predstavljalo 15 izobraževanj. Pri naslednjem vprašanju nas je zanimalo število izobraževanj vseh zaposlenih na področju poslovnega računovodstva v zadnjih treh letih, pri čemer je najnižjo vrednost ponovno predstavljalo nič izobraževanj, največjo vrednost pa je predstavljalo 250 izobraževanj vseh zaposlenih na področju poslovnega računovodstva v zadnjih treh letih. Tu nas je zanimalo predvsem, koliko znaša povprečno število izobraževanj, kar smo izračunali tako, da smo delili število vseh izobraževanj na področju poslovnega računovodstva s številom vseh zaposlenih z istega področja. Podatek o številu zaposlenih smo pridobili v prejšnjem sklopu o delovni dobi vseh zaposlenih na področju poslovnega računovodstva. Povprečno število izobraževanj vseh zaposlenih na področju poslovnega računovodstva se je gibalo od najnižje vrednosti, ki znaša nič izobraževanj v zadnjih treh letih, do najvišje vrednosti, ki znaša 20 izobraževanj vseh zaposlenih na področju poslovnega računovodstva v zadnjih treh letih. V povprečju naj bi vsak zaposleni na področju poslovnega računovodstva v zadnjih treh letih opravil dobra tri izobraževanja. To predstavlja približno eno izobraževanje na leto, kar je glede na vse spremembe, ki se nenehno pojavljajo na različnih finančnih in nefinančnih področjih, skrb vzbujajoč podatek. Tabela 3 povzema zgoraj opisane rezultate.

*Tabela 3: Deskriptivna statistika konstrukta usposobljenost na področju PR, 1. del*

<b>Konstrukt usposobljenost</b>	<b>Število enot</b>	<b>Minimum</b>	<b>Maksimum</b>	<b>Povprečje</b>	<b>Standardni odklon</b>
Število mojih izobraževanj	83	0	15	4,95	3,767
Število izobraževanj vseh zaposlenih	83	0	250	15,65	31,501
Povprečno število izobraževanj	83	,00	20,00	3,1712	3,28609

*Vir: Lastno delo.*

Drugi del tega sklopa je bil sestavljen iz treh trditvev, pri katerih so se anketiranci na podlagi Likertove sedemstopenjske ocenjevalne merske lestvice odločali, v kakšni meri se z določeno trditvijo strinjajo. Ocene v razponu od ena do sedem so sistematično predstavljale stopnjo strinjanja z določeno trditvijo, kjer je ocena sedem predstavljala odgovor »povsem se strinjam« in ena »sploh se ne strinjam«. Rezultati prikazujejo pozitivno naravnost podjetij do izobraževanja/usposabljanja na področju poslovnega računovodstva, saj je pri vseh treh trditvah povprečna vrednost odgovorov večja od pet, pri čemer pet predstavlja delno strinjanje s trditvijo. Tabela 4 deskriptivnih statistik za konstrukt usposobljenosti še podrobneje prikazuje najmanjšo in največjo vrednost, povprečno vrednost ter standardni odklon pri strinjanju s tremi trditvami s področja spodbujanja izobraževanja na področju poslovnega računovodstva.

*Tabela 4: Deskriptivna statistika konstrukta usposobljenost na področju PR, 2. del*

<b>Trditve</b>	<b>Število enot</b>	<b>Minimum</b>	<b>Maksimum</b>	<b>Povprečje</b>	<b>Standardni odklon</b>
V podjetju spodbujajo izobraževanje/usposabljanje na področju poslovnega računovodstva.	83	1	7	5,48	1,509
V podjetju se zavedajo, da je nenehno dodatno usposabljanje/izobraževanje poslovnega računovodstva zelo pomembno za opravljanje njihove funkcije.	83	1	7	5,51	1,525
V podjetju je dovolj časa namenjenega za izobraževanje/usposabljanje za učinkovito opravljanje funkcije poslovnega računovodstva.	83	1	7	5,01	1,686

*Vir: Lastno delo.*

Nato sledi konstrukt zaupanja poslovnemu računovodstvu. Ta sklop je, podobno kot prejšnji, sestavljen iz petih trditvev. Anketiranci so se pri tem sklopu odločali, v kakšni meri se strinjajo z določeno trditvijo. Meritev je bila opravljena s pomočjo Likertove sedemstopenjske ocenjevalne merske lestvice. Ocene v razponu od ena do sedem so

sistematično predstavljale stopnjo strinjanja z določeno trditvijo, kjer je ocena sedem predstavljala odgovor »povsem se strinjam« in ena »sploh se ne strinjam«. Ker izbira štirice na Likertovi sedemstopenjski ocenjevalni lestvici pomeni sredino, so se anketiranci s trditvami v glavnem bolj strinjali, saj so vse trditve povprečno ocenjene z več kot štiri. Najmanj se strinjajo s trditvijo, da poslovodno računovodstvo v podjetju vprašajo tudi za mnenje izven njihovega področja, in sicer povprečna vrednost pri tej trditvi znaša 4,71. Največ strinjanja pa je prejela trditev, da nadrejeni zaupajo presoji poslovodnega računovodstva, in sicer pri tej trditvi povprečna vrednost odgovorov znaša 5,83. Za kasnejšo analizo smo ustvarili tudi novo spremenljivko zaupanja v poslovodno računovodstvo, ki je zavzela povprečne vrednosti odgovorov na vseh pet trditve. Povprečna vrednost novo ustvarjene spremenljivke znaša 5,39, kar kaže na to, da poslovodni računovodje menijo, da jim njihovi nadrejeni oziroma odločevalci v podjetju zaupajo. Podrobnejši povzetek odgovorov na trditve v tem sklopu je v tabeli 5.

*Tabela 5: Deskriptivna statistika konstrukta zaupanja v PR*

<b>Trditve</b>	<b>Število enot</b>	<b>Minimum</b>	<b>Maksimum</b>	<b>Povprečje</b>	<b>Standardni Odklon</b>
V podjetju vedno vprašajo poslovodno računovodstvo za nasvete znotraj njihovega področja dela.	83	2	7	5,43	1,308
V podjetju vedno vprašajo poslovodno računovodstvo za nasvete tudi izven njihovega področja dela.	83	1	7	4,71	1,339
Mnenje poslovodnega računovodstva v podjetju veliko pomeni.	83	1	7	5,40	1,343
Nadrejeni zaupajo presoji poslovodnega računovodstva.	83	2	7	5,83	1,091
Mnenje poslovodnega računovodstva je pri odločitvah velikokrat upoštevano.	83	1	7	5,58	1,270
Povprečje odgovorov	83	1,40	7,00	5,3904	1,11570

*Vir: Lastno delo.*

Zadnji obravnavani konstrukt izkušenj se nanaša na delovno dobo zaposlenih na področju poslovodnega računovodstva. Tabela 6 prikazuje povzetek pridobljenih odgovorov tega področja, in sicer najmanjšo odgovorjeno vrednost, največjo odgovorjeno vrednost, povprečno vrednost in standardni odklon. Najprej nas je zanimalo število let anketirančevega dela na področju poslovodnega računovodstva. Anketiranci na tem področju delajo najmanj eno leto in največ 40 let. Povprečno število let dela anketirancev na področju poslovodnega računovodstva znaša 17,93 leta, pri čemer znaša standardni odklon 10,18 leta. Zanimalo nas je tudi število zaposlenih na področju poslovodnega računovodstva. V anketiranih podjetjih so imeli na dan anketiranja zaposlenega najmanj

enega poslovnega računovodjo in največ 20 poslovnih računovodij. Povprečno število zaposlenih na področju poslovnega računovodstva je med anketiranimi podjetji znašalo 4,43 zaposlenega, pri čemer je standardni odklon znašal 3,67 zaposlenega. Na koncu nas je zanimala tudi povprečna delovna doba vseh zaposlenih na področju poslovnega računovodstva. Najmanjša vrednost je pri tem odgovoru znašala dve leti, največja pa 40 let. Povprečna delovna doba vseh zaposlenih na področju poslovnega računovodstva je znašala 16,61 leta, pri čemer je standardni odklon znašal 8,33 leta.

