

UNIVERZA V LJUBLJANI
EKONOMSKA FAKULTETA

MAGISTRSKO DELO

**OBLIKOVANJE STRATEŠKEGA RAČUNOVODSTVA V
IZBRANEM JAVNEM ZAVODU**

Ljubljana, junij 2016

ZVONKA ANTONIJA STERLE HOLC

IZJAVA O AVTORSTVU

Spodaj podpisana Zvonka Antonija Sterle Holc, študentka Ekonomske fakultete Univerze v Ljubljani, izjavljam, da sem avtorica magistrskega dela z naslovom Oblikovanje strateškega računovodstva v izbranem javnem zavodu, pripravljenega v sodelovanju s svetovalcem prof. dr. Markom Hočevarjem.

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

UVOD	1
1 STRATEŠKI MENEDŽMENT	5
1.1 Opredelitev in razumevanje pojma strateški menedžment	5
1.2 Strategija	6
1.3 Organizacijska kultura	10
1.3.1 Tipologija Camerona in Quinna	11
1.3.2 Organizacijska kultura in uspešnost poslovanja	13
1.4 Posebnosti računovodstva v javnih zavodih	14
2 STRATEŠKO RAČUNOVODSTVO	16
2.1 Opredelitev in razumevanje pojma strateško računovodstvo	16
2.2 Zgodovinski razvoj strateškega računovodstva	19
2.3 Področja delovanja in tehnike strateškega računovodstva	21
2.3.1 Primerjalna ali »benchmarking« analiza	24
2.3.2 Uravnoteženo merjenje uspešnosti	26
2.3.3 Spremljanje strateških negotovosti iz okolja	33
2.3.4 Metoda ciljnih stroškov	34
2.3.5 Ugotavljanje stroškov po posameznih fazah proizvodov	35
2.3.6 SWOT-analiza, portfeljska analiza in analiza vrzeli	35
2.3.7 Pripravljanje informacij za ovrednotenje odločitev	36
2.3.8 Računovodstvo konkurentov	36
2.3.9 Računovodstvo kupcev	37
2.4 Izhodišča za vzpostavitev sistema strateškega računovodstva	37
3 ANALIZA POSLOVANJA RTVS	42
3.1 Predstavitev RTVS	42
3.2 Analiza poslovanja RTVS	44
3.2.1 Izkaz prihodkov in odhodkov	44
3.2.2 Kazalci uspešnosti in učinkovitosti poslovanja	51
3.3 Analiza obstoječega stanja RTVS	56
3.4 Strategija razvoja RTVS	63
3.4.1 Javna radiotelevizija v Evropi	63
3.4.2 Strategija razvoja RTVS	66
4 OBLIKOVANJE STRATEŠKEGA RAČUNOVODSTVA V RTVS	68
SKLEP	74
LITERATURA IN VIRI	77
PRILOGA	

KAZALO TABEL

Tabela 1:	Značilnosti organizacijskih kultur po modelu CVF	12
Tabela 2:	Primerjava med tradicionalnim, stroškovnim in strateškim računovodstvom ..	17
Tabela 3:	Izkaz realizacije prihodkov in odhodkov RTVS za obdobje od leta 2011 do leta 2014 in načrt za leto 2016	45
Tabela 4:	Realizacija izkaza prihodkov in odhodkov RTVS za leto 2014 glede na načrt za leto 2014 in načrt za leto 2016	51
Tabela 5:	Povprečna gledanost televizijskih programov RTVS v letih 2011–2014	52
Tabela 6:	Kazalci uspešnosti in učinkovitosti (vidik: finance) RTVS v letih 2011–2014.....	55
Tabela 7:	Kazalci uspešnosti in učinkovitosti (vidik: razvoj kadrov) RTVS v letih 2011–2014.....	56
Tabela 8:	Profil organizacijske kulture RTVS (trenutno in idealno stanje).....	62

KAZALO SLIK

Slika 1:	Krog upravljanja strategije	8
Slika 2:	Dejavniki učinkovite povratne informacije.....	9
Slika 3:	Ključne ovire za učinkovito izvajanje strategije	9
Slika 4:	Model CVF	12
Slika 5:	Vpliv kulture na podjetje.....	13
Slika 6:	Razlike med anglo-ameriškim in nemškim modelom v pokritosti tehnik SMA v strokovni literaturi	22
Slika 7:	BSC kot menedžerski sistem.....	27
Slika 8:	Model BSC za nedobičkovne organizacije	29
Slika 9:	Primer zemljevida strategije za fiktivno kulturno-umetniško nedobičkovno organizacijo	30
Slika 10:	Osnovni kazalniki vidika poslovanja s strankami	31
Slika 11:	Osnovni kazalniki vidika učenja in rasti	31
Slika 12:	Kontrolni sistem spremljanja strateških negotovosti za učenje	34
Slika 13:	Portfeljska matrika »rast – tržni delež«.....	36
Slika 14:	Realizacija gibanja prihodkov v preučevanem obdobju	46
Slika 15:	Struktura prihodkov RTVS v preučevanem obdobju.....	47
Slika 16:	Realizacija gibanja odhodkov v preučevanem obdobju.....	47
Slika 17:	Struktura odhodkov RTVS v preučevanem obdobju	48
Slika 18:	Gibanje stroškov dela redno zaposlenih in zunanjih sodelavcev skupaj v primerjavi s poslovnimi prihodki za RTVS v letih 2011–2014 in načrt za 2016.....	49
Slika 19:	Povprečna gledanost televizijskih programov RTVS v letih 2011–2014.....	53
Slika 20:	Ocena povprečnega števila uporabnikov spletišča RTVS v letih 2011–2014 ..	53

Slika 21: Ocena povprečnega števila prikaza strani (klikanosti) RTVS v letih 2011–2014	54
Slika 22: Model nasprotujočih si silnic v RTVS (trenutno in idealno stanje)	62
Slika 23: Primer zemljevida strategije za RTVS	71

UVOD

Strateški menedžment se ukvarja s strategijo, strateškim načrtovanjem in uresničevanjem strategije. Povečuje se zavedanje, da je tudi na področju nedobičkovnih organizacij treba vzpostaviti mehanizme spremljanja dolgoročne uspešnosti. Pri tem se moramo zavedati, da osnovni cilj nedobičkovnih organizacij ni doseganje dobička, temveč opravljanje njihovega poslanstva. Največ javnih nedobičkovnih organizacij ima status javnega zavoda (Čater, Lahovnik, Pučko, & Rejc, 2011, str. 133–144).

Hočevar (2007, str. 227) pojasnjuje, da za uspešno in učinkovito funkcijo poslovanja vodstvo potrebuje ustrezne informacije. Pučko (2006, str. 141) opozarja, da bo vodstvo težko dobilo ustrezne informacije, če informacijski sistem poleg računovodskega ne bo vključeval tudi drugih informacijskih sistemov v podjetju. To pa je podlaga za razvoj celovitega informacijskega sistema za poslovanje.

Kaplan (1988, str. 66) utemeljuje, da en sistem stroškov v podjetju ni dovolj, da bi menedžerjem ponudil zadovoljive podatke za odločanje. Tudi javni zavodi in javne radiotelevizije ugotavljajo, da njihov sistem stroškov ne zadošča za današnje soočanje s čedalje večjo konkurenco.

Finančno računovodstvo pripravlja informacije za zunanje uporabnike, poslovodno računovodstvo pa za notranje uporabnike. Sistem stroškov je za oba dela različen. Finančno računovodstvo vodstvu ne zagotavlja ustreznih informacij za odločanje (Tekavčič, 1997, str. 155).

Z uveljavitvijo strateškega menedžmenta v organizacijah se je pojavila potreba po razvoju strateške dimenzije poslovnega računovodstva. Slednje je svoj fokus iz notranjosti organizacije usmerilo navzven, na prihodnje spremembe v razvoju na trgu ter na konkurenco. Takšna usmerjenost predstavlja podlago za razvijanje novega koncepta informacij, ki ga lahko poimenujemo strateško računovodstvo (Đogić, 2008, str. 159–161).

Čadež (2006a, str. 7–8, 39) navaja, da je glavni izziv strateškega računovodstva priprava ustreznih informacij za strateški menedžment oziroma najvišjo raven menedžmenta za potrebe strateških odločitev. Usmerjeno je izven organizacije, poleg finančnih informacij so pomembne nefinančne informacije in strateški (dolgoročni) vidik obvladovanja stroškov.

Vloga računovodje se nenehno spreminja in doslej so se bili računovodje sposobni prilagajati novim izzivom, spremembam in priložnostim v okolju. Če se v prihodnosti ne bodo prilagodili, bodo vlogo strateškega računovodje prevzele druge službe in poklici, npr. inženirji, ki bodo organizacijsko ločeni od računovodske službe (Hoque, 2006, uvod).

Za temo magistrskega dela sem izbrala oblikovanje strateškega računovodstva v izbranem javnem zavodu (v nadaljevanju RTVS) zaradi čedalje večjega zavedanja vodstva o pomenu dolgoročnega obvladovanja stroškov in uresničevanja strategije. RTVS mora s svojim delovanjem stalno dokazovati upravičenost svojega dolgoročnega obstoja. Pri tem mora vodstvo delovati tako, da z obstoječimi sredstvi doseže maksimalni rezultat. Na trgu, ki se spreminja, se srečujemo z globalizacijo, konkurenco, novimi mediji. Kot ugotavlja Tekavčič (1997, str. 66–68), se računovodstvo preveč osredotoča na zagotavljanje informacij za zunanje uporabnike (finančno računovodstvo). Vodstvo mora imeti ustrezen informacijski sistem, saj lahko odločanje na podlagi neustreznih informacij vodi do napačnih sklepov in odločitev. Za izboljšanje poslovanja RTVS bo treba nadgraditi in razviti celovit informacijski sistem, ki bo podlaga za odločanje.

Računovodska služba v RTVS, ki pripravlja podatke za notranje in zunanje uporabnike, je pred novim izzivom, da prevzame naloge strateškega računovodstva, ali pa bo omenjene naloge v prihodnosti prevzela služba, ki bo organizacijsko ločena od računovodske službe. V preteklosti se je to že zgodilo, saj je naloge poslovnega računovodstva opravljala plansko-analitska služba.

Delo je najprej namenjeno vodstvu oziroma različnim ravnam poslovanja RTVS, ki informacije lahko uporabijo za odločanje in sprejemanje strateških odločitev. Delo je namenjeno tudi vsem, ki te informacije pripravljajo, in sicer: izvajalcem kontrolinga, analitikom, računovodjem ter kot študijski pripomoček študentom strateškega računovodstva. Poleg tega je namenjeno tudi članom nadzornega sveta RTVS, ki nadzirajo njegovo poslovanje na dolgi rok ter na predlog vodstva sprejmejo strategijo razvoja RTVS za obdobje petih let.

Osrednji cilj magistrskega dela je na podlagi teoretičnih in praktičnih izkušenj celostno opredeliti projekt implementacije strateškega računovodstva v RTVS in s tem prispevati k izboljšanju poslovanja.

Druge cilje magistrskega dela lahko opredelim kot:

- analiza obstoječega stanja v RTVS in opredelitev pomanjkljivosti;
- seznaniti se s tujo in domačo znanstveno literaturo s področja strateškega računovodstva ter spoznati sodobne tehnike strateškega računovodstva;
- pokazati, da moramo za povečanje uspešnosti in učinkovitosti RTVS uporabljati sodobna menedžerska orodja, kot je npr. uvedba uravnoteženega sistema kazalnikov;
- v RTVS razvijati pomen strateškega računovodstva;
- vsebinska umestitev strateškega računovodstva v RTVS;
- opredelitev predlogov za nadaljnji razvoj, ki bi pripomogli k učinkovitejšemu izvajanju poslovnega procesa.

Hočevar (2007, str. 247) pojasnjuje, da je treba računovodske informacije dopolnjevati tudi z neračunovodskimi, kar je tudi moja izhodiščna teza. To posledično vpliva na spremenjeno vlogo, mesto in naloge računovodstva v prihodnosti.

Metoda dela, ki sem jo uporabila v delu, je temeljila na proučevanju teorije in prakse. V magistrskem delu sem teoretične izsledke povezala s praktičnimi rešitvami in spoznanji na konkretno izdelanem primeru.