*Tabela 6: Deskriptivna statistika za konstrukt izkušenj na področju PR*

Konstrukt izkušenj	Število enot	Minimum	Maksimum	Povprečje	Standardni odklon
Število let mojega dela na področju poslovnega računovodstva.	83	1	40	17,93	10,176
Število zaposlenih na področju poslovnega računovodstva.	83	1	20	4,43	3,667
Povprečna delovna doba vseh zaposlenih na področju poslovnega računovodstva.	83	2	40	16,61	8,325

*Vir: Lastno delo.*

#### 4.4 Regresijski model

V tem poglavju smo opisali rezultate preizkušanja hipotez s pomočjo regresijskega modela. Multivariatni regresijski model smo oblikovali na podlagi začetno oblikovnih hipotez, in sicer:

H1: Organizacijska struktura podjetja vpliva na vključevanje poslovnega računovodstva v strateško odločanje podjetja.

H2: Usposobljenost/izobraženost poslovnega računovodstva pozitivno vpliva na vključevanje poslovnega računovodstva v strateško odločanje podjetja.

H3: Zaupanje odločevalcev pozitivno vpliva na vključevanje poslovnega računovodstva v strateško odločanje podjetja.

H4: Delovne izkušnje poslovnega računovodstva pozitivno vplivajo na vključevanje poslovnega računovodstva v strateško odločanje podjetja.

Iz zgoraj omenjenih hipotez smo oblikovali model, s pomočjo katerega smo hipoteze preverili. Kot odvisno spremenljivko smo določili sodelovanje poslovnega računovodstva pri strateškem odločanju podjetja. Ta spremenljivka bo določena z naslednjimi neodvisnimi spremenljivkami:

- organizacijska struktura,
- povprečno število izobraževanj vseh zaposlenih na področju poslovnega računovodstva v zadnjih treh letih,
- najvišja dosežena stopnja izobrazbe zaposlenih na področju poslovnega računovodstva,
- zaupanje odločevalcev v poslovno računovodstvo in
- povprečna delovna doba vseh zaposlenih na področju poslovnega računovodstva.

Odvisno spremenljivko vključevanja poslovnega računovodstva v strateško odločanje podjetja smo določili kot povprečje strinjanja z različnimi izjavami vključevanja poslovnega računovodstva v različne faze procesa strateškega odločanja. Omenjene izjave in analize odgovorov so podrobno prikazane v poglavju Deskriptivne statistike v tabeli 2.

Spremenljivko organizacijska struktura smo sestavili iz sedmih spremenljivk, in sicer funkcijske, produktne, projektne, geografske, matrične, mrežne in mešano organizacijske strukturo. Vsaka organizacijska struktura torej predstavlja svojo spremenljivko in lahko zavzame vrednosti 0 in 1. 0 v primeru, ko podjetje nima izbrane organizacijske strukture in 1, ko ima podjetje izbrano organizacijsko strukturo. Podjetje ima lahko izbrano le eno organizacijsko strukturo, z drugimi besedami se pri podjetju pojavi le spremenljivka, ki predstavlja njegovo organizacijsko strukturo. Izbira posamezne organizacijske strukture po naših predvidevanjih drugače vpliva na vključevanje poslovnega računovodstva v strateško odločanje podjetja, saj določene organizacijske strukture bolj strogo določajo vključevanje v proces odločanja od drugih.

Spremenljivko izobraženosti oziroma usposobljenosti smo merili z dvema spremenljivkama, in sicer s povprečnim številom izobraževanj vseh zaposlenih na področju poslovnega računovodstva v zadnjih treh letih in z najvišjo doseženo stopnjo izobrazbe zaposlenih na področju poslovnega računovodstva. Za povprečno število izobraževanj vseh zaposlenih na področju poslovnega računovodstva smo se odločili, ker obiskovanje izobraževanj oziroma usposabljanj povečuje izobraženost oziroma usposobljenost zaposlenih. S tem zaposleni lahko pridobivajo novo znanje, ki jim omogoča izkoriščanje tudi na področju sprejemanja strateških odločitev. Iz enakega razloga smo se odločili tudi za uporabo spremenljivke najvišja dosežena stopnja izobrazbe. Torej znanje, ki ga zaposleni pridobijo s formalno izobrazbo ali preko dodatnih izobraževanj, pripomore k sprejemanju boljših in učinkovitejših odločitev, zato bi lahko vplivalo tudi na večje vključevanje izobraženih poslovnih računovodij v proces strateškega odločanja.

Spremenljivka zaupanje odločevalcev v strateško odločanje podjetja je bila oblikovana kot povprečje strinjanja z različnimi izjavami s področja zaupanja odločevalcev v podjetju. Na podlagi izjav smo ugotavljali stopnjo zaupanja v poslovno računovodstvo podjetja. Omenjene izjave in analize odgovorov so podrobno prikazane v poglavju Deskriptivne statistike v tabeli 5.



Spremenljivko delovne izkušnje poslovnega računovodstva smo oblikovali kot povprečno delovno dobo vseh zaposlenih na področju poslovnega računovodstva. Zaposleni z več delovnimi izkušnjami z ustreznih strokovnih področij lahko svoje izkušnje uspešno izkoristijo pri sprejemanju boljših in učinkovitejših odločitev, kar je lahko razlog za večje vključevanje v proces strateškega odločanja podjetja.

S pomočjo regresijskih koeficientov smo preverili obstoj in smer povezanosti med posameznimi neodvisnimi spremenljivkami in odvisno spremenljivko vključevanje poslovnega računovodstva v strateško odločanje podjetja. Te povezave so lahko pozitivne ali negativne. S pomočjo popravljenega determinacijskega koeficienta smo preverili delež pojasnitvene variance v okviru regresijskega modela. S T-testom smo testirali statistično značilnost posamezne pojasnjevalne spremenljivke. S F-testom pa smo preverili statistično značilnost modela kot celote.

Zgoraj omenjene spremenljivke smo s pomočjo programa SPSS oblikovali v multiplo regresijo ter prišli do spodaj opisanih rezultatov. Tabela 7 prikazuje oceno pojasnjevalne moči modela. Vrednost multiplega korelacijskega koeficienta med vključevanjem poslovnega računovodstva v strateško odločanje podjetja in vsemi neodvisnimi spremenljivkami je 0,838 (R). Determinacijski koeficient znaša 0,702 (R Square), kar pomeni, da neodvisne spremenljivke pojasnijo 70,20 % variabilnosti odvisne spremenljivke vključevanje poslovnega računovodstva v strateško odločanje podjetja. Nato sledi še vrednost popravljenega determinacijskega koeficienta (Adjusted R Square), ki nam pove, da je 67,00 % variabilnosti vključevanja poslovnega računovodstva v strateško odločanje podjetja pojasnjeno z linearnim vplivom vseh v model vključenih neodvisnih spremenljivk.

*Tabela 7: Pojasnjevalna moč regresijskega modela*

Model Summary									
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Change Statistics				
					R Square Change	F Change	df1	df2	Sig. F Change
1	,838 <sup>a</sup>	,702	,670	,595	,702	21,837	8	74	,000
a. Predictors: (Constant), Povprečna delovna doba, Povprečno število izobraževanj, Najvišja dosežena stopnja izobrazbe, Produktna (divizijska) struktura, Projektna struktura, Mešana struktura, Zaupanje, Funkcijska struktura									

*Vir: Lastno delo.*

V naslednjem koraku smo preverjali ustreznost modela, torej ali ima model vsaj eno statistično značilno spremenljivko. F-test v obravnavanem primeru zavzame vrednost 21,837, pri čemer točna stopnja značilnosti znaša 0,000. Ker je stopnja značilnosti v izbranem primeru manjša od izbrane stopnje značilnosti ( $\alpha = 0,10$  ali  $\alpha = 0,05$  ali  $\alpha = 0,01$ ),

lahko sklepamo, da ima model vsaj eno statistično značilno spremenljivko. Podrobnejše rezultate prikazuje tabela 8.

Tabela 8: Preverjanje ustreznosti modela

ANOVA <sup>a</sup>						
	Model	Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	61,866	8	7,733	21,837	,000 <sup>b</sup>
	Residual	26,206	74	,354		
	Total	88,072	82			
a. Dependent Variable: Sodelovane poslovodnega računovodstva pri strateškem odločanju podjetja						
b. Predictors: (Constant), Povprečna delovna doba, Povprečno število izobraževanj, Najvišja dosežena stopnja izobrazbe, Produktna (divizijska) struktura, Projektna struktura, Mešana struktura, Zaupanje, Funkcijska struktura						

Vir: Lastno delo.

V naslednjem koraku smo pridobili podatke o koeficientih, ki sestavljajo multiplo regresijo ter preverili statistično značilnost njihovega vpliva. Tako lahko za vseh pet neodvisnih spremenljivk preverimo, ali drži alternativna domneva, da imajo vpliv na vključevanje poslovodnega računovodstva v strateško odločanje podjetja. Vse rezultate si lahko pogledamo v tabeli 9. V drugem stolpcu B so izpisane vrednosti koeficientov, iz katerih smo sestavili naslednji model:

vključevanje poslovodnega računovodstva v strateško odločanje podjetja

= 1,647

– 0,353 \* funkcijska struktura

– 0,308 \* produktna struktura

– 0,051 \* projektna struktura

– 0,064 \* mešana struktura

+ 0,005 \* povprečno število izobraževanj vseh zaposlenih na področju poslovodnega računovodstva

– 0,029 \* najvišja dosežena stopnja izobrazbe zaposlenih na področju poslovodnega računovodstva

+ 0,788 \* zaupanje odločevalcev v poslovodno računovodstvo

+ 0,008 \* povprečna delovna doba vseh zaposlenih na področju poslovodnega računovodstva

Tabela 9: Koeficienti multivariantne regresije

Coefficients <sup>a</sup>								
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	95,0% Confidence Interval for B	
		B	Std. Error	Beta			Lower Bound	Upper Bound
1	(Constant)	1,647	,537		3,066	,003	,577	2,717
	Funkcijska struktura	-,353	,205	-,147	-1,722	,089	-,762	,055
	Produktna (divizijska) struktura	-,308	,310	-,077	-,993	,324	-,925	,310
	Projektna struktura	-,051	,462	-,008	-,110	,913	-,972	,871
	Mešana struktura	-,064	,467	-,010	-,137	,891	-,995	,867
	Povprečno število izobraževanj	,005	,020	,016	,254	,800	-,035	,046
	Najvišja dosežena stopnja izobrazbe	-,029	,061	-,030	-,466	,643	-,151	,093
	Zaupanje	,788	,063	,849	12,579	,000	,663	,913
	Povprečna delovna doba	,008	,008	,065	,979	,331	-,008	,025

a. Dependent Variable: Sodelovane poslovodnega računovodstva pri strateškem odločanju podjetja

Vir: Lastno delo.

Iz tabele 9 izhaja, da sta statistično značilna samo dva ocenjevana koeficienta, in sicer funkcijska struktura in zaupanje. Funkcijska organizacijska struktura na sodelovanje poslovodnih računovodij v procesu strateškega odločanja vpliva negativno (stopnja tveganja < 10 %), zaupanje odločevalcev v poslovodno računovodstvo pa na sodelovanje vpliva pozitivno (stopnja tveganja < 1 %). Preostali proučevani dejavniki na sodelovanje poslovodnih računovodij v procesu strateškega odločanja ne vplivajo.

Glede na izpolnjevanje merila o stopnji značilnosti, ki mora biti v našem primeru manjša vsaj od 10 %, smo ponovno naredili multivariantno regresijo v programu SPSS, samo s statistično značilnimi koeficienti, in prišli do spodnjih rezultatov.

Vrednost multiplega korelacijskega koeficienta med vključevanjem poslovodnega računovodstva v strateško odločanje podjetja in obema statistično značilnima neodvisnima spremenljivkama je 0,832 (R). Determinacijski koeficient znaša 0,693 (R Square), kar pomeni, da neodvisni spremenljivki pojasnita 69,30 % variabilnosti odvisne spremenljivke vključevanje poslovodnega računovodstva v strateško odločanje podjetja. Nato sledi še vrednost popravljenega determinacijskega koeficienta (Adjusted R Square), ki pove, da je 68,50 % variabilnosti vključevanja poslovodnega računovodstva v strateško odločanje podjetja pojasnjeno z linearnim vplivom dveh v model vključenih neodvisnih spremenljivk. Vsi ti rezultati so prikazani v tabeli 10.

Tabela 10: Pojasnjevalna moč statistično značilnega modela

Model Summary									
Model	R	R Square	Adjusted R Square	Std. Error of the Estimate	Change Statistics				
					R Square Change	F Change	df1	df2	Sig. F Change
1	,832 <sup>a</sup>	,693	,685	,581	,693	90,263	2	80	,000

a. Predictors: (Constant), Zaupanje, Funkcijska struktura

Vir: Lastno delo.

F-test v obravnavanem primeru s statistično značilnimi koeficienti zavzame vrednost 90,263, pri čemer točna stopnja značilnosti znaša 0,000. Ker je stopnja značilnosti v izbranem primeru manjša od izbrane stopnje značilnosti ( $\alpha = 0,10$  ali  $\alpha = 0,05$  ali  $\alpha = 0,01$ ), lahko sklepamo, da ima model vsaj eno statistično značilno spremenljivko. To je pričakovano, saj smo pri tej analizi izbrali le statistično značilne spremenljivke. Podrobnejši rezultati so prikazani v tabeli 11.

Tabela 11: Preverjanje ustreznosti modela z dvema statistično značilnima spremenljivkama

ANOVA <sup>a</sup>						
Model		Sum of Squares	df	Mean Square	F	Sig.
1	Regression	61,028	2	30,514	90,263	,000 <sup>b</sup>
	Residual	27,044	80	,338		
	Total	88,072	82			

a. Dependent Variable: Sodelovane poslovodnega računovodstva pri strateškem odločanju podjetja  
b. Predictors: (Constant), Zaupanje, Funkcijska struktura

Vir: Lastno delo.

V naslednjem koraku smo pridobili podatke o koeficientih, ki sestavljajo multiplo regresijo, ter preverili statistično značilnost njihovega vpliva. Vrednosti koeficientov so podrobneje prikazane v tabeli 12. V drugem stolpcu B so izpisane vrednosti koeficientov, iz katerih smo sestavili naslednji model:

vključevanje poslovodnega računovodstva v strateško odločanje podjetja  
 = 1,588  
 – 0,259 \* funkcijska organizacijska struktura  
 + 0,779 \* zaupanje odločevalcev v poslovodno računovodstvo

Iz tabele 12 je razvidno, da sta oba koeficienta statistično značilna pri izbrani stopnji značilnosti  $\alpha$  je 0,10. Ocena konstante v omenjenem modelu znaša 1,588 in je statistično značilna pri zanemarljivi možnosti napake.

Tabela 12: Statistično značilni koeficienti multivariantne regresije

Coefficients <sup>a</sup>								
Model		Unstandardized Coefficients		Standardized Coefficients	t	Sig.	95,0% Confidence Interval for B	
		B	Std. Error	Beta			Lower Bound	Upper Bound
1	(Constant)	1,588	,326		4,876	,000	,940	2,236
	Funkcijska struktura	-,259	,150	-,108	-1,725	,088	-,559	,040
	Zaupanje	,779	,058	,839	13,436	,000	,664	,894

a. Dependent Variable: Sodelovane poslovodnega računovodstva pri strateškem odločanju podjetja

Vir: Lastno delo.

Ocena regresijskega koeficienta b za funkcijsko organizacijsko strukturo je  $-0,259$ . To pomeni, da v primeru, če ima podjetje funkcijsko organizacijsko strukturo, lahko pričakujemo, da se bo zmanjšalo vključevanje poslovodnega računovodstva v strateško odločanje podjetja ob upoštevanju verjetnosti napake, 10 %.