V teoretičnem delu poskušam združiti ugotovitve in spoznanja s področja kontrolinga, poslovnega in strateškega računovodstva ter strateškega menedžmenta, pri čemer uporabljam predvsem deskriptivni pristop. Zaradi omejitve magistrskega dela in razsežnosti obravnavane tematike je uporabljen selektivni način. V okviru tega uporabljam več metod, in sicer metodo deskripcije (opredeljevanje pojmov, postopek splošnega opisovanja in ugotovljena dejstva), povzemanja (povzeta so stališča raziskovalcev, ki so bila osnova za praktični del naloge), kompilacije (na osnovi stališč drugih raziskovalcev je oblikovana sinteza ugotovitev na podlagi raziskav), analize (uporabljena je za razčlenitev pridobljenih spoznanj predhodnih raziskav z obravnavanega področja), sinteze (uporabljena za združevanje in izdelavo povzetkov in zaključkov raziskav), dedukcije (uporabljena pri sklepanju od splošnih primerov do konkretnih) in indukcije (uporabljena pri sklepanju od opazanj konkretnih primerov do splošnih sklepov).

Kritično sem uporabila svoje znanje, pridobljeno med študijem, in znanje ter izkušnje s praktičnega področja. Metoda kompilacije, s katero sem povzela stališča in ugotovitve drugih avtorjev, se nanaša na teoretični del. Metodo dedukcije sem uporabila v obeh delih, saj sem rezultate, pridobljene s teoretičnega vidika, primerjala s praktičnim primerom. Z induktivno metodo sem poskusila predlagano rešitev za RTVS posplošiti in svoje ugotovitve priporočiti še drugim javnim radiotelevizijam, ki so članice Evropske radiotelevizijske unije (angl. *European Broadcasting Union*, v nadaljevanju EBU).

V empiričnem delu magistrskega dela sem uporabila metodo anketnega vprašalnika za ugotavljanje organizacijske kulture v RTVS in tako preizkusila uporabnost tipologije Camerona in Quinna. Ker je raziskava namenjena analizi implementacije strateškega računovodstva v RTVS, je vzorec sistematični izbor in ne slučajni. V magistrskem delu sem uporabila tudi izkustveno metodo, izhajajočo iz praktičnih izkušenj. Praktični del temelji na lastnih izkušnjah, ki jih pridobivam v RTVS, kjer sem zaposlena že deset let, pet let kot vodja računovodske službe.

Potencialni prispevek magistrskega dela lahko opredelim predvsem z dveh vidikov: teoretičnega in praktičnega. Predvidena dodana vrednost dela so priporočila vodstvu glede opredelitve projekta implementacije strateškega računovodstva v RTVS. Z induktivno metodo sem poskusila predlagano rešitev za RTVS posplošiti in svoje ugotovitve priporočiti še drugim javnim radiotelevizijam, ki so članice EBU.

Predpostavke in omejitve se nanašajo na teoretična izhodišča in literaturo, za katera predpostavljam, da sem jih zajela v dovolj velikem obsegu, in domnevam, da so uporabni za praktični del naloge. Zaradi omejitve magistrskega dela in razsežnosti obravnavane tematike je namreč uporabljen selektivni način. V empiričnem delu domnevam, da so podatki, pridobljeni z anketiranjem, dejansko resnični in reprezentativni, kar pomeni, da so vprašalniki izpolnili vodilne osebe v RTVS, ki se vsakodnevno srečujejo s procesom odločanja (vodje enot, vodje služb). Ker je raziskava namenjena analizi implementacije strateškega računovodstva, je vzorec sistematični izbor in ne slučajni. Raziskava temelji na vzorcu 44 izpolnjenih vprašalnikov. Večjo veljavnost in zanesljivost rezultatov bi dobili v primeru večjega vzorca.

Ena od prednosti, ki pa je hkrati tudi omejitev, je dejstvo, da sem v RTVS zaposlena že deset let, od tega pet let na vodstvenem področju kot vodja računovodstva, kar lahko vpliva na objektivnost pri predlaganju ključnih ugotovitev in priporočil vodstvu.

Struktura magistrskega dela je razdeljena na štiri poglavja, ki si sledijo v logičnem zaporedju od teoretičnih stališč do praktičnih ugotovitev.

Prvi del predstavlja uvod s kratkim opisom splošnega okvira magistrskega dela. V njem sem izpostavila problematiko in namen magistrskega dela, cilje ter metode in tehnike raziskovanja. Izpostavila sem tudi potencialni prispevek magistrskega dela ter predpostavke in omejitve.

V drugem delu, od prvega do vključno drugega poglavja, so opisani osnovni pojmi ter značilnosti strateškega menedžmenta in strateškega računovodstva, kar predstavlja teoretični del magistrskega dela. Prvo poglavje vsebuje osnovne pojme in značilnosti strateškega menedžmenta, strategije, vpliv organizacijske kulture na uspešnost ter posebnosti računovodstva v javnih zavodih. V drugem poglavju predstavljam strateško računovodstvo, njegov zgodovinski razvoj, področja delovanja in tehnike ter izhodišča za njegovo vzpostavitev.

Na RTVS se nanaša tretje poglavje. V njem je predstavljena analiza poslovanja RTVS: predstavitev in analiza obstoječega stanja, organizacijska kultura ter strategija razvoja.

Sledi četrto poglavje, ki je namenjeno praktičnemu delu magistrskega dela s ključnimi ugotovitvami implementacije strateškega računovodstva v RTVS in nadaljnjimi usmeritvami ter napotki za vodstvo. V sklepu so povzete glavne ugotovitve magistrskega dela.

1 STRATEŠKI MENEDŽMENT

1.1 Opredelitev in razumevanje pojma strateški menedžment

Čater et al. (2011, str. 13) ugotavljajo, da obsega področje strateškega menedžmenta oblikovanje strategij in njihovo uresničevanje. Čadež (2006a, str. 71) členi proces strateškega menedžmenta na strateško načrtovanje in strateško kontrolo.

J. M. Bryson proces strateškega menedžmenta v nedobičkovni organizaciji deli na deset faz (Čater et al., 2011, str. 135–143):

- organiziranje procesa strateškega menedžmenta (načrtovanja): proces je pogosto opredeljen v priročniku za izvajanje strateškega načrtovanja;
- dodelitev pooblastil: namen te faze je razjasniti in ugotoviti formalna (zakon, statut, pravilniki) in neformalna pooblastila organizacije; tako se ugotovi, kako samostojna je pri določanju prihodnjega razvoja;
- določitev poslanstva: gre za smisel obstoja organizacije, ki zagotovi, da je nekaj posebnega, drugačnega v okolju, kar ji omogoča specifičnost in prepoznavnost ter zagotavlja kakovost;
- ocenjevanje zunanjega okolja: namen je ugotoviti priložnosti in nevarnosti v okolju, ki vplivajo na njen obstoj in uspešnost. Ugotavljajo se trendi v okolju in podokolju podjetja (naravno okolje, gospodarsko okolje, tehnično-tehnološko okolje, politično-pravno okolje in kulturno okolje), analizira se potencialne kupce, konkurente in partnerje;
- ocenjevanje notranjega okolja: dosedanje uspešnosti, virov in obstoječe strategije. Pogosto organizacijo členimo na posamezne podstrukture (tehnološka, kadrovska, raziskovalno-razvojna, finančna, organizacijska podstruktura);
- določitev strateških vprašanj: pristop postavljanja strateških ciljev je še najbolj v skladu s teorijo strateškega načrtovanja, ki pravi, naj organizacija v prvi fazi postavi strateške cilje in v drugi fazi razvije strategije;
- oblikovanje strategij: poteka v več zaporednih fazah od ugotavljanja alternativ, opredelitve ovir za njihovo uresničitev do oblikovanja glavnih predlogov;
- organizacija v prihodnosti: sprejetemu strateškemu načrtu se mora prilagoditi tudi organizacija, kar pomeni organizacijske in kadrovske spremembe;
- uresničevanje strategij: na isti način kot spremljamo in ocenjujemo načrt v primerjavi z realizacijo v podjetjih, spremljamo realizacijo tudi v nedobičkovnih organizacijah;
- ponovno ocenjevanje strategij in procesa načrtovanja.

1.2 Strategija

Za uspešno delovanje strateškega računovodstva je nujno razumevanje strategije, kar pojasnimo v nadaljevanju dela. Pri pripravi strategije so bistvene pravočasne informacije, ki jih zagotavlja strateško računovodstvo. Čedalje pomembnejši je tudi etični vidik, kar pa večinoma ni v skladu z vsemi ekonomskimi merili (npr. okoljska politika). Pri oblikovanju strategije moramo upoštevati sestavo, obnašanje in kulturo zaposlenih (Kolar, 2003, str. 19–27).

Naylor (v Čater, 2011, str. 48) trdi, »da je pojmovanje strategije zelo različno, uporaba te besede pa ena najpogostejših zlorab v poslovni literaturi«, saj jo najdemo praktično povsod.

Pojem *strategos* izhaja iz stare grščine in pomeni »general«, strategija pa »generalova umetnost«. Na vojaškem področju strategijo pojmujejo kot »premikanje vojaških sil v najugodnejši položaj pred dejanskim spopadom s sovražnikom«¹ (Pučko, 1999, str. 173).

Terrance (2014, str. 49) pravi, da je pojem strategije povezan s spremembo. Strateško načrtovanje se lahko začne z nevihto možganov (angl. *brainstorming*) in se nadaljuje s postavitvijo ciljev.

Za namene strateškega računovodstva naj strategija zadosti sodilom (Kolar, 2003, str. 21):

- doslednost: strategija ne sme povezovati nestalnih ciljev in politik;
- skladnost: prilagodljivost na spremembe v notranjem in zunanjem okolju;
- prednost: dosegati mora konkurenčno prednost;
- izvedljivost: ob razpoložljivih virih mora biti izvedljiva;
- znanost: da je uresničljiva, mora biti znana in razumljiva vsem zaposlenim.

Kolar (2003, str. 21) pojasnjuje, da je strategija integrirani skupek ciljno vodenih akcij za doseganje in zagotavljanje trajne konkurenčne prednosti in kakovostnega razvoja podjetja, kar pomeni, da je cilj delovanja strateškega računovodstva informacijska podpora procesom, povezanim s strategijo.

Čadež (2006b, str. 22) pravi, da kontrolni sistem strateških negotovosti iz okolja ugotavlja, ali je obstoječa strategija v danem okolju in okoliščinah primerna.

Kaplan in Norton (2000, str. 41, 159) pravita, da je strategija zbirka hipotez o vzrokih in posledicah. Sistem merjenja strateških ciljev mora opredeliti vzročno-posledična razmerja. Slednja lahko opišemo s stavki »če-potem«.

¹ Primerjaj Webster's Third International Dictionary, 1971, G & Meriam Co., Springfield, str. 2256.

Oblikovanje in prilagajanje strategije je najpomembnejša naloga najvišjega menedžmenta. Strategijo podjetja lahko strnemo v tri vprašanja (Brache v Cokins, 2006, str. 21, 40):

- katere izdelke oziroma storitve naj ponujamo;
- na katerih trgih bi morali prodajati;
- kako bomo dosegli uspeh.

»Strategija je vsaka možna usmeritev, ki obeta, če bo uresničena, da bomo dosegli strateški cilj. Nekateri strategijo pojasnjujejo z vključenimi strateškimi cilji in v njej vidijo splet namenov, politik, programov, akcij in razmestitev virov, kar vse opredeljuje organizacijo, kaj ta organizacija dela in zakaj to dela« (Čater et al., 2011, str. 141).

Pučko in Čater (2008, str. 316–317, 321, 344) sta v raziskavi med slovenskimi menedžerji ugotovila, da je največja ovira za učinkovito izvajanje strategije v slovenskih podjetjih nestimulativen sistem nagrajevanja, medtem ko npr. precej manjši pomen vidijo v organizacijski kulturi. Med ovirami pri implementaciji strategije naj omenimo komunikacijo strategije, vključenost menedžmenta, ne vključenost zaposlenih v izvajanje strategije, strategija ni jasno določena in razumljiva. Raziskava je pokazala, da menedžerji nimajo jasnega konceptualnega okvirja oziroma modela za implementacijo strategij.

Zadnja faza v procesu planiranja je določanje poti za doseganje postavljenih ciljev in zajema štiri faze procesa odločanja: razvijanje alternativ, njihovo ocenjevanje, izbiro alternative ter oblikovanje plana. Določanje poti za doseg strateških ciljev je strategija, ki se nanaša na poslovanje podjetja kot celoto. Strategija določa dolgoročnejsše dejavnike poslovanja in izbiro poti do cilja v prihodnosti, ki se nanašajo na celotno poslovanje. Strateško planiranje je namreč odločanje o bistvenih, trajnih in celovitih problemih podjetja (Čater, 2011, str. 47–48).