Ocena regresijskega koeficienta b za zaupanje odločevalcev v poslovodno računovodstvo je  $0,779$ . To pomeni, da ocenjujemo, da se bo, če se bo zaupanje odločevalcev v poslovodno računovodstvo povečalo za eno enoto, vključevanje poslovodnega računovodstva povečalo za  $0,779$  enote. Verjetnost napake je v tem primeru zelo majhna.

## SKLEP

Vse pogostejše in hitreje spreminjanje okolja sili podjetja v nenehen proces razvoja in spreminjanja. To zahteva vse hitreje in pogostejše sprejemanje odločitev, ki so v veliki meri odvisne od informacij, ki so v tistem trenutku na voljo odločevalcem. Informacije morajo biti čim bolj kakovostne, saj predstavljajo podlago za sprejete odločitve. Nenehne spremembe in razvoj so povzročili, da standardne računovodske informacije, ki so predvsem finančnega značaja, niso bile več dovolj. Potrebni so bili tudi drugi kazalci, ki bi odločevalcem pomagali sprejemati odločitve v nestabilnem okolju. Razvoj računovodstva je na tem področju naredil velik korak, saj so sodobni računovodje v veliki meri postali proučevalci vseh možnih podatkov v podjetjih in njihovem okolju. Poleg standardnih finančnih podatkov, kot so informacije o računih, vrstah in količini zalog, dolgovi, terjatvah, dolžnikih itd., računovodstvo posreduje še vrsto drugih, neračunovodskih informacij in znanj, kot so informacije o okolju, kadrih, trgu, konkurenci itd. S tem se ukvarja veja poslovodnega računovodstva, ki zbira informacije z različnih finančnih in nefinančnih področij ter jih obdeluje in prikazuje v obliki kazalnikov, ki omogočajo lažje, boljše in hitreje sprejemanje najrazličnejših odločitev v podjetju, med katerimi so najpomembnejše predvsem strateške odločitve.

Pri sprejemanju odločitev pomembno vlogo igrajo tudi časovna komponenta, kakovost informacij in sposobnost učenja organizacije. Tu vlogo prevzame poslovodno računovodstvo, ki lahko vpliva predvsem na pravočasnost posredovanja kakovostnih informacij. Vendar pa so kakovostne informacije v veliki meri odvisne od usposobljenosti oziroma izobraženosti poslovodnih računovodij ter njihovih delovnih izkušenj. Te podatke smo proučevali tudi v magistrskem delu. Glede na odgovore vseh sodelujočih poslovodnih računovodji so v večini visoko izobraženi, saj se je 83,14 % vprašanih opredelilo kot višje, visoko in univerzitetno izobraženih. To kaže, da se podjetja zavedajo pomembnosti izobrazbe na področju poslovodnega računovodstva. Povprečna delovna doba vseh zaposlenih na področju poslovodnega računovodstva v anketiranih podjetjih znaša 16,61 leta, kar kaže na to, da v poslovodnem računovodstvu v povprečju dela kader s kar nekaj leti delovnih izkušenj. Zelo malo anketiranih je na tem področju zaposlenih le nekaj let. Med anketiranimi podjetji je le 9,64 % takih, v katerih je povprečna delovna doba poslovodnega računovodstva maj kot 6 let. Torej podjetja na področju poslovodnega računovodstva zaposlujejo visoko in višje izobražene zaposlene s kar nekaj delovnimi izkušnjami. Ti podatki so zelo pozitivni, saj si s tem podjetja povečujejo možnosti sprejemanja kakovostnejših odločitev.

Tako poslovodno računovodstvo postaja čedalje bolj pomemben dejavnik sprejemanja hitrih in dobrih odločitev. Njihova kakovost je odvisna predvsem od kakovosti poslovodnega računovodstva, na kar lahko vplivajo tudi izobraževanja, ki so lahko pretekla, ki jih med drugim predstavlja dosežena izobrazba poslovodnih računovodij, in prihodnja. Ta so odvisna predvsem od naklonjenosti podjetij oziroma po drugi strani od samoiniciativnosti zaposlenih na področju poslovodnega računovodstva. Rezultati ankete kažejo, da se podjetja zavedajo pomembnosti vlaganja v svoje zaposlene oziroma so naklonjena njihovem izobraževanju. Čeprav rezultati prikazujejo pozitivno naravnost podjetij do izobraževanja/usposabljanja na področju poslovodnega računovodstva, pa je po drugi strani povprečno število izobraževanj v zadnjih treh letih, ki naj bi jih opravil vsak zaposleni na področju poslovodnega računovodstva, precej nizko, saj znaša dobra tri izobraževanja na posameznega zaposlenega na področju poslovodnega računovodstva v zadnjih treh letih. To predstavlja približno eno izobraževanje na leto, kar je glede na vse spremembe, ki se nenehno pojavljajo na različnih finančnih in nefinančnih področjih, skrb vzbujajoč podatek. Pojavilo se je torej protislovje, za katerega bodo podjetja oziroma njihovi zaposleni morali čim hitreje najti rešitev. Vredno je razmisliti, ali gre pri tem za pomanjkanje želje po izobraževanjih oziroma usposabljanjih zaposlenih ali za varčevanje podjetij s sredstvi na področju izobraževanja zaposlenih. Pomembno je poudariti predvsem, da je treba poiskati pravo ravnotežje med obema zahtevama, ki bo zagotavljalo čim boljše uspešnost in prilagodljivost organizacije v daljšem časovnem obdobju.

Ker poslovodni računovodje postajajo čedalje pomembnejši dejavnik sprejemanja kakovostnih odločitev, smo v magistrskem delu proučili predvsem dejavnike, na podlagi katerih se podjetja odločajo vključevati poslovodno računovodstvo v proces sprejemanja

najpomembnejših odločitev v podjetju, torej strateških odločitev. Na tem področju se srečamo z najrazličnejšimi dejavniki, vendar smo proučevali predvsem štiri, in sicer vpliv organizacijske strukture, vpliv usposobljenosti/izobraženosti poslovnih računovodij, vpliv zaupanja odločevalcev in vpliv delovnih izkušenj poslovnega računovodstva na vključevanje v strateško odločanje podjetja. Pri analizi odgovorov na sklop vprašanj s področja vključevanja poslovnega računovodstva v strateško odločanje podjetja smo prišli do ugotovitev, da so podjetja v povprečju nagnjena vključevanju poslovnega računovodstva v strateško odločanje. Povprečna vrednost odgovorov iz tega sklopa znaša 5,51. Ker največjo možno vrednost predstavlja ocena sedem, pomeni, da poslovni računovodje v povprečju pogosto sodelujejo v procesu strateškega odločanja. Najpogosteje pri strateškem odločanju sodelujejo s posredovanjem vseh potrebnih informacij, možnih rešitev, prepoznavanjem problemov, primerjanjem in ocenjevanjem alternativ ter prilagajanjem rešitev. Rezultat se nam zdi dober, saj kaže na zavedanje podjetij o pomembnosti poslovnega računovodstva. Glede na odgovore pa poslovni računovodje najmanj pogosto sodelujejo neposredno pri oblikovanju strategije podjetja in določanju ciljev. To ni tako zaskrbljujoče, saj je to naloga najvišjega managementa podjetja. Poslovno računovodstvo jim lahko pri tem priskrbi vse potrebne informacije in možne rešitve, primerja in ocenjuje alternative ter pomaga pri prilaganju rešitev, s tem pa v bistvu opravi svojo najpomembnejšo nalogo posredovanja kakovostnih informacij za sprejemanje najpomembnejših odločitev v podjetju.