Načrte je včasih treba spremeniti. Težava pa nastane, ker zaposleni nočejo uresničevati spremenjene strategije. Ena od napak menedžmenta je tudi, da ostane sistem merjenja isti, čeprav se je strategija spremenila; in s tem posledično ne pojasnjuje, kaj je postalo pomembno ob spremenjeni strategiji. Med strategijo in taktičnimi plani tako nastaja velika vrzel. Merimo veliko preveč in dobimo premalo, saj ni medsebojne povezave med podatki. Ocenjujejo, da uporabimo le dva odstotka podatkov, ki jih spremljamo. Zaposleni strategijo lahko učinkovito uresničujejo le, če jo razumejo in če vidijo svoj prispevek k njenemu uresničevanju. Menedžerji in zaposleni bi morali imeti orodja, da bi prispevali k uresničevanju strategije, posledično pa bi bili za svoj prispevek nagrajeni. Na Sliki 1 je prikazan krog upravljanja strategije. Začne se z usmeritvami. Podjetje je omejeno s finančnimi viri, zato se mora menedžment odločati in usmeriti. Upravljanje strategije se nadaljuje s sporazumevanjem, kar pomeni, da menedžment zaposlenim posreduje strategijo. Zelo pomembne so tudi povratne informacije. Z njihovo analizo podjetje pridobi moč, da ukrepa pred konkurenco. Krog upravljanja strategije se zaključi s sodelovanjem in

usklajevanjem različnih strategij. Uresničevanje strategije se tiče vseh zaposlenih v podjetju. Pomembni so ljudje in organizacijska kultura (Cokins, 2006, str. 21, 29–30, 41–45).

Slika 1: Krog upravljanja strategije



Povzeto in prirejeno po G. Cokins, Učinkovitost po meri podjetja: začrtajte pot do dobička s ključnimi podatki, 2006, str. 41–45.

Dejavniki učinkovite povratne informacije, prikazani na Sliki 2, so (Zagoršek, 2005, str. 63):

- **uporabnost:** nanašati se mora na zadeve, na katere prejemnik lahko vpliva, ter na določenega posameznika in ne skupino na splošno;
- **specifičnost:** nanašati se mora na konkretna dejanja;
- **opisnost:** opisati je treba dejstva in ne vključevati lastnih subjektivnih sklepov;
- **pravočasnost:** najbolj je učinkovita, če je podana čim prej po dogodku;
- **prilagodljivost:** prilagoditi jo je treba posamezniku in trenutni situaciji ter jo posredovati tako, da posameznika čim manj prizadenemo. V primeru prevelikega čustvenega odziva lahko počakamo nekaj dni oziroma prejemnika ne motimo sredi zahtevnega dela itd.

Ključni problem strategije je njeno izvajanje. Ocenjujejo, da le deset odstotkov podjetij, ki pripravi strategijo, to tudi dejansko izvaja. Na Sliki 3 so prikazane štiri ključne ovire za učinkovito izvajanje strategije v praksi. Prva ključna ovira je nerazumevanje strategije s strani zaposlenih. Razume jo le pet odstotkov, ker je premalo povratnih informacij in

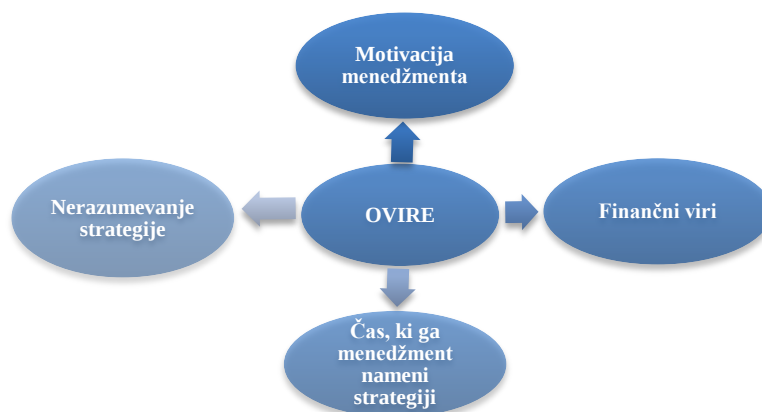
komunikacije med zaposlenimi in menedžmentom. Motivacijo menedžmenta se omenja kot drugo oviro, saj ima le petindvajset odstotkov menedžmenta motivacijo, da postavlja dolgoročne cilje, ki so lahko v neskladju z doseganjem kratkoročnih ciljev, za katere dobivajo nagrade. Kratkoročni finančni cilji, npr. povečanje dobička v naslednjem letu, lahko izkrivijo sliko oziroma so v neskladju s strateškimi cilji. Šestdeset odstotkov podjetij še vedno ne poveže letnih finančnih načrtov s strategijo in pripravi načrt prihodnjega leta na podlagi podatkov realizacije ali načrta tekočega leta, ki ga poveča ali zmanjša za določen odstotek. Četrta ovira pa je čas, ki ga menedžment nameni izvajanju in kontroliranju strategije. Ocenjeno je, da petinosemdeset odstotkov menedžerjev porabi manj kot eno uro na mesec za obravnavanje tematik, povezanih s strategijo (Niven, 2008, str. 8–11).

Slika 2: Dejavniki učinkovite povratne informacije



Vir: H. Zagoršek, *Vodenje v organizaciji* (gradivo za predmet: Vodenje in vedenje v organizaciji), 2005, str. 63.

Slika 3: Ključne ovire za učinkovito izvajanje strategije



Vir: Prirejeno po P. R. Niven, *Balanced scorecard step-by-step for government and nonprofit agencies*, 2008, str. 9, tabela 1.3.

Hrebiniak (v Pučko & Čater, 2008, str. 317) je v podobni raziskavi med ameriškimi menedžerji ugotovil, da sta sistem nagrajevanja in vključenost menedžmenta v implementacijo strategije izpostavljena kot manj pomembni oviri.

1.3 Organizacijska kultura

Ovire pri uvajanju strateškega načrtovanja so lahko zunanje ali notranje. Pri zunanjih gre predvsem za negotovosti v okolju. Notranje ovire, ki izhajajo iz organizacijskih spremenljivk, pa povezujemo z organizacijsko kulturo, kjer gre za sistem vrednot (»kaj je pomembno«), prepričanj in navad ter vedenja (»način, kako stvari opravljamo pri nas«). Če želimo, da je model uvedbe strateškega načrtovanja uspešen, mora vodstvo skupaj z nosilci načrtovanja spoznati in analizirati organizacijsko kulturo podjetja, saj jo bodo prav oni po potrebi tudi spreminjali (Pučko, 1999, str. 371).

Kar ugotavlja Pučko o organizacijski kulturi, lahko apliciram širše, pri čemer z nosilci načrtovanja mislim na strateške računovodje, s strateškim načrtovanjem pa na model oblikovanja strateškega računovodstva. Zato bom v nadaljevanju dela poudarila tudi razumevanje in analiziranje organizacijske kulture.

V teoriji obstajajo različne definicije organizacijske kulture, ki so jih osnovali različni avtorji. Zagoršek in Štemberger (2005, str. 1) opredeljujeta kulturo kot sistem prepričanj, vrednot, norm, pričakovanj in vzorcev obnašanja, skupnih pripadnikom neke družbe.

Sweeney in McFarlin (2002, str. 336) opisujeta kulturo kot osebnost ali stil organizacije, in sicer »tako to delamo pri nas«.

Tavčar (2002, str. 192, 199), ki povzema več avtorjev, navaja, da je kultura značilno obnašanje ljudi v organizaciji, državi ali okolju. Organizacijska kultura je vzorec temeljnih podmen, ki jih je določena skupina iznašla, odkrila ali razvila, ko se je soočala s prilagajanjem navzven in povezovanjem navznoter. Vzorec se je dovolj izkazal, da je v skupini obveljal, zato nove člane učijo po njem, kako naj dojemajo, mislijo in zaznavajo zadeve. Obnašanje ljudi izhaja iz vrednot. Vrednote nastajajo postopoma in jih lahko privzamemo iz okolja ali ustvarimo sami. Če želimo spremeniti kulturo, moramo spremeniti vrednote. Spreminjanje kulture je zelo dolgotrajen in tvegan proces, zahteva pa spreminjanje vedenja. Pri spremembi organizacijske kulture v podjetju je zelo pomemben menedžment s svojim osebnim zgledom, nagrajevanjem kulturi ustreznega vedenja zaposlenih. Kultura in strategija sta sredstvi za doseganje ciljev organizacije. Menedžment ima velik vpliv na organizacijsko kulturo. Kratkoročno ne more spreminjati kulture, lahko pa spodbuja koristnejše sestavine kulture.

Hrebiniak (v Pučko & Čater, 2008, str. 313) razpravlja, da je eden bistvenih problemov v podjetjih, povezanih z organizacijsko kulturo, pomanjkanje zaupanja, ki se kaže predvsem

v nezadostnih informacijah in slabemu pretoku znanja med posamezniki in poslovnimi enotami, ki so zadolžene za implementacijo strategije. Ta problem je bil v raziskavi med menedžerji v ZDA označen kot ena bistvenih ovir za izvajanje strategije. Drugi problem, povezan s kulturo, pa je kratkoročna orientiranost podjetja.

1.3.1 Tipologija Camerona in Quinna

Zagoršek in Štemberger (2005, str. 12) pojasnjujeta, da je pri teoretičnem modelu tipologije Camerona in Quinna (angl. *Competing Values Framework*, v nadaljevanju model CVF) uspešnost podjetja določena z dvema dimenzijama, ki združujeta nasprotujoče si vrednote, kar prikazujeta Slika 4 in Tabela 1. Dimenziji sta na eni strani fleksibilnost in stabilnost ter kontrola, na drugi strani pa usmerjenost v zunanje ali notranje okolje.

Model CVF loči štiri tipe organizacijske kulture (Cameron & Quinn, 2006, str. 37–67; Zagoršek & Štemberger, 2005, str. 12–13):

- Prvi tip organizacijske kulture je **klan**. Gre za organizacijo, ki se osredotoča na notranje delovanje in fleksibilnost. Organizacija je prijazno mesto, kjer so vsi kot ena velika razširjena družina. Vodje se obravnava kot mentorje oziroma imajo očetovsko vlogo. Organizacijo povezuje zvestoba in tradicija. Pripadnost je velika. Organizacija poudarja dolgoročno prednost človeških virov, pomembni sta kohezija in morala. Velik pomen dajo timske delu, sodelovanju in soglasju. Uspeh je opredeljen v smislu občutljivosti in skrbi za ljudi. Organizacijska kultura klana je značilna za družinska podjetja.
- Drugi tip organizacijske kulture je **adhokracija**. Gre za organizacijo, ki se osredotoča na zunanje okolje in fleksibilnost. Koren besede izhaja iz »ad hoc«, kar pomeni začasno, specializirano in dinamično. Organizacija je dinamična, podjetniško usmerjena in omogoča ustvarjalni prostor za delo. Osredotoča se na zunanje okolje in je izjemno fleksibilna. Taka organizacija lahko deluje v hitro spreminjajočem se okolju. Vodje se obravnava kot inovatorje in prevzemnike tveganja. Lepilo, ki drži organizacijo skupaj, sta eksperimentiranje in inovativnost. Uspešnost pomeni proizvajati nove, edinstvene proizvode in storitve ter biti vodilni na trgu. Organizacija spodbuja individualne pobude, kreativnost in svobodo.
- Tretji tip organizacijske kulture je **hierarhija**. Gre za organizacijo, ki je zelo formalizirana in strukturirana in se osredotoča na notranje okolje ter stabilnost in kontrolo. Gre za zelo hierarhično organizacijo, postopki so definirani in standardizirani. Vodje obravnavamo kot dobre koordinatorje in organizatorje. Taka organizacija je uspešnejša v stabilnem okolju in ne v okolju, v katerem se mora zelo prilagajati. Lepilo, ki drži organizacijo skupaj, so formalna pravila in politike. Zaposleni imajo varno zaposlitev.
- Četrti tip organizacijske kulture je **trg**. Gre za organizacijo, ki se osredotoča na zunanje okolje, stabilnost in kontrolo. Takšno podjetje bolje deluje v stabilnem in

predvidljivem okolju kot v okolju, ki zahteva prilagodljivost. Organizacija je usmerjena k doseganju konkretnih rezultatov, saj deluje po principih trga. Zaposleni so ciljno orientirani. Lepilo, ki drži organizacijo skupaj, je zmaga, izid, naloge so prve. Glavni vrednoti zaposlenih sta tekmovalnost in produktivnost, saj sta glavna cilja podjetja predvsem dobiček in povečanje tržnega deleža.

Vprašalnik za ugotavljanje organizacijske kulture v Prilogi 1 (angl. *The Organizational Culture Assessment*) temelji na modelu CVF in loči štiri tipe organizacijske kulture (Cameron & Quinn, 2006, str. 31).

Slika 4: Model CVF



Vir: K. S. Cameron in R. E. Quinn, *Diagnosing and changing organizational culture: based on the competing values framework*, 2006. str. 67, tabela 4.1.

Tabela 1: Značilnosti organizacijskih kultur po modelu CVF

Tip kulture	Značilnost vodje	Merila uspešnosti	Usmeritve menedžmenta
Klan	Odpira nove poti, vzgaja, očetovska vloga	Složnost, osebni razvoj sodelavcev, vzdušje v organizaciji	Sodelovanje povečuje zavzetost
Adhokracija	Inovator, podjetnik, vizionar	Ustvarjalnost, mejni dosežki	Inoviranje ustvarja nove zmožnosti
Hierarhija	Usklajevalec, nadzornik, organizator	Učinkovitost, pravočasnost, gladko delovanje	Nadzorovanje spodbuja učinkovitost
Trg	Zahteven in trd, tekmovalen, naredi vse, česar se loti	Tržni delež, cilji, premagovanje konkurentov	Konkurenca spodbuja delovanje

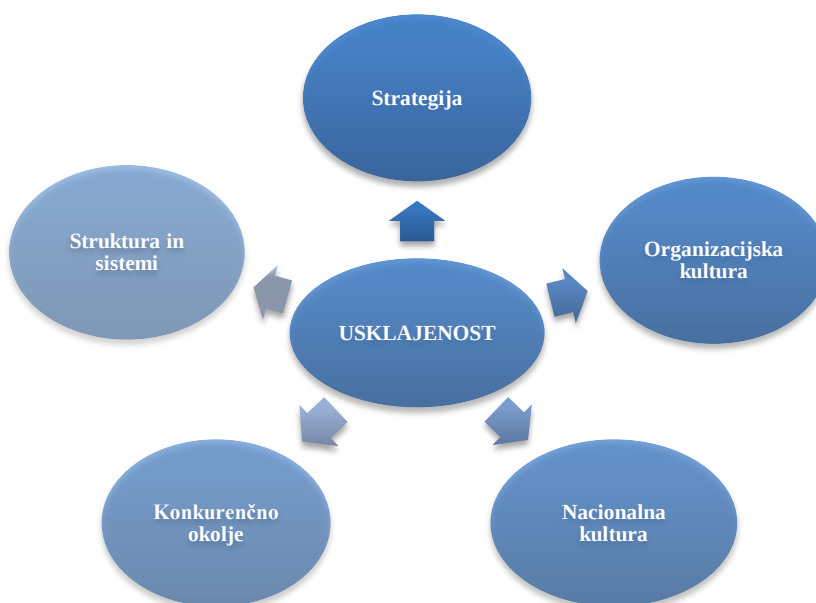
Vir: M. Tavčar, *Kultura dežel in organizacij*, 2002, str. 190, tabela 5.7.

1.3.2 Organizacijska kultura in uspešnost poslovanja

Organizacijsko kulturo preučujemo tudi z namenom načrtovanja organizacije in strategije. V prvi fazi preučimo trenutno organizacijsko kulturo, v drugi ugotavljamo kulturno usklajenost s strategijo, v zadnji fazi oblikujemo konkretne ukrepe za zmanjšanje neskladnosti (Zagoršek & Štemberger, 2005, str. 10).

Na Sliki 5 je prikazan vpliv kulture na poslovanje podjetja. Nacionalna kultura je okolje, v katerem podjetje deluje in posredno vpliva na strategijo, strukturo (npr. hierarhija) in sisteme ter organizacijsko kulturo podjetja. Obstajati mora kulturna usklajenost med podjetjem in kulturo okolja. Če so vsi dejavniki usklajeni, je podjetje lahko uspešno. Če so dejavniki neusklajeni oziroma v neskladju, pa je bolj verjetno, da ima podjetje težave in je neuspešno (Zagoršek & Štemberger, 2005, str. 2–3).

Slika 5: Vpliv kulture na podjetje



Povzeto in prirejeno po H. Zagoršek in M. Štemberger, Kultura in njen vpliv na poslovanje podjetij, 2005, str. 2–3.

Empirična raziskava, ki se je osredotočila na vpliv organizacijske kulture na implementacijo strategije, empirično testira in potrjuje domnevo, da obstaja pozitivna povezava med organizacijsko kulturo in strategijo. Rezultati raziskave, ki je bila narejena v Iranu na vzorcu 136 menedžerjev in ekspertnih sodelavcev znotraj mreže poslovne banke (angl. *Iranian Karafarin Bank*), kaže, da imajo vsi tipi organizacijskih kultur po modelu CVF pomemben vpliv na proces implementacije strategije, najbolj učinkovit pa je tip klana. Najmanj učinkovit je tip hierarhije. Raziskava kaže, da je eden ključnih elementov pri uspešni implementaciji strategije čim večja fleksibilnost organizacije. Zaposleni želijo

več svobode in manj kontrole (Ahmadi, Salamzadeh, Daraei, & Akbari, 2012, str. 291–299).

Podjetja spreminjajo organizacijsko strukturo in kulturo, da bi postala bolj uspešna in učinkovita. Številni članki o organizaciji opisujejo, da podjetja spreminjajo svojo organizacijsko kulturo z namenom, da rešujejo probleme in se izboljšujejo. Ob spremembi organizacijske kulture pa bi se moral hkrati prilagoditi tudi sistem strateškega računovodstva, da bi motiviral zaposlene za doseg ciljev podjetja. Če zaposlenim med procesom sprememb omogočiš pregled nad računovodskimi informacijami, to lahko zmanjša njihov odpor do sprememb in hkrati povečuje njihovo pripadnost podjetju ter posledično njihovo učinkovitost (Hoque, 2006, str. 17–20).

Za uspešno vodenje sprememb je potrebno (Zagoršek, 2005, str. 42):

- ustvariti občutek nujnosti;
- oblikovati vodilno koalicijo;
- ustvariti jasno vizijo (vizijo spremembe) in načine za doseganje te vizije;
- posredovati vizijo spremembe vsem članom organizacije;
- odstraniti ovire za uresničevanje vizije;
- doseči majhen napredek že zgodaj v procesu spremembe;
- ne razglasiti zmage prezgodaj;
- doseči, da želene spremembe postanejo del kulture podjetja.

1.4 Posebnosti računovodstva v javnih zavodih

Osnovni cilj nedobičkovnih organizacij ni doseganje dobička, temveč opravljanje njihovega poslanstva. To pa ne pomeni, da ne bi smele ustvarjati dobička, bistveno je le, da ga ne smejo izplačevati lastnikom, temveč ga uporabijo za financiranje razvoja in opravljanja svojega poslanstva. Največ javnih nedobičkovnih organizacij ima status javnega zavoda (Čater et al., 2011, str. 133–134).

Pri vodenju poslovnih knjig ter vrednotenju računovodskih postavk javnega zavoda se uporabljajo Zakon o javnih financah (Ur. l. RS, št. 11/2011-UPB1, 14/2013-popr., 101/2013, 55/2015-ZFisP, 96/2015- ZIPRS1617), Zakon o računovodstvu (Ur. l. RS, št. 23/1999, 30/2002-ZJF-C, 114/2006- ZUE, v nadaljevanju ZR), podzakonski akti in pravilniki ter slovenski računovodski standardi. Pri vodenju računovodstva javnega zavoda mora računovodja upoštevati številne pravilnike. Izpostavljam Pravilnik o razčlenjevanju in merjenju prihodkov in odhodkov pravnih oseb javnega prava, Pravilnik o enotnem kontnem načrtu za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava, Pravilnik o sestavljanju letnih poročil za proračun, proračunske uporabnike in druge osebe javnega prava ter Pravilnik o načinu in stopnjah odpisa neopredmetenih dolgoročnih

sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev (Radiotelevizija Slovenija javni zavod, 2015a, str. 172).

19. člen ZR določa ugotavljanje izida poslovanja pravne osebe kot presežek prihodkov nad odhodki ter presežek odhodkov nad prihodki.

ZR v 9. členu določa, da morajo poslovne knjige in poročila zagotavljati ločeno spremljanje poslovanja in izida poslovanja z javnimi sredstvi ter sredstvi, pridobljenimi iz tržnih dejavnosti.

RTVS, skladno z ZRTVS-1, poleg javne službe opravlja tudi tržno dejavnost, vendar mora biti poslovanje na tem področju organizirano ter evidentirano ločeno od javne dejavnosti. Vse knjigovodske listine se že izvorno označijo z vrsto dejavnosti. Oznaka vrste dejavnosti je obvezen podatek na vseh izvornih dokumentih, ki se v poslovnih knjigah odražajo pri odhodkih ali prihodkih RTVS. Praviloma so prihodki na izvornem dokumentu (računu) enoznačno določeni, kar pomeni, da je na enem dokumentu lahko opredeljena le ena vrsta dejavnosti. Z izvedbo kalkulacij v vzporedni glavni knjigi, prekopirani iz redne glavne knjige za namen delitve dejavnosti, je mogoče odhodke deliti po sodilih na različne dejavnosti. Zato so bila izdelana sodila za razdeljevanje odhodkov in prihodkov, ki so podrobneje določena v notranjem pravilniku. Določitev metodologije in njihove spremembe sprejme Nadzorni svet (Radiotelevizija Slovenija javni zavod, 2015a, str. 173, 198–200).

Prihodke in odhodke delimo na vrsto dejavnosti po metodi »od konta do konta«. Kot opisuje Hočevar (2007, str. 38), se v praksi metoda »od konta do konta« povečini uporablja za presojanje stroškov po vsakem kontu in njihovo razčlenitev na spremenljive, polspremenljive in stalne stroške.

ZR na področju računovodstva javnih zavodov določa še sledeče značilnosti (Čižman, 2001, str. 1):

- pri iskanju računovodskih rešitev napotuje na uporabo slovenskih računovodskih standardov;
- prihodki in odhodki se priznavajo v skladu z računovodskim načelom denarnega toka (plačane realizacije);
- izkazuje prihodke in odhodke po načelu poslovnega dogodka;
- spremljanje stroškov po različnih kriterijih in uporaba sodobnih metod za razporejanje stroškov po dejavnostih;
- vzpostavitev notranje revizije v javnih zavodih.

Predpisani računovodski izkazi javnega zavoda so (Radiotelevizija Slovenija javni zavod, 2015a, str. 177; 20. člen ZR):

- bilanca stanja s prilogama o stanju in gibanju neopredmetenih dolgoročnih sredstev in opredmetenih osnovnih sredstev ter stanju in gibanju kapitalskih naložb in posojil;
- izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov;
- izkaz prihodkov in odhodkov določenih uporabnikov po vrstah dejavnosti;
- izkaz prihodkov in odhodkov po načelu denarnega toka s prilogama: izkazom računa finančnih terjatev in naložb določenih uporabnikov ter izkazom računa financiranja določenih uporabnikov.

2 STRATEŠKO RAČUNOVODSTVO

2.1 Opredelitev in razumevanje pojma strateško računovodstvo

Besedna zveza poslovodno strateško računovodstvo je sestavljena iz pojmov poslovodstvo, strategija in računovodstvo.

Računovodstvo je univerzalni jezik, s katerim komuniciramo in sporočamo ekonomske informacije vsem, ki pokažejo zanimanje in imajo interes za poslovanje organizacije, kot npr. menedžerjem, lastnikom, potencialnim investitorjem, zaposlenim, vladi, kreditodajalcem (Drury, 1996, str. 3).

Kot pojasnjuje Kolar (2003, str. 21), ima strateško računovodstvo funkcijo informacijske podpore poslovodstvu za odločanje o strategijah podjetja. Hoque (2006, str. 5) navaja, da poleg podajanja informacij poslovodstvu strateško računovodstvo omogoča izvedbo in komunikacijo strategije. Osredotoča se na dolgi rok in implementira kazalnike za kontrolo doseganja strateških ciljev.