Pri analizi postavljenih hipotez smo prišli do ugotovitve, da z najmanjšo verjetnostjo napake lahko trdimo, da zaupanje odločevalcev vpliva na vključevanje poslovnega računovodstva v strateško odločanje podjetja. Ugotovitev se nam zdi smiselna, saj so slovenska podjetja še vedno bolj tradicionalna in je vključevanje dodatnih oseb v proces odločanja odvisno predvsem od »veselja« glavni odločevalcev v podjetju. Torej, če ti zaupajo poslovnemu računovodstvu oziroma so po njihovem mnenju v poslovnem računovodstvu zaposleni zaupanja vredne osebe, jih bodo vključili v proces strateškega sprejemanja odločitev. Pri odgovorih s področja zaupanja odločevalcev v poslovno računovodstvo je bilo največ strinjanja pri trditvi, da nadrejeni zaupajo presoji poslovnega računovodstva, kar posledično vpliva tudi na vključevanje v proces strateškega odločanja podjetja.

Z 10-% možnostjo napake lahko trdimo, da funkcijska organizacijska struktura podjetja vpliva na vključevanje poslovnega računovodstva v strateško odločanje podjetja. Če se podjetje odloči uvesti funkcijsko organizacijsko strukturo namesto matrične, bo to negativno vplivalo na sodelovanje poslovnega računovodstva v strateškem odločanju podjetja. Med anketiranimi podjetji jih je bilo kar 76 % s funkcijsko organizacijsko strukturo. Zastopanost ostalih organizacijskih struktur med anketiranimi podjetji je bila skopa, zaradi česar težko preverjamo naklonjenost ostalih struktur vključevanju poslovnega računovodstva v strateško odločanje podjetja. Na preverjanje te hipoteze bi zelo vplivala razširitev populacije, saj bi tako pridobili odgovore podjetij tudi z drugimi

organizacijskimi strukturami. Bi pa lahko poudarili ustreznost rezultata za funkcijsko organizacijsko strukturo, saj natančno določa ravni odločanja v podjetju, kar na žalost ni naklonjeno vključevanju dodatnih odločevalcev v proces odločanja, med drugim tudi poslovnega računovodstva.

Za ostale organizacijske strukture in ostala dva dejavnika, torej izobraženost/usposobljenost poslovnega računovodstva in delovne izkušnje poslovnega računovodstva, na podlagi pridobljenih podatkov ne moremo sklepati o povezavi med njimi in vključevanjem poslovnega računovodstva v strateško odločanje podjetja. Sklepamo, da bi s povečanjem oziroma spremembo velikosti populacije lahko prišli do rezultatov, ki bo omogočali povedati več tudi o teh dejavnikih.

Po povzetku vseh rezultatov lahko trdimo, da se anketirana podjetja zavedajo pomembnosti poslovnega računovodstva in njihovega vključevanja v proces odločanja, še vedno pa morajo poiskati neko zdravo mero vlaganja v zaposlene in nadgrajevanja njihovega znanja. Le tako bodo podjetja lahko ostala konkurenčna na hitro spreminjajočih se trgih ob globalni konkurenci. Večjo možnost za sodelovanje v strateškem odločanju bodo imeli predvsem zaupanja vredni poslovodni računovodje, pri čemer njihova izobrazba in izkušnje ne igrajo posebne vloge. Sodelovanje poslovnega računovodstva pri strateškem odločanju podjetja je negativno povezano s funkcijsko organizacijsko strukturo, kar najverjetneje izvira iz njenih natančnih opredelitev ravni odločanja in počasnega prilagajanja spremembam okolja. Na žalost določene organizacijske strukture v populaciji niso bile zastopane oziroma so bile zastopane v zelo majhnem obsegu, kar nam je onemogočilo preveritev vpliva na sodelovanje poslovnega računovodstva v strateškem odločanju.

## LITERATURA IN VIRI

1. Amram, M. & Howe, K. M. (2003). Real-Options Valuations: Taking Out the Rocket Science. *Strategic Finance*, 84(8), 10–13.
2. Andrejčič, R. & Florjančič, J. (1995). *Operativni management*. Kranj: Moderna organizacija.
3. Anthony, R. N., Dearden, J. & Govindarajan, V. (1992). *Management Control Systems* (7. izd.). Homewood: Irwin.
4. Aver, B. & Čadež, S. (2009). Management accountant's participation in strategic management processes. *Journal for East European Management Studies*, 14(3), 310–322.
5. Axson, D. A. J. (2010). *Best Practices in Planning and Performance Management: Radically rethinking management for a volatile world* (3. izd.). Hoboken: John Wiley & Sons, Inc.
6. Banham, R. (2004). Enterprising views of risk management. *Journal of Accountancy*, 197(6), 65–71.



7. Baum, H.-G., Coenenberg, A. G. & Günther, T. (2004). *Strategisches Controlling*. Stuttgart: Schäffer-Poeschel.
8. Bergant, Ž. (2011). Računovodenje in računovodstvo za notranje poročanje. V *Zbornik referatov 1. Konferenca o notranjem poročanju* (str. 9–33). Ljubljana: Zveza ekonomistov Slovenije.
9. Bhimani, A. (1996). *Management accounting: European perspectives*. Oxford: Oxford University Press.
10. Bhimani, A. & Bromwich, M. (1992). *Management accounting: evolution in progress. Management Accounting Handbook*. Oxford: Butterworth-Heinemann.
11. Biloslavo, R. (2006). *Strateški management in management spreminjanja*. Koper: Fakulteta za management.
12. Bizjak, K. (1998). Organiziranje računovodske službe v podjetju. *Zbornik 30. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji* (str. 193–203). Portorož: ZES in ZRFRS.
13. Bohanec, M. (2006). *Odločanje in modeli*. Ljubljana: DMFA založništvo.
14. Borak, N. (2012). Notranje poročanje in računovodstvo. Pridobljeno 9. junija 2017 iz [https://www.gzs.si/zbornica\\_racunovodskih\\_servisov/Novice/ArticleId/47690/arhiv--notranje-porocanje-in-racunovodstvo](https://www.gzs.si/zbornica_racunovodskih_servisov/Novice/ArticleId/47690/arhiv--notranje-porocanje-in-racunovodstvo)
15. Bouwens, J. & Abernethy, M. A. (2000). The consequences of customization on management accounting system design. *Accounting, Organizations and Society*, 25(3), 221–241.
16. Breuer, A., Frumușanu, M. L. & Manciu, A. (2013). The Role of Management Accounting in the Decision Making Process: Case Study caraș severin county. *Annales Universitatis Apulensis Series Oeconomica*, 15(2), 355–566.
17. Bromwich, M. (1990). The case for Strategic Management accounting: the role of accounting information for Strategy in competitive Markets. *Accounting, Organizations and Society*, 15(1/2), 27–46.
18. Bromwich, M. (1991). *Accounting for strategic excellence* (Working paper). London: Department of Accounting and Finance, London School of Economics and Political Science.
19. Bromwich, M. (2000). Thoughts on management accounting and strategy. *Pacific Accounting Review*, 11(2), 41–48.
20. Brouthers, K. D. & Roozen, F. A. (1999). Is it Time to Start Thinking about strategic Accounting. *International Journal of Strategic Management – Long Range Planning*, 32(3), 311–322.
21. Burchell, S., Clubb, C., Hopwood, A., Hughes, J. & Nahapiet, J. (1980). The roles of Accounting in organizations and society. *Accounting, Organizations and Society*, 5(1), 5–27.
22. Burns, J., Hopper, T. & Yazdifar, H. (2004). Management accounting education and training: putting management in and taking accounting out. *Qualitative Research in Accounting & Management*, 1(1), 1–29.