Merjenje je pomembno. Osborne in Gaebler (v Greiling, 2005, str. 552) trdita, da kar se lahko meri, se lahko naredi. Če ne meriš rezultatov, težko ločiš uspeh od neuspeha. Če ne meriš uspeha, ga težko nagradiš. Če ne prepoznaš neuspeha, ga težko popraviš in se iz njega učiš. Če lahko predstaviš rezultate, pridobiš podporo javnosti, ker lahko zagotavljaš storitve na najvišji ravni v skladu z vloženimi sredstvi. Če nečesa ne meriš, tega tudi ne razumeš, kar posledično težko kontroliraš in izboljšuješ.

Kot razpravlja Kolar (2003, str. 49), opredelitev in razumevanje strateškega računovodstva lahko pojasnimo tudi tako, da ga primerjamo s tradicionalnim in stroškovnim računovodstvom, kar prikazuje Tabela 2.

Za uspešen strateški menedžment tradicionalno poslovodno računovodstvo ne zadošča, saj pripravlja informacije, ki so časovno omejene, na primer za poslovno leto. Strateško poslovodno računovodstvo pa se ukvarja s celotnim procesom strateškega menedžmenta, in sicer od strateškega načrtovanja do strateške kontrole. Pri strateškem načrtovanju

pripravlja dolgoročno pomembne informacije in strategijo. Bistveno za strateško kontrolo je izvajanje strategije in doseganje konkurenčne prednosti (Čadež, 2006a, str. 71).

Tabela 2: Primerjava med tradicionalnim, stroškovnim in strateškim računovodstvom

Značilnost	Tradicionalno računovodstvo	Stroškovno (notranje) računovodstvo	Strateško računovodstvo
Uporabniki informacij	Zagotavlja informacije za zunanje uporabnike	Zagotavlja informacije o stroških za zunanje in notranje uporabnike; menedžerjem informacije omogočajo učinkovitejše in uspešnejše poslovanje	Zagotavlja informacije za notranje uporabnike
Usmerjenost informacij	Notranja, v podjetje	Notranja, v podjetje	V podjetje in v okolje
Lastnosti informacij in omejitve	Je predmet zakonske prisile (obvezno – predpisana oblika, in vsebina informacij); lastnosti informacij, informacijskih zahtev so večinoma nespremenjene; urejeno s pravili, zakoni in računovodskimi standardi; usmerjenost v preteklost	Ni predmet zakonske ali druge prisile (neobvezno); do sprememb lastnosti informacij in informacijskih zahtev prihaja le občasno	Ni predmet zakonske ali druge prisile (neobvezno); lastnosti informacij in informacijskih zahtev se neprestano spreminjajo; ni obveznih predpisov o obliki in vsebini informacij; usmerjenost v prihodnost
Časovna komponenta	Časovna omejenost, kratkoročno, za poslovno leto (letne, četrtnetne informacije)	Časovna omejenost, usmerjenost v preteklost in prihodnost, mesečno in letno	Časovna neomejenost, dolgi rok; časovni razpon informacij – od dnevnih do večletnih
Bistvene informacije	Računovodski izkazi in kazalniki; samo računovodske informacije	Analitična in nadzorna poročila o odmikih	Dejavniki konkurenčnega uspeha; več kakovostnih in nevrednostnih informacij

(se nadaljuje)

(nadaljevanje)

Značilnost	Tradicionalno računovodstvo	Stroškovno (notranje) računovodstvo	Strateško računovodstvo
Pogostost dajanja informacij	Periodično, vnaprej določeno	Periodično, praviloma vnaprej določeno	Občasno, po potrebi
Nadzor	Zunanji, državni	Notranji	Notranji in lastniški
Strokovna znanja	Predvsem ožja, računovodska; v manjši meri vključuje uporabo sorodnih disciplin	Srednja raven strokovnega znanja; v manjši meri vključuje uporabo drugih strokovnih ved	Široka, multidisciplinarna, disciplina ni ostro opredeljena; v večji meri uporablja druge strokovne vede, npr. ekonomiko, odločitvene in vedenjske znanosti
Narava informacij	Objektivne, zanesljive, natančne, ki jih je mogoče revidirati; predvsem rutinske	Informacije o stroških po stroškovnih mestih, stroškovnih nosilcih; odločujoče, pravočasne	Odločujoče, pravočasne, veljavne – prednost pred natančnostjo; oblikovane za poslovno odločitev
Raven ustvarjalnega razmišljanja	Nizka raven; zahteva manj stikov z zaposlenimi z vseh ravni poslovanja	Srednja raven; zahteva občasne stike z zaposlenimi z vseh ravni poslovanja	Visoka raven; zahteva veliko stikov z zaposlenimi z vseh ravni poslovanja
Osredotočenost	Prihodki, odhodki, denarni tok, plačilna sposobnost, vrednostno predračunavanje in obračunavanje; ugotavljanje in analiziranje odmikov	Stroški po vrstah, stroškovnih mestih in nosilcih; predračunavanje, obračunavanje, nadziranje in analiziranje stroškov podjetja in poslovnih področij	Stroški, tržni delež, drugi deli poslovanja za doseganje konkurenčne prednosti

Povzeto in prirejeno po: S. Čadež, Strateško računovodstvo, 2006a, str. 2; M. Hočevár, Kontroling stroškov: oblikovanje računovodskih informacij za managersko odločanje, 2007, str. 16; I. Kolar, Strateško računovodstvo, 2003, str. 50–54; D. Melavc in A. Novak, Controlling, 2007, str. 28; H. Shah, A. Malik in M. S. Malik, Strategic management accounting – a messiah for management accounting, 2011, str. 3.

Kot navaja Čadež (2006a, str. 2), večina avtorjev sicer trdi, da je strateško računovodstvo nadgradnja poslovnega računovodstva in pripravlja informacije za notranje potrebe. Brouthers in Roozen (v Čadež, 2006a, str. 2) pa razpravljata, da je strateško računovodstvo del vede o strateškem menedžmentu.

Bhimani in Keshtvarz (1999, str. 30) trdita, da poslovodni računovodje želijo aktivnejšo vlogo v strateških planskih aktivnostih in ne le zgolj preskrbo informacij.

Roslender in Hart (2003, str. 259) opisujeta strateško poslovodno računovodstvo kot širši vidik poslovnega računovodstva, ki vključuje vidik strategije. To zajema zbiranje, obdelovanje, analiziranje in predstavitev podatkov konkurenčnega okolja, ki vključuje tako kupce kot konkurenco. Ker se strategija nanaša na dolgi rok, se strateško računovodstvo osredotoča na dolgoročni razvoj in potenciale.

Melavc in Novak (2007, str. 41) opisujeta, da odločitve kontrolinga posegajo v vse dejavnosti poslovnega sistema in vplivajo na posodabljanje poslovnih sistemov, in sicer ne le na tehničnem, temveč tudi na vsebinskem področju. To pomeni, da posredujejo informacije, oblikovane na podlagi sodobnih trendov.

V teoriji obstajajo različne definicije kontrolinga. Hočevar (2007, str. 17) pojasnjuje, da se je v praksi ponekod namesto pojma poslovodno računovodstvo uveljavil izraz kontroling, kar povzemam tudi v delu.

Melavc in Novak (2007, str. 21) ločita sledeča področja kontrolinga:

- kontroling področja stroškov in poslovnega izida,
- finančni kontroling,
- investicijski kontroling,
- kontroling nabave,
- kontroling proizvodnje,
- kontroling prodaje.

2.2 Zgodovinski razvoj strateškega računovodstva

Pomembnost uporabe računovodskih informacij in vlogo računovodstva pri razvoju in implementaciji strategije ter podporo strateškim odločitvam v podjetju izpostavljajo številni avtorji: Simmonds, 1981; Shank, 1989; Shank in Govindarajan, 1989; Bromwich, 1990; Dent, 1990; Simmons, 1990; Wilson, 1991; Mia in Clarke, 1999; Cooper in Slagmulder, 1998; Keith in Roozen, 1999; Nyamori, 2001; Roslender in Hart, 2003; Chenhall, 2005; Bhimani in Langfield-Smith, 2007; Langfield-Smith, 2008; Tillman in Goddard, 2008; Bhimani in Bromwich, 2010. Vsem sta skupni kritika tradicionalnega

računovodstva, in sicer njegova usmerjenost v preteklost in v podjetje (notranje informacije), ter pomanjkljivost podajanja informacij za potrebe strateških odločitev (Nixon & Burns, 2012, str. 235; Al-Hazmi, 2010, str. 33).

V prvi fazi se je razvilo stroškovno računovodstvo, kmalu zatem pa poslovodno računovodstvo. Wilson (v Kolar, 2003, str. 48) pojasnjuje, da poslovodno računovodstvo zasledimo že okoli leta 1800 v tekstilnih tovarnah v Veliki Britaniji.

Simmonds (v Kolar, 2003, str. 48) ugotavlja, da je strateško računovodstvo ena izmed vej poslovodnega računovodstva. Prvič ga omenjajo leta 1970 kot spremljanje poslovanja in dajanja informacij za poslovanje na strateški ravni. Strateško računovodstvo je takrat preučevalo predvsem sedanje in prihodnje stroške.

Simmonds Kenneth, ki je leta 1981 skoval besedno zvezo strateško poslovodno računovodstvo (angl. *Strategic Management Accounting*, v nadaljevanju SMA), je zaznal, da v podjetjih zbirajo in analizirajo informacije o stroških, cenah in količini prodaje svojih konkurentov. Na ta način ugotavljajo svoj relativni strateški položaj glede na konkurente, kar je podlaga za razvoj ustrezne poslovne strategije oziroma za doseganje konkurenčne prednosti. Tega drugi strokovnjaki tedaj še niso zaznali, saj se je akademska stroka še vedno osredotočala izključno na računovodstvo, usmerjeno v notranje okolje (Čadež, 2006b, str. 21).

Simmonds (1981, str. 26) opredeljuje koncept strateškega računovodstva »kot pridobivanje in analizo poslovodnih računovodskih informacij o poslovanju in konkurenci za namene izvajanja, razvoja in kontrole poslovne strategije«.

Strateško računovodstvo predstavlja nadgradnjo v razvoju poslovodnega računovodstva. V drugi polovici osemdesetih let prejšnjega stoletja zasledimo v strokovni in akademski literaturi kritiko poslovodnega računovodstva, ker še vedno uporablja tehnike, ki niso več ustrezne za sodobne konkurenčne razmere. Zato so se razvile nove sodobne tehnike za obvladovanje stroškov, načrtovanja, kontrole in strateških odločitev. Nekateri avtorji jih združujejo v okviru vede strateškega računovodstva (Čadež, 2006a, str. 33).

Največje omejitve tradicionalnega računovodstva (Hoque, 2006, str. 4) so:

- kratkoročna osredotočenost;
- zanemarjajo vidik človeških virov (npr. etika zaposlenih, odnos, motivacija);
- zanemarjajo poslovni vidik, npr. strategijo, organizacijsko kulturo, raven vodenja, zunanje okolje, zakonodajo in politični vidik.

Zagoršek (2005, str. 26–27) izpostavlja štiri ravni vodenja: destruktivno vodenje (vodje uporabljajo formalno avtoriteto in moč), ki je najnižja raven; nevođenje (izogibanje

sprejemanju odločitev in usmerjanju zaposlenih); transakcijsko vodenje (vodje se osredotočajo na razum zaposlenih in ponujajo nagrade za doseganje ciljev); transformacijsko vodenje (vodje zaposlene navdušijo, namesto ubogljivosti dosežejo njihovo pripadnost). Čim višje se vodja vzpenja na ravneh vodenja, tem bolj je učinkovit.

SMA od računovodij zahteva, da uporabljajo nove veščine in presegajo meje tradicionalnega računovodstva ter aktivno sodelujejo z vodstvom pri procesu razvoja proizvodov, implementacije strategije, trženju itd. Pri tem se posledično pozitivno spreminja tudi odnos vodstva do vloge računovodij in njihovih nalog v podjetju (Bromwich & Bhimani, 1994, str. 130).

Kot razpravlja Cooper (1996, str. 20), »podjetja potrebujejo čedalje več poslovnih računovodskih informacij, a hkrati čedalje manj poslovnih računovodij«. Ta paradoks lahko razložimo tako, da podatkov v podjetju ne posredujejo samo računovodje, ampak je to postala naloga in odgovornost vsakega izmed nas.

Razlog, da tehnike strateškega računovodstva niso bile uveljavljene v širšem obsegu, in pomanjkanje strokovne literature s tega področja sta povezana s kratkim življenjskim ciklom uporabe večine tehnik in konceptov strateškega menedžmenta. Za številne novosti je sicer značilen hiter vzpon, vendar mnoge tehnike že v nekaj letih doživijo upad. Obstaja protislovje med očitnim upadom strateškega računovodstva in vztrajno rastjo števila konceptov, modelov, orodij, empiričnih raziskav, strokovnih člankov in svetovalnih podjetij, ki podpirajo strateški menedžment (Nixon & Burns, 2012, str. 229).