23. Cadez, S. & Guilding, C. (2007). Benchmarking the incidence of strategic management accounting in Slovenia. *Journal of Accounting and Organizational Change*, 3(2007), 126–146.
24. Cadez, S. & Guilding, C. (2008). An exploratory investigation of an integrated contingency model of strategic management accounting. *Accounting, Organizations and Society*, 33(7/8), 836–863.
25. Chenhall, R. H. (2003). Management control systems design within its organizational context: findings from contingency-based research and directions for the future. *Accounting, Organizations and Society*, 28(2/3), 127–168.
26. Chong, V. K. (1996). Management Accounting Systems, Task Uncertainty and Managerial performance: a research note. *Accounting, Organizations and Society*, 21(5), 415–421.
27. Cingula, M. & Klačmer, M. (2003). Pregled nekih metoda i postupaka upravljanja troškovima. *Računovodstvo, revizija i financije*, 8, 20–25.
28. Citroen, C. L. (2009). Strategic decision-making processes: the role of information. Pridobljeno 10. junija 2017 iz <https://ris.utwente.nl/ws/portalfiles/portal/6083940>
29. Coad, A. (1996). Smart work and hard work: Explicating a learning orientation in strategic management accounting. *Management Accounting Research*, 7(4), 387–408.
30. Colquitt, J. A., Scott, B. A., Judge, T. A. & Shaw, J. C. (2006). Justice and personality: Using integrative theories to derive moderators of justice effects. *Organizational Behavior and Human Decision Processes*, 100(1), 110–127.
31. Cravens, K. S. & Guilding, C. (1999). Strategic brand valuation: a cross-functional perspective. *Business Horizons*, 42(4), 53–62.
32. Crosby, P. B. (1990). *Kakovost je zastonj – umetnost zagotavljanja kakovosti*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
33. Čadež, S. (2000). *Pomen računovodskih informacij za doseganje strateških ciljev slovenskih podjetij* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
34. Čadež, S. (2005). *Kontingenčni pristop k oblikovanju sistema strateškega poslovnega računovodstva: empirična preverba v slovenskih podjetjih* (doktorska disertacija). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
35. Čadež, S. (2006a). Kontingenčna teorija strateškega poslovnega računovodstva. *Naše gospodarstvo*, 52(5/6), 20–36.
36. Čadež, S. (2006b). *Strateško računovodstvo*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
37. Čadež, S. (2013) *Temelji poslovnega računovodstva*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
38. Diaconu, P. (2002). *Managerial accounting*. Bukarešta: Ed. Economică.
39. Dimovski, V. (2000). *Temelji organiziranja in odločanja*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
40. Dimovski, V., Penger, S. & Škerlavaj, M. (2007). *Organiziranje in odločanje*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.

41. Dixon, R. (1998). Accounting for strategic management: A practical application. *Long Range Planning*, 31(2), 272–279.
42. Dobni, C. B. & Luffman, G. (2003). Determining the scope and impact of market orientation profiles on strategy implementation and performance. *Strategic Management Journal*, 24(6), 577–585.
43. Drury, C. (1992). *Management and Cost Accounting* (3. izd.). London: Chapman & Hall.
44. Figge, F., Hahn, T., Schaltegger, S. & Wagner, M. (2002). The Sustainability Balanced Scorecard: Theory and Application of a Tool for a Value-Based Sustainability Management. *Greening of Industry Network Conference* (str. 1–32). Lueneburg: University of Lueneburg.
45. Franz, K.-P. (2002). *Kostenmanagement*. Stuttgart: Schäffer Poeschel.
46. Gelinas, U. J., Sutton, S. G. & Oram, A. E. (1999). *Accounting Information Systems* (4. izd.). Cincinnati, Ohio: South-Western College Publishing.
47. Gojković, B. (2001). *Teoretične podlage za diferenciranje računovodskih rešitev* (doktorska disertacija). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
48. Gradišar, M., Jaklič, J. & Turk, T. (2007). *Osnove poslovne informatike*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
49. Guilding, C. & McManus, L. (2002). The incidence, perceived merit and antecedents of customer accounting: an exploratory note. *Accounting, Organizations and Society*, 27(1/2), 45–59.
50. Herbert, S. A. (1955). A Behavioral Model of Rational Choice. *The Quarterly Journal of Economics*, 69(1), 99–118.
51. Hočevar, M. (1998). Računovodska podpora strateškim odločitvam v podjetju. V *Zbornik referatov 30. Simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji*. Ljubljana: Zveza računovodji, finančnikov in revizorjev Slovenije.
52. Hočevar, M. (2002). Kritičen pogled na nekatere sodobne računovodske metode. *IKS*, 11, 85–96.
53. Hočevar, M. (2007). *Kontroling stroškov: oblikovanje računovodskih informacij za managersko odločanje*. Ljubljana: GV Založba.
54. Hočevar, M. & Igličar, A. (1997). *Računovodstvo za managerje*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
55. Hočevar, M. & Ogan, P. (1996). *Sodobne računovodske informacije za slovenska podjetja/Contemporary accounting information for Slovenian firms*. Ljubljana: Raziskovalni center Ekonomske fakultete.
56. Hočevar, M., Igličar, A. & Zaman, M. (2002). *Osnove računovodstva* (1. natis). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
57. Hoque, Z. (2001). *Strategic Management Accounting*. Oxford: Chandos.
58. Horngren, C. T., Sundem, G. L. & Stratton, W. O. (2002). *Introduction to Management Accounting*. New Delhi: Pearson Education (Singapore).
59. Hreljac, B. (2003). Računovodstvo u funkciji mjerenja bogastva za dioničare. *Računovodstvo, revizija i financije*, 8, 15–19.

60. Informacijski sistem. (brez datuma). V *E-računalništvo*. Pridobljeno 21. maja 2017 iz [http://www.s-sers.mb.edus.si/gradiva/rac/drugo/informatika/03\\_informacijski%20sistem/05\\_datoteka.html](http://www.s-sers.mb.edus.si/gradiva/rac/drugo/informatika/03_informacijski%20sistem/05_datoteka.html)
61. Innes, J. (1998). *Strategic Management Accounting in Innes J. Edited. Handbook of management Accounting*. London: Gee Publisher.
62. Ismail, K. & Isa, C.R. (2011). The role of management accounting systems in advanced manufacturing environment. *Australian Journal of Basic and Applied Sciences*, 5(9), 2196–2209.
63. Ivanjko, Š. (1999). *Temelji organizacijskih preučevanj*. Novo mesto: Visoka šola za upravljanje in poslovanje.
64. Johnson, H. T. & Kaplan, R. S. (1987). *Relevance Lost: The Rise and Fall of Management Accounting*. Boston: Harvard Business School Press.
65. Kaplan, R. S. & Norton, D. P. (1992). The Balanced Scorecard - Measures That Drive Performance. *Harvard Business Review*, 70(1), 71–85.
66. Kaplan, R. S. & Norton, D. P. (1993). Putting the Balanced Scorecard to Work. *Harvard Business Review*, 71(6), 134–147.
67. Kavčič, B. (1991). *Sodobna teorija organizacije*. Ljubljana: Državna založba Slovenije.
68. Kavčič, S. (1998). Pogled na razvoj slovenske teorije in prakse na področju računovodstva v času naših 30 simpozijev. *Zbornik 30. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji* (str. 117–130). Portorož: ZES in ZRFRS.
69. Kavčič, S. (2011). *Računovodstvo za odločanje* (2. izd.). Celje: Fakulteta za komercialne in poslovne vede.
70. Kavčič, S., Klobučar Mirovič, N. & Vidic, D. (2007). *Poslovodno računovodstvo*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
71. Kieso, D. E., Weygandt, J. J. & Warfield, T. D. (2016). *Intermediate Accounting* (16. izd.). Hoboken: Wiley Custom Learning Solutions.
72. Kolar, I. (1998). *Revidiranje socialnih poročil* (raziskovalna naloga pri predmetu raziskovanje in dosežki v reviziji). Maribor: Ekonomsko-poslovna fakulteta.
73. Kolar, I. (2003a). Poslovodno računovodstvo za 21. stoletje. *Organizacija*, 37(4), 242–252.
74. Kolar, I. (2003b). *Strateško računovodstvo*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
75. Koletnik, F. (2007). *Računovodstvo za notranje uporabnike informacij* (1. ponatis 2. dop. izd.). Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
76. Kotler, P. (1998). *Marketing Management, Trženjsko upravljanje: analiza, načrtovanje, izvajanje in nadzor*. Ljubljana: Slovenska knjiga.
77. Kralj, J. (2003). *Management: temelji managementa, odločanja in ostale naloge managerjev*. Koper: Visoka šola za management.
78. Krell, E. (2011). *Forecasting the Future Role of the Management Accountant*. Mississauga: The Society of Management Accountants of Canada.

79. Lord, B. R. (1996). Strategic management accounting: The emperor's new clothes? *Management Accounting Research*, 7(3), 347–366.
80. Ma, Y. & Tayles, M. (2009). On the emergence of strategic management accounting: An institutional perspective. *Accounting and Business Research*, 39(5), 473–495.
81. Milost, F. (2003). Nefinančni kazalniki poslovanja: Korak naprej ali izhod v sili?. *Organizacija*, 36(6), 410–413.
82. Možina, S., Bernik, J. & Svetic, A. (2004). *Osnove managementa*. Piran: GEA College, Visoka strokovna šola za podjetništvo.
83. Nagappan, N., Murphy, B. & Basili, V. R. (2008). The influence of Organizational structure on Software Quality : an Empirical Case Study. *ICSE, 2008*, 521–530.
84. Nusa, I. B. S. (2015). Influence Of Organizational Culture And Structure On Quality Of Accounting Information System. *International Journal of Scientific & Technology Reserch*, 4(5), 257–267.
85. Nyamori, R. O., Perera, M. H. B. & Lawrence, S. R. (2001). The concept of strategic change and implications for management accounting research. *Journal of Accounting Literature*, 20, 62–83.
86. Oliver, L. (1991). Accountants as business partners. *Management Accounting*, 72, 40–42.
87. Oliver, R. L. (1999). Whence Consumer Loyalty? *Journal of Marketing*, 63, 33–44.
88. Palmer, R. J. (1992). Strategic goals and objectives and the design of strategic management accounting systems. *Advances in Management Accounting*, 1, 179–204.
89. Rejc, A. (2003). Enajst let po nastanku koncepta BSC. *Manager +*, 1(2), 17–19.
90. Rosenzweig, P. (2013, november). What Makes Strategic Decisions Different. *Harvard Business Review*, 91(11), 88–93.
91. Rozman, R. (2000). *Analiza in oblikovanje organizacije*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
92. Rozman, R., Kovač, J. & Koletnik, F. (1993). *Management*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
93. Sakurai, M. (1989). Target costing and how to use it. *Jurnal of cost management*, 39–50.
94. Saleeth, H. (2010, 15. december). Tutebox. *What are the Benefits of Strategic Management*. Pridobljeno 20. avgusta 2017 iz <https://www.tutebox.com/2865/business/management/what-are-the-benefits-of-strategic-management/>
95. Scapens, R. W. (1980). Overview of Current Trends and Directions for the Future. *Cost and Management*, 54(6), 277–295.
96. Simmonds, K. (1981). Strategic management accounting. *Management Accounting*, 59, 26–29.
97. Simmonds, K. (1982). Strategic management accounting for pricing: a case example. *Accounting and Business Research*, 47, 206–214.

98. Simmonds, K. (1986). The accounting assessment of competitive position. *European Journal of Marketing*, 20, 16–32.
99. Simon, H. A. (1954). *Centralization vs. decentralization in organizing the controller's department.: A research study and report prepared for Controllershship Foundation, Inc.*. New York: Controllershship Foundation.
100. Slovenski inštitut za revizijo. (1998). *Kodeks računovodskih načel*. Pridobljeno 30. marca 2017 iz [http://www.si-revizija.si/sites/default/files/rac-kodeks\\_racunovodskih\\_nacel.pdf](http://www.si-revizija.si/sites/default/files/rac-kodeks_racunovodskih_nacel.pdf)
101. Slovenski inštitut za revizijo. (2016). *Slovenski računovodski standardi*. Pridobljeno 10. junija 2017 iz <http://www.si-revizija.si/sites/default/files/standardi/srs-2016-www.pdf>
102. Socea, A. (2012). *Managerial decision-making and financial accounting information*. *Procedia – Social and Behavioral Sciences*, 58(2012), 47–55.
103. Söderlund, M. & Vilgon, M. (1999). Customer Satisfaction and Links to Customer Profitability: An empirical Examination of the Association Between Attitudes and Behavior. Working Paper. *Series in Business Administration*, 1, 22.
104. Spendolini, M. J. (1992). *The benchmarking book*. New York: Amacom.
105. Stoner, J. A. F. & Wankel, C. (1986). *Management* (3. izd.). Englewood Cliffs: Prentice-Hall.
106. Management Study Guide. (brez datuma). *Strategic Decisions – Definition and Characteristics*. Pridobljeno 7. marca 2017 iz <http://www.managementstudyguide.com/strategic-decisions.htm>
107. Strateško odločanje (strategic decision-making). (brez datuma). V *Pojmovniku Zveze RFR Slovenije online*. Pridobljeno 20. marca 2017 iz <http://www.zvezarfr.si/pripomocki/slovar?pojem=strate%C5%A1ko%20odlo%C4%8Danje>
108. Šink, D. (2001). *Poznavanje in uporaba novejših pristopov v obvladovanju stroškov v slovenskih podjetjih* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
109. Tavčar, M. (1999). *Razsežnosti strateškega managementa* (2. predelana izd.). Koper: Visoka šola za management.
110. Tavčar, M. I. (2006). *Management in organizacija. Sinteza konceptov organizacije kot instrumenta in kot skupnosti interesov*. Koper: Fakulteta za management.
111. Tavčar, M. I. (2008). *Management in organizacija. Celostno snovanje politike organizacije*. Koper: Fakulteta za management.
112. Tekavčič, M. (1997). *Obvladovanje stroškov*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
113. Thakur, D. (brez datuma). *Role of Information in Decision-making*. Pridobljeno 20. marca 2017 iz <http://ecomputernotes.com/mis/decision-making/role-of-information>
114. Thompson, A. A. & Strickland, A.J. (1999). *Strategic Management* (11. izd.). Boston: The McGraw – Hill Companies, Inc.
115. Turk, I. (1999). Nekaj novih pojmov in izrazov v naših strokah. *Zbornik referatov 31. simpozija o sodobnih metodah v računovodstvu, financah in reviziji*. Portorož: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.

116. Turk, I., Kavčič, S. & Kokotec-Novak, M. (2003). *Poslovodno računovodstvo*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
117. Ullah, H., Khonadakar, J. A. & Fahim, T. S. (2014). Role of Accounting Information in Strategic Decision Making in Manufacturing Industries in Bangladesh. *Global Journal Of Management And Business Research*, 14(1), 9–22.
118. Vanbaren, J. (2017, 13. maj). The Advantages of Strategic Management Accounting. Pridobljeno 20. avgusta 2017 iz [http://www.ehow.co.uk/list\\_6824706\\_advantages-strategic-management-accounting.html](http://www.ehow.co.uk/list_6824706_advantages-strategic-management-accounting.html)
119. Ward, K. (1992). *Strategic Management Accounting*. London: CIMA Publications/ Butterworth-Heinemann.
120. Wilkinson, J. W. & Cerullo, M. J. (1997). *Accounting Information System* (3. izd.). New York: John Wiley & sons.
121. Winter, P. (2007). *Managerial risk accounting and control – a German perspective*. Pridobljeno 20. maja 2017 iz [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=1117205](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1117205)
122. Wooldridge, B. & Floyd, S. W. (1990). The strategy process, middle management involvement and organizational performance. *Strategic Management Journal*, 11(3), 231–241.
123. Zare, I., Nekounam, J., Pirzad, A., Sedaghatjoo, F. & Mosavimoyahar, S. (2013). Role of accounting information systems on relevance of accounting information. *Life Science Journal*, 10(3s), 589–592.
124. Združenje nadzornikov Slovenije. (2006). *Priročnik za člane nadzornih svetov in upravnih odborov*. Pridobljeno 9. junija 2017 iz <http://www.zdruzenje-ns.si/stroka/publikacije/>





## **PRILOGA**



## Priloga 1: Anketni vprašalnik

Vprašalnik o vključevanju poslovnega računovodstva v strateško odločanje podjetja

Število vprašanj: 19

Anketa je zaključena.