Kot ugotavlja Kodrin (v Kaplan & Norton, 2000, str. 3–5), je razlogov za takšno stanje več. Prvi razlog ni toliko povezan s samo idejo koncepta in tehnike kot s preozko usmerjenostjo v del poslovnega procesa, kar glede na vloženi čas prinaša več stroškov kot koristi. Drugi razlog so menedžerji, ki želijo povečevati svoj ugled z implementacijo novih konceptov in tehnik, čeprav podjetje na to še ni pripravljeno. Model sam po sebi namreč še ne zadostuje. Potrebna je njegova celostna izvedba, kar pa prinaša spremembe. Ob nenehnem uvajanju novih tehnik in nenehnih spremembah, npr. spremembah organizacijske kulture, so zaposleni zmedeni in začnejo dvomiti v izvedbo. Ta je uresničljiva samo s komunikacijo in vključitvijo zaposlenih, ki so seznanjeni s cilji in strategijo.

2.3 Področja delovanja in tehnike strateškega računovodstva

V literaturi zasledimo različna področja delovanja in tehnike strateškega računovodstva. Pri pozitivnem pristopu k strateškemu računovodstvu tehnike izhajajo iz tradicionalnih računovodskih tehnik, v katerih poiščemo strateško usmerjenost. To pomeni, da morajo biti osredotočene na dolg rok in usmerjene v zunanje okolje (Čadež, 2006a, str. 62).

Hoffjan in Wömpener (2006, str. 234, 246–250) v raziskavi o razširjenosti SMA potrjujeta trditev, da je pojem SMA v strokovni literaturi v angleškem in nemškem jeziku sicer redko uporabljen, najdemo pa širok nabor različnih tehnik s tega področja. Združujejo se v grozde in tako tvorijo različne koncepte strateškega računovodstva. Iz Slike 6 je razvidno, da so računovodske tehnike uravnoteženega merjenja uspešnosti, primerjalna ali »benchmarking« analiza, metoda ciljnih stroškov in ugotavljanje stroškov po posameznih fazah proizvodov mednarodno sprejete in vsesplošno uporabljene tehnike SMA. Analiza prednosti in slabosti ter poslovnih priložnosti in nevarnosti (v nadaljevanju SWOT-analiza), analiza vrzeli in portfeljska analiza prevladujejo povečini v strokovni literaturi za nemški model. Anglo-ameriški model vključuje pristop »ravno pravočasno« (angl. *just-in-time*, v nadaljevanju JIT), ugotavljanje stroškov kakovosti, stroške, povezane s kupci, ter okoljsko računovodstvo.

Slika 6: Razlike med anglo-ameriškim in nemškim modelom v pokritosti tehnik SMA v strokovni literaturi

anglo-ameriški model			
	↑		
MOČNO POKRIVANJE	– ugotavljanje stroškov kakovosti – pristop JIT – stroški, povezani s kupci – okoljsko računovodstvo	– uravnoteženo merjenje uspešnosti – primerjalna ali »benchmarking« analiza – metoda ciljnih stroškov – ugotavljanje stroškov po posameznih fazah proizvodov	
NI POKRITO	– ocenjevanje konkurentovih stroškov – ocenjevanje konkurentov na podlagi objavljenih računovodskih izkazov	– SWOT-analiza – analiza vrzeli – portfeljska analiza	
			→ nemški model
	NI POKRITO	MOČNO POKRIVANJE	

Vir: A. H. Hoffjan in A. Wömpener, *Comperative analysis of strategic management accounting in german and english language general management accounting textbooks*, 2006, str. 240.

Za nedobičkovne organizacije težko definiramo merljive cilje, še težje pa merimo njihov »output« – kakovost in količino storitev. Tudi povezavo med »inputi« in »outputi« je za

nedobičkovne organizacije težje definirati in meriti kot za podjetja. Pri »inputih« gre za sredstva, vložena v izvajanje storitve (Drury, 1996, str. 482–483).

Pri izboru računovodskih tehnik uporabimo (Čadež, 2006a, str. 107):

- pozitivni pristop: izhajamo iz računovodskih tehnik, nato pa ugotavljamo njihovo strateško orientiranost;
- normativni pristop: izhajamo iz potreb menedžerjev, ki se ukvarjajo s strateškim menedžmentom.

Za učinkovito uporabo in izbiro področij delovanja in tehnik je nujno, da jih dobro poznamo, predvsem njihove prednosti in slabosti. S pravilno izbiro se lahko izognemo slabostim posameznih področij in tehnik. Vsako podjetje razvije lasten model strateškega računovodstva, pri čemer glede na svoje okoliščine izbere najboljše kombinacije delovanja in tehnik. Izbira ni enaka za vsa podjetja in v vseh okoliščinah. S kombinacijo več tehnik odpravljamo posamezne pomanjkljivosti (Kolar, 2003, str. 67, str. 142, 221).

Vsebinski okvir strateškega računovodstva opredelim z uporabo strateško orientiranih računovodskih tehnik in udeležbo računovodij v procesu strategije. Povzemam temeljne naloge strateškega računovodstva in iz njih izhajajoče računovodske tehnike, ki so strateško orientirane (Čadež, 2006b, str. 22–36):

- **pripravljanje informacij za ugotavljanje in obvladovanje stroškov:** metoda ciljnih stroškov (angl. *target costing*), ugotavljanje stroškov po posameznih fazah proizvoda (angl. *life cycle costing*), ugotavljanje stroškov v verigi vrednosti (angl. *value chain costing*), ugotavljanje stroškov posameznih značilnosti proizvoda (angl. *attribute costing*), ugotavljanje stroškov kakovosti (angl. *quality costing*);
- **pripravljanje informacij za planiranje in kontrolo ter ocenjevanje uspešnosti:** primerjalna ali »benchmarking« analiza (angl. *benchmarking*), uravnoteženo merjenje uspešnosti (angl. *integrated performance measurement*), spremljanje strateških negotovosti iz okolja (angl. *early warning strategic control system*);
- **pripravljanje informacij za ovrednotenje odločitev:** ovrednotenje investicijskih odločitev s finančnimi kazalniki (angl. *capital budgeting*), ovrednotenje strateških (investicijskih) odločitev z upoštevanjem strateških dejavnikov (angl. *strategic cost management*), ovrednotenje cenovnih odločitev z upoštevanjem strateških dejavnikov (angl. *strategic pricing*), ovrednotenje naložb v blagovne znamke (angl. *brand valuation*);
- **računovodstvo konkurentov:** ocenjevanje konkurentovih stroškov (angl. *competitor cost assessment*), ocenjevanje konkurenčnega položaja (angl. *competitive position monitoring*), ocenjevanje konkurentov na podlagi objavljenih računovodskih izkazov (angl. *competitive performance appraisal*);

- **računovodstvo kupcev:** analiza dobičkonosnosti kupcev (angl. *customer profitability analysis*), analiza življenjske dobe kupcev (angl. *lifetime customer profitability analysis*), vrednotenje kupcev kot neopredmetenih sredstev (angl. *valuation of customers*).

V nadaljevanju dela se osredotočam na mednarodno sprejete in vsesplošno uporabljene računovodske tehnike ter tehnike, ki spadajo med naloge pripravljanja informacij za planiranje in kontrolo ter ocenjevanja uspešnosti.

2.3.1 Primerjalna ali »benchmarking« analiza

Primerjalna ali »benchmarking« analiza (angl. *benchmarking*, v nadaljevanju PA) išče najboljše prakse. Pokaže, kako učinkovito in uspešno je podjetje v primerjavi s konkurenco, prikaže nam, kaj drugi delajo dobro in kaj dosegajo. Osredotoča se na proces merjenja in izboljševanja proizvodov in storitev v primerjavi z najboljšimi (Hoque, 2006, str. 186).

McNair in Leibfried (v Pučko, 2006, str. 142) opredeljujeta končni cilj PA kot »postati boljši, kot je najboljši, ter doseči konkurenčno prednost«.

Čadež (2006b, str. 22) razpravlja, da je PA širši pojem, saj poleg primerjave z najboljšimi znotraj podjetja ali zunaj njega zajema primerjave na kateremkoli področju in s komerkoli, ne samo s konkurenti.

Koncept PA je bil prvič uporabljen v podjetju Rank Xerox, ki je konec sedemdesetih let prejšnjega stoletja izgubilo vodilno prednost v panogi pred podjetji IBM, Kodak in več japonskimi podjetji. Leta 1979 so preučili stroške in cenovno politiko podjetja in konkurentov. S procesom PA so ugotovili, da imajo proučevana konkurenčna podjetja nižje prodajne cene, kot ima podjetje Rank Xerox proizvodne stroške. Podjetje je razširilo koncept PA še na druga področja (Elenathan, Lin, & Young, 1996, str. 38–39). Kot ugotavlja Camp (1993, str. 25–26), je Rank Xerox v zgodnjih letih osemdeset odstotkov časa PA namenil primerjanju in pregledu konkurence znotraj kopirne panoge, pozneje pa je osemdeset odstotkov tega časa uporabil za primerjanje in pregled podjetij izven svoje panoge.

Prednosti PA (Hoque, 2006, str. 187):

- omogoča neprestano izboljševanje poslovanja;
- prepozna slabosti v podjetju;
- omogoča zavedanje o konkurenčnih prednostih;
- prepozna najboljše prakse;

- izziv obstoječemu stanju (angl. *status quo*);
- podjetjem omogoča na novo definirati cilje;
- sproži pomembne korake k spremembi poslovne učinkovitosti;
- povezuje operativne plane z vizijo in strategijo;
- ugotovi vrzeli v poslovanju;
- pridobi ciljne vrednosti za glavna področja delovanja poslovanja.

Slabosti PA (Kolar, 2003, str. 142):

- nekritična izbira primerjalnih partnerjev;
- površna analiza lastnih in partnerjevih procesov;
- primerjalna analiza zahteva določen čas – neučakanost;
- nezadostne informacije;
- informacij o stroških in dobičkonosnosti izboljšav s PA ne moremo meriti.

Aktivnosti PA delimo na tri glavne skupine (Hoque, 2006, str. 188):

- notranje: proces primerjanja znotraj organizacije z najboljšo strateško poslovno enoto;
- zunanje: proces primerjanja zunaj delovanja organizacije s primerljivo organizacijo;
- najboljša praksa (angl. *best-practice*): gre za primerjanje z najboljšimi v opravljanju določenega procesa.

Proces PA delimo na (Pučko, 2006, str. 143; Elenathan, Lin, & Young, 1996, str. 40):

- ugotavljanje ključnih vprašanj – ugotovimo vrzeli v zadovoljevanju potreb odjemalca in določimo aktivnosti in funkcije, ki jih bomo primerjali;
- vzpostavitev PA-tima;
- identifikacija potencialnih partnerjev za PA;
- zbiranje notranjih podatkov;
- zbiranje zunanjih podatkov;
- analiza podatkov – na podlagi primerjave z najboljšo prakso določimo primerjalno vrzel (angl. *benchmarking gap*) in cilje glede uvedbe sprememb;
- uresničevanje sprememb – proces sklenemo s spremembo obstoječih načinov delovanja.

Rank Xerox loči deset korakov v procesu PA (Camp, 1993, str. 26), pri čemer so najpomembnejši prvi trije koraki načrtovanja:

- načrtovanje: določitev predmeta obravnave, najboljših konkurentov, ki jih bomo primerjali, in metod zbiranja podatkov;

- analiziranje: določitev sedanje primerjalne vrzeli, ciljev in sprememb, ki jih bomo uvedli, ter načrtovanje njihove realizacije;
- izvedba: implementacija sprememb, merjenje rezultatov implementacije in poročanje o napredovanju ter ponovno preverjanje ustreznosti PA v skladu s cilji.