Aktivna od: 6. 2. 2018

Aktivna do: 6. 5. 2018

Avtor: maja.vrenko

Spreminjal: maja.vrenko

Spoštovani,

sem Maja Vrenko, študentka magistrskega študija na Ekonomski fakulteti v Ljubljani. Za zaključek študija sem se odločila izdelati magistrsko delo z naslovom »Dejavniki vključevanja poslovnega računovodstva v strateško odločanje podjetja«. Namen je proučiti dejavnike, ki vplivajo na vključevanje poslovnega računovodstva v proces sprejemanja strateških odločitev. Prosila bi vas za izpolnitev vprašalnika, s čimer bi mi bili v veliko pomoč pri pripravi magistrskega dela.

Vprašalnik je popolnoma anonimen, za izpolnjevanje pa boste potrebovali do 10 minut svojega časa. Za sodelovanje se vam že vnaprej zahvaljujem.

### Q1 – DELOVNE IZKUŠNJE na področju POSLOVNEGA RAČUNOVODSTVA (PR)

Navedite število let, kolikor delate na področju/v oddelku poslovnega računovodstva (kontrolinga) v podjetju. Če vas je na področju/v oddelku zaposlenih več, navedite tudi število vseh zaposlenih v oddelku in povprečno število let dela na področju poslovnega računovodstva (kontrolinga) za vse zaposlene (če točne številke ne poznate, navedite oceno).

### Q2 – Število let mojega dela na področju poslovnega računovodstva:

### Q3 – Število zaposlenih na področju/v oddelku poslovnega računovodstva (vključno z mano):

### Q4 – Povprečno število let dela vseh zaposlenih na področju poslovnega računovodstva:

**Q5 – USPOSABLJANJE IN IZOBRAŽEVANJE NA PODROČJU POSLOVODNEGA RAČUNOVODSTVA**

Navedite število izobraževanj/usposabljanj s področja poslovnega računovodstva, ki ste jih opravili v zadnjih treh letih, ločeno za vas in za vse zaposlene na področju/v oddelku poslovnega računovodstva (če se točne številke ne spomnite, navedite oceno).

**Q6 – Število mojih izobraževanj v zadnjih treh letih:**

**Q7 – Število izobraževanj vseh zaposlenih v zadnjih treh letih (vsota, ne povprečje):**

**Q8 – Vprašanja v nadaljevanju so zastavljena v obliki trditev, za katere označite stopnjo strinjanja z njimi. Stopnja strinjanja zavzame vrednosti na lestvici od 1 do 7, pri čemer 7 pomeni popolnoma se strinjam in 1 pomeni sploh se ne strinjam.**

	7	6	5	4	3	2	1
V podjetju spodbujajo izobraževanje/usposabljanje na področju poslovnega računovodstva.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
V podjetju se zavedajo, da je nenehno dodatno usposabljanje/izobraževanje poslovnega računovodstva zelo pomembno za opravljanje njihove funkcije.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
V podjetju je dovolj časa namenjenega za izobraževanje/usposabljanje za učinkovito opravljanje funkcije poslovnega računovodstva.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

**Q9 – ZAUPANJE ODLOČEVALCEV V PODJETJU V FUNKCIJO POSLOVODNEGA RAČUNOVODSTVA**

**Q10 – Vprašanja v nadaljevanju so zastavljena v obliki trditev, za katere označite stopnjo strinjanja z njimi. Stopnja strinjanja zavzame vrednosti na lestvici od 1 do 7, pri čemer 7 pomeni popolnoma se strinjam in 1 pomeni sploh se ne strinjam.**

	7	6	5	4	3	2	1
V podjetju vedno vprašajo poslovodno računovodstvo za nasvete znotraj njihovega področja dela.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
V podjetju vedno vprašajo poslovodno računovodstvo za nasvete tudi izven njihovega področja dela.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Mnenje poslovodnega računovodstva v podjetju veliko pomeni.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Nadrejeni zaupajo presoji poslovodnega računovodstva.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Mnenje poslovodnega računovodstva je pri odločitvah velikokrat upoštevano.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

## Q11 – VKLJUČEVANJE POSLOVODNIH RAČUNOVODIJ V PROCES ODLOČANJA

Q12 – Vprašanja v nadaljevanju so zastavljena v obliki trditev, za katere označite stopnjo strinjanja z njimi. Stopnja strinjanja zavzame vrednosti na lestvici od 1 do 7, pri čemer 7 pomeni popolnoma se strinjam in 1 pomeni sploh se ne strinjam.

	7	6	5	4	3	2	1
Poslovodno računovodstvo sodeluje pri oblikovanju strategije podjetja.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Poslovodno računovodstvo sodeluje pri prepoznavanju problemov v podjetju.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Poslovodno računovodstvo sodeluje pri določanju ciljev podjetja.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Poslovodno računovodstvo sodeluje v procesu oblikovanja različnih rešitev problemov.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Poslovodno računovodstvo posreduje možne rešitve problema.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Poslovodno računovodstvo posreduje vse potrebne informacije za rešitev problema.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Poslovodno računovodstvo sodeluje v procesu primerjanja in ocenjevanja alternativ.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Poslovodno	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

	7	6	5	4	3	2	1
računovodstvo sodeluje v procesu spreminjanja in prilagajanja rešitev, s čimer pridobimo najboljšo možno rešitev.							
Poslovodno računovodstvo sodeluje v procesu izbire najboljše rešitve.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Poslovodno računovodstvo sodeluje pri izbiri in oblikovanju meril za kasnejše ocenjevanje uspešno uvedene rešitve.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>
Poslovodno računovodstvo sodeluje v procesu spremljanja in nadziranja uvedbe izbrane rešitve.	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>	<input type="radio"/>

### Q13 – ORGANIZACIJSKA STRUKTURA PODJETJA

#### Q14 – Kakšna je organizacijska struktura v vašem podjetju?

- Funkcijska struktura – organizacija je razdeljena na poslovne funkcije, odločanje je centralizirano s pomočjo linijskega managementa.
- Produktna (divizijska) struktura – je decentralizirana po programih (produktih ali podskupinah), znotraj katerih se organizirajo temeljne poslovne funkcije.
- Projektna struktura organiziranosti – se organizira okrog velikih projektov za čas trajanja projekta.
- Geografska (korporacijska) struktura – organizacija po različnih lokacijah.
- Matrična struktura – je kombinacija funkcijske in produktna strukture. Pomeni povezovanje v oddelke na podlagi produktov in funkcij.
- Mrežna struktura – ohranja se jedro z najpomembnejšimi funkcijami, ostale funkcije se prepustijo v zunanje izvajanje (pogodbeni partnerji).
- Mešana (hibridna struktura) – kombinacija zgoraj omenjenih organizacijskih struktur.
- Drugo:

**IF (1) Q14 = [7] (Mešana (hibridna struktura) – kombinacija zgoraj omenjenih organizacijskih struktur.)**

**Q15 – Katerih?**

**BLOK (2) (Demografija)**

**XSPOL – Spol:**

- Moški
- Ženski

**BLOK (2) (Demografija)**

**XSTAR2a4 – V katero starostno skupino spadate?**

- Do 30 let
- 31–40 let
- 41–50 let
- 51–60 let
- 61 let ali več

**BLOK (2) (Demografija)**

**XIZ1a2 – Kakšna je vaša najvišja dosežena formalna stopnja izobrazbe?**

- Osnovna izobrazba
  
- Srednja poklicna izobrazba
- Srednja strokovna izobrazba
- Srednja splošna izobrazba
- Višja izobrazba (višja strokovna; višješolska; višješolska specialistična)
- Dodiplomska izobrazba (visoka strokovna; univerzitetna)
- Podiplomska izobrazba (specializacija; magisterij; doktorat)
- Drugo:

**BLOK (2) (Demografija)**

**Q16 – Naziv vašega delovnega mesta v podjetju:**