Strateško računovodstvo pridobiva informacije tudi s pomočjo PA. Podatki tradicionalnega računovodstva namreč ne zadoščajo, saj potrebuje podatke o zunanjem okolju, kupcih, konkurentih, ponudnikih. Uspešen PA torej pridobiva kvantitativne in kvalitativne informacije. Strateški računovodje, ki naj bi imeli analitične sposobnosti, prispevajo precejšnjo vlogo v procesu PA, in sicer od zbiranja, analiziranja do predstavitve podatkov. Pri zbiranju in analiziranju podatkov je treba izločiti vse nebistvene, saj več podatkov ne vpliva na boljšo predstavo o podjetju. Dobro je, da v prvi fazi zberemo čim več podatkov in v drugi izločimo nebistvene. Na PA orientirano računovodstvo se v večji meri opira na nefinančne informacije, in sicer na zadovoljstvo zaposlenih in kupcev ter delovno okolje. Kazalniki zadovoljstva in delovnega okolja zaposlenih so: prihodki na zaposlenega za določeno obdobje, sistem nagrajevanja (pogostost, način, merila), izobraževanje na zaposlenega (vrednostno, število dni), socialni dogodki, absentizem in fluktuacija zaposlenih. Osredotoča se tudi na zadovoljstvo kupcev, ki se kaže npr. v številu in vrsti pritožb, številu ponovnih naročil, tehnični podpori, povprečnem trajanju odnosa s strankami, številu in tipu posebnih ponudb (Hoque, 2006, str. 190–191).

Kolar (2003, str. 142) utemeljuje, da je PA za model stroškovnega računovodstva primeren v kombinaciji z drugimi tehnikami strateškega računovodstva, ki so usmerjene predvsem v podjetje.

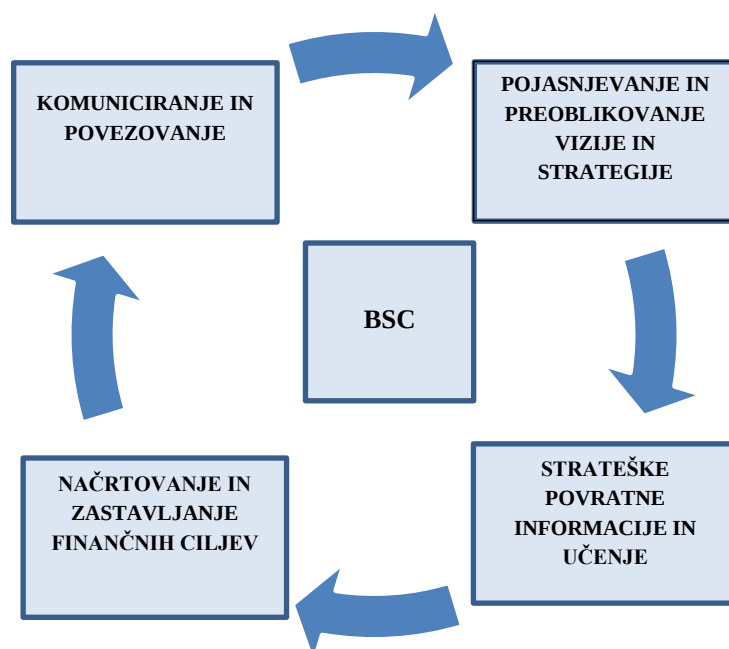
2.3.2 Uravnoreženo merjenje uspešnosti

Čadež (2006a, str. 75) navaja, da je verjetno najbolj znan in uporabljen model uravnoreženega merjenja uspešnosti model uravnoreženega presojanja uspešnosti podjetja (angl. *balanced scorecard*, v nadaljevanju BSC). Njegova avtorja sta Kaplan in Norton (2000, str. 19–21, 25, 33, 41, 49–53, 288), ki razpravljata da BSC ohranja tradicionalne finančne kazalnike kot osnovno merilo menedžerske uspešnosti; kažejo pretekle dogodke in vplivajo na kratkoročno uspešnost poslovanja. Vlagatelji so nezadovoljni zgolj s finančnimi poročili o pretekli uspešnosti in si želijo informacije o prihodnji uspešnosti. BSC jih dopolnjuje s kazalniki, ki kažejo prihodnjo uspešnost in vplivajo na dolgoročno finančno in konkurenčno uspešnost. Uspešnost poslovanja podjetja **merijo** s finančnim vidikom, vidikom poslovanja s strankami, vidikom notranjih procesov ter vidikom učenja in rasti. Bistveno je, da BSC ne zanemara pomembne vloge finančnega merjenja, ampak le umešča merjenje finančne uspešnosti v bolj **uravnorežen** menedžerski sistem, ki krmari med kratkoročnimi in strateškimi cilji. Samo oblikovanje sistema BSC ni zadosti, saj je treba ta model v podjetju tudi dejansko uporabiti. Bistveno pri BSC je, da morajo biti finančni in nefinančni kazalniki dostopni vsem zaposlenim na vseh ravneh odločanja.

Vzpostavljen mora biti dostopen informacijski sistem. Kazalniki predstavljajo uravnoteženost med zunanjimi kazalniki za zunanjo javnost in notranjimi kazalniki. BSC poslanstvo in strategijo pretvori v specifične merljive strateške cilje in kazalnike v okviru uravnoteženega zbira vidikov ter zagotavlja okvir za preoblikovanje strategije v dejanja. Je orodje za komuniciranje menedžmenta z nadzornim svetom o uresničevanju strategije in s tem posledično doseganja uspešnosti na dolgi rok. Kazalniki v BSC morajo biti vključeni v vzročno-posledično povezavo, ki določa strategijo. Moramo pa se zavedati, da BSC ne oblikuje strategije, temveč jo samo izvaja.

Niven (2008, str. 13) trdi, da je BSC strateški menedžerski sistem in služi menedžmentu kot orodje za merjenje in komuniciranje. Na Sliki 7 je prikazan BSC kot menedžerski sistem.

Slika 7: BSC kot menedžerski sistem



Vir: R. S. Kaplan in D. P. Norton, Uravnoteženi sistem kazalnikov. Preoblikovanje strategije v dejanja, 2000, str. 24.

Štirje vidiki BSC so (Kaplan & Norton, 2000, str. 37–41, 160):

- **finančni vidik:** BSC ohranja finančni vidik, saj kazalnike najlažje merimo in kažejo, ali izvajanje strategije prispeva h končnemu izboljšanju. BSC za dobičkovne organizacije mora še vedno temeljiti na rezultatih, kot sta dobiček ali ekonomska dodana vrednost;
- **vidik poslovanja s strankami (kupci):** osnovni kazalniki so zadovoljstvo strank, ohranjanje strank, pridobivanje novih strank, donosnost strank in tržni delež;

- **vidik notranjih procesov:** gre za ključne notranje procese. Tradicionalni pristopi spremljajo in poizkušajo izboljšati obstoječe poslovne procese. BSC poudarijo tako obstoječe procese kot nove procese, ki se ne izvajajo, so pa najpomembnejši za izvajanje strategije. BSC vključuje inovativne procese, kar zahteva tudi večletni razvojni proces. Vidik notranjih procesov zajema tako kratkoročni kot dolgoročni cikel, zato se menedžerjem ni treba odločati med obema procesoma;
- **vidik učenja in rasti:** učenje in rast izhajata iz zaposlenih, sistema in organizacijskih postopkov. Vidiki financ, poslovanja s strankami in notranjih procesov pogosto odkrijejo velik razkorak med trenutnim znanjem in sposobnostjo zaposlenih, sistema in organizacijskih postopkov za doseganje uspešnega poslovanja. Podjetja morajo več vlagati v zaposlene, informacijsko tehnologijo, postopke poteka dela.

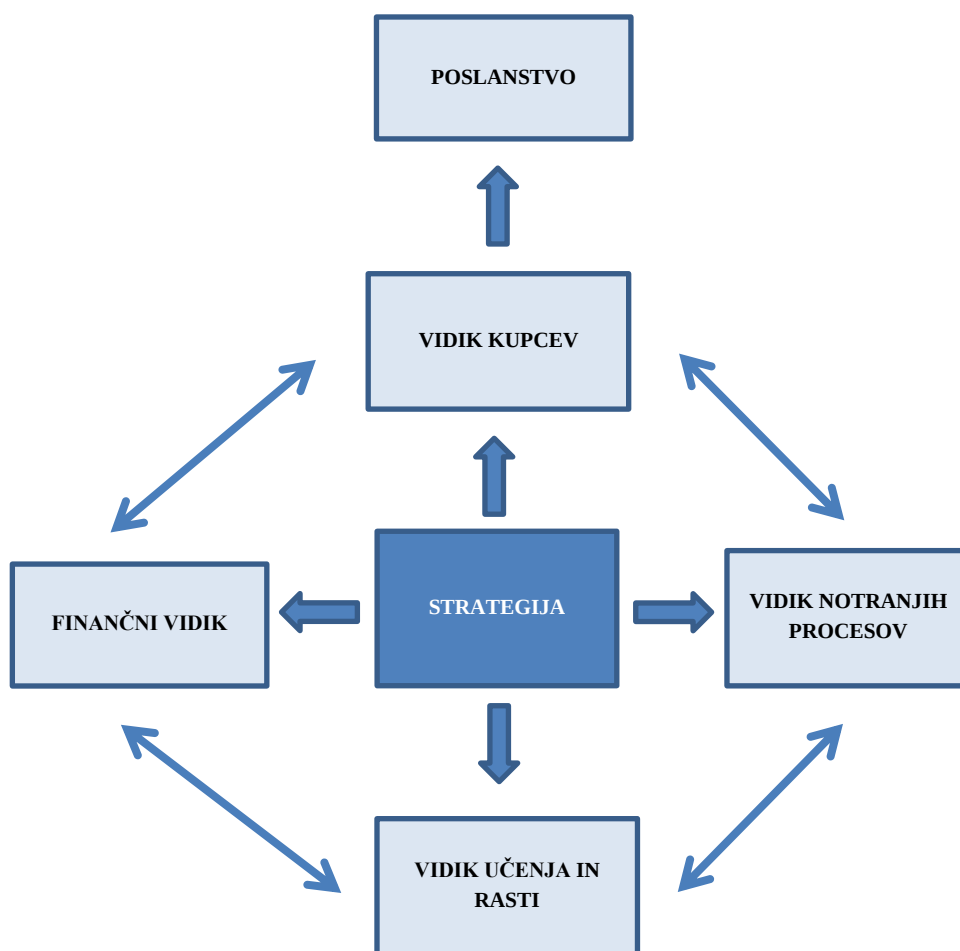
Sistem kazalnikov, ki določa strategijo (Kaplan & Norton, 2000, str. 157–158):

- opisuje vizijo prihodnosti podjetja, ki jo razumemo;
- zaposleni vidijo, kako lahko prispevajo k doseganju strateških ciljev;
- osredotoča se na spremembe;
- mora biti tak, da kazalniki opisujejo strategijo in jo lahko iz njih prepozna vsak naključni mimoidoči.

Na Sliki 8 je predstavljen model BSC za nedobičkovne organizacije. Sistemi kazalnikov teh organizacij so zelo podobni sistemom kazalnikov dobičkovnih organizacij oziroma podjetij. Izpostavljeni so štirje vidiki BSC, ki veljajo tudi za podjetja. Osrednje bistvo BSC za nedobičkovne organizacije je še vedno strategija, poslanstvo – ki je najpomembnejše – pa se premakne na vrh. Finančni vidik je cilj za podjetja, ki jim je dolgoročni cilj dobiček, za nedobičkovne organizacije pa je finančni vidik bolj omejitev kot cilj. Ustanovitev in obstoj služita višjemu namenu, kot je le ustvarjanje dobička. Pri opredeljevanju ciljev je izpostavljena večja vloga kupcev in zaposlenih v teh organizacijah. Vidik kupcev postavimo na vrh BSC, medtem ko je v podjetjih na vrhu BSC finančni vidik. Nedobičkovne organizacije služijo kupcem za zadovoljevanjem njihovih potreb in želja v smislu uresničevanja njihovega poslanstva. Uspeha nedobičkovnih organizacij ne moremo meriti glede na to, koliko njihovi stroški zaostajajo za načrtom in kako blizu načrtovanemu znesku so bili. To lahko pojasnimo na primeru javnega zavoda, kjer npr. celotni odhodki zaostajajo za načrtom za 2,0 odstotka in celotni prihodki presegajo načrt za 0,3 odstotka. Iz podatkov ne moremo sklepati, ali je javni zavod deloval uspešno in učinkovito. Prav tako ne moremo trditi, ali je bilo znižanje stroškov javnega zavoda za npr. 10,0 odstotkov od načrta uspešno, če smo s tem ogrozili njegovo poslanstvo. Uspešnost nedobičkovnih organizacij je treba meriti na način, kako posredujejo svoje poslanstvo ter kako uspešno in učinkovito ponujajo določene storitve ciljnim uporabnikom, tj. svojim kupcem. Pri tem je finančni vidik povečini redko glavni cilj delovanja teh organizacij, saj je zanje predvsem omejitev; delovati morajo namreč v okviru finančnega načrta. Tu pa trčimo ob finančni

vidik in uporabo tradicionalnih finančnih kazalnikov, ki so v teh organizacijah še vedno potrebni in jih ne moremo izločiti iz modela, saj brez finančnih virov ne more delovati nobena organizacija. V nedobičkovnih organizacijah je mogoče uspešno in učinkovito vzpostaviti model BSC ter njihovo vizijo in strategijo preoblikovati v merljive cilje (Kaplan & Norton, 2000, str. 190, 196–199; Niven, 2008, str. 31–34).

Slika 8: Model BSC za nedobičkovne organizacije

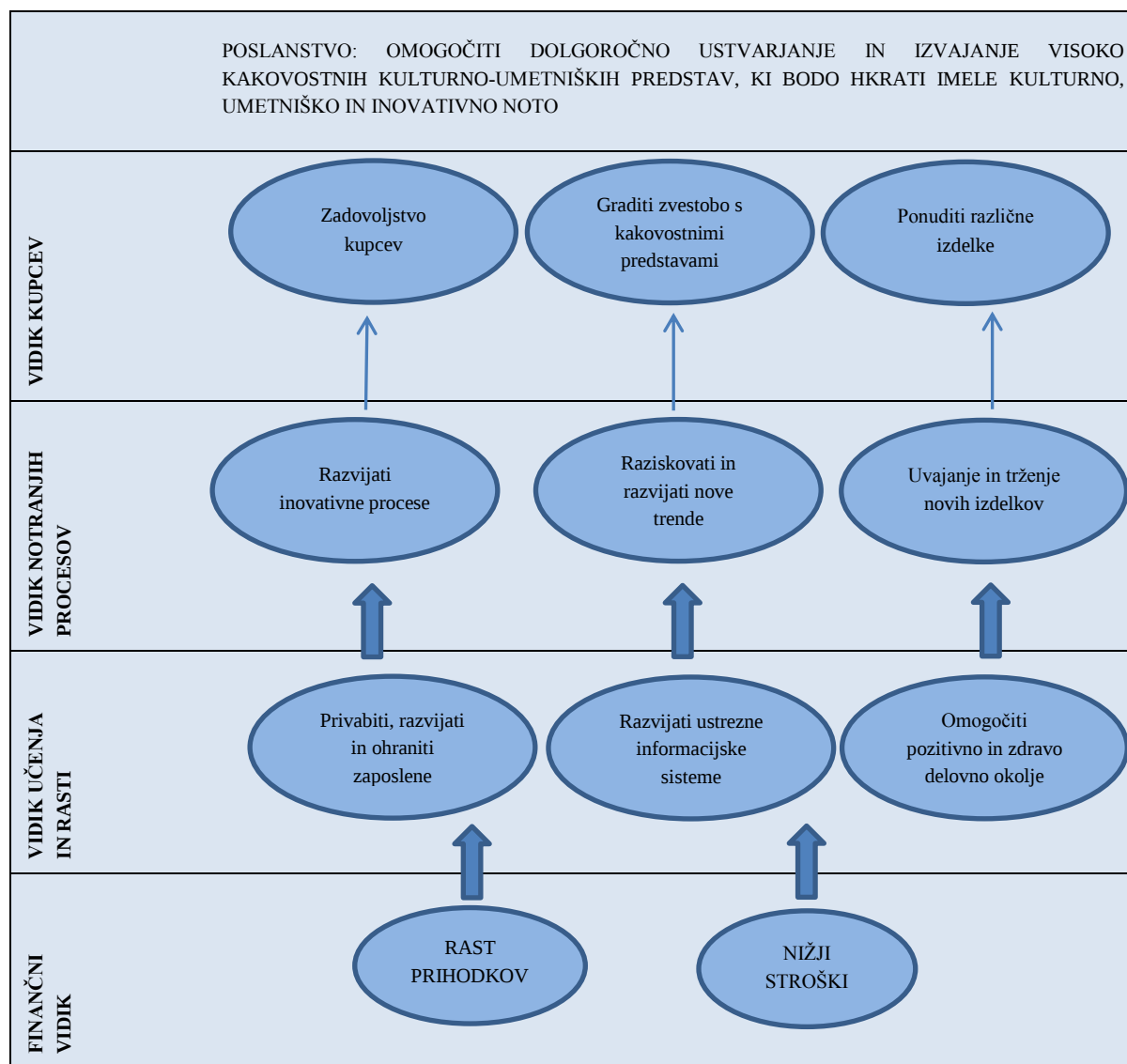


Vir: P. R. Niven, *Balanced scorecard step-by-step for government and nonprofit agencies*, 2008, str. 32.

BSC moramo razumeti kot sredstvo ene strategije, s katerim povemo svojo strateško zgodbo, pri čemer so kazalniki med seboj povezani v vzročno-posledično mrežo. Z BSC vidimo strategijo z različnih zornih kotov. Na to nas spomni Leonardo da Vinci, ki pravi, da je »vse povezano z vsem«. Slika 9 prikazuje primer zemljevida strategije za fiktivno nedobičkovno kulturno umetniško organizacijo. Vse izhaja iz poslanstva. Na vrhu je vidik kupcev, na dnu pa je finančni vidik, saj so finančni viri potrebni za delovanje vsake organizacije. Zemljevid strategije je jasn in precizen standardiziran grafični prikaz, ki spremlja poslovno učinkovitost, cilje za izvrševanje strategije. Zemljevid strategije je močno komunikacijsko orodje in je pomemben za usmerjanje do cilja (Niven, 2008, str. 13, 36–37, 151–153).

Kot meni Hočevar (2002, str. 94), je bistvena razlika med tradicionalnimi metodami merjenja uspešnosti in BSC v tem, da ima pri BSC osrednjo vlogo strategija, pri tradicionalnih metodah pa je bistven nadzor.

Slika 9: Primer zemljevida strategije za fiktivno kulturno-umetniško nedobičkovno organizacijo

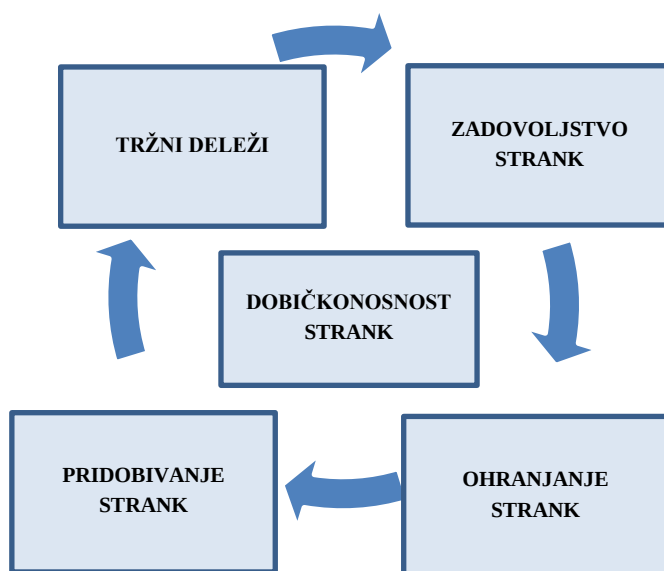


Povzeto in prirejeno po: P. R. Niven, Balanced scorecard step-by-step for government and nonprofit agencies, 2008, str. 16, 37, 212.

Slika 10 prikazuje razporeditev osnovnih kazalnikov vidika poslovanja s strankami v vzročno verigo odnosov. Osnovni kazalniki so: tržni delež kupcev, zadovoljstvo strank, ohranjanje in pridobivanje strank. Pri postavitvi kazalnikov se moramo vprašati: kdo so naši kupci, kaj naši kupci želijo in pričakujejo od nas in na kakšen način jim to lahko zagotovimo z danimi sredstvi. Slika 11 prikazuje ključne kazalnike vidika učenja in rasti. Trije ključni kazalniki uspešnosti zaposlenih so: zadovoljstvo zaposlenih, ohranjanje

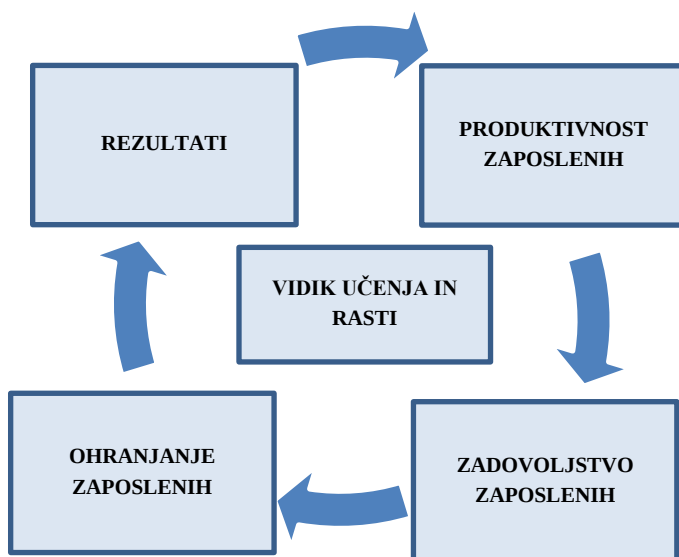
zaposlenih v organizaciji in njihova produktivnost. Slednji vidik je s strani menedžerjev pogosto spregledan, kar je ena izmed osnovnih napak, saj so motivirani zaposleni s pravilnim izborom in kombinacijo veščin ključni dejavnik za izboljšave v procesih, delovanju znotraj finančnih omejitev in zadovoljevanja potreb kupcev ter uresničevanja poslanstva organizacije (Kaplan & Norton, 2000, str. 78, 138; Niven, 2008, str. 17, 35).

Slika 10: Osnovni kazalniki vidika poslovanja s strankami



Vir: R. S. Kaplan in D. P. Norton, Uravnoteženi sistem kazalnikov. Preoblikovanje strategije v dejanja, 2000, str. 78.

Slika 11: Osnovni kazalniki vidika učenja in rasti



Vir: R. S. Kaplan in D. P. Norton, Uravnoteženi sistem kazalnikov. Preoblikovanje strategije v dejanja, 2000, str. 138.

Kotler (1998, str. 24) trdi, da so uspešna tista podjetja, ki se osredotočajo na kupca in so organizirana tako, da lahko hitro reagirajo na spremembe njihovih potreb. Trženjska kultura preveva celotno podjetje: finance, kadre, nabavo itd.

Kot pravita Kaplan in Norton (2000, str. 136–139), je ena bistvenih sprememb mišljenja menedžmenta od prehoda industrijske v informacijsko dobo v zadnjih letih prav sprememba in poudarjanje vloge ter prispevka zaposlenih k uspešnosti organizacije. Tak premik razmišljanja zahteva dodatno usposabljanje zaposlenih. Najboljše ideje za izboljševanje procesov in poslovanja s strankami se namreč porodijo pri zaposlenih, saj so jim ti najbližji. Osnovni pogoj za večjo kakovost, produktivnost, odzivnost pa je zadovoljstvo zaposlenih.

Pri določanju ciljev vidika učenja in rasti se osredotočamo na (Niven, 2008, str. 179–188):

- človeške vire: povezovanje človeških virov s strategijo, učenje zaposlenih, zaposlovanje, ohranjanje ključnih zaposlenih;
- povezovanje informacij s strategijo – ključna je tudi dostopnost teh informacij vsem zaposlenim;
- organizacijo – ustvariti okolje za rast in spremembe. Organizacijsko kulturo je treba povezati s strateškimi cilji in vzpostaviti nagrajevanje z doseganjem strateških ciljev. Delovanje zaposlenih mora biti uravnano z vizijo, vrednotami in s strategijo. Izkoristiti moramo vse prednosti neopredmetenih sredstev, kot sta organizacijska kultura in znanje zaposlenih.

Pri določanju ciljev z vidika notranjih procesov se osredotočamo na (Niven, 2008, str. 173–179):

- razumevanje kupcev in njihovih želja;
- inovacije;
- upravljanje in trženje svoje blagovne znamke;
- kakovostne izdelke in storitve;
- povečanje učinkovitosti;
- iskanje partnerjev in sinergije z drugimi organizacijami;
- merjenje ugleda v javnosti;
- rast prihodkov in zbiranje dodatnih virov financiranja;
- obvladovanje tveganj.

Glavne omejitve uvajanja BSC so (Čater et al., 2011, str. 168–169; Hočevár, 2002, str. 94; Kotler, 1998, str. 28–33, 763–764):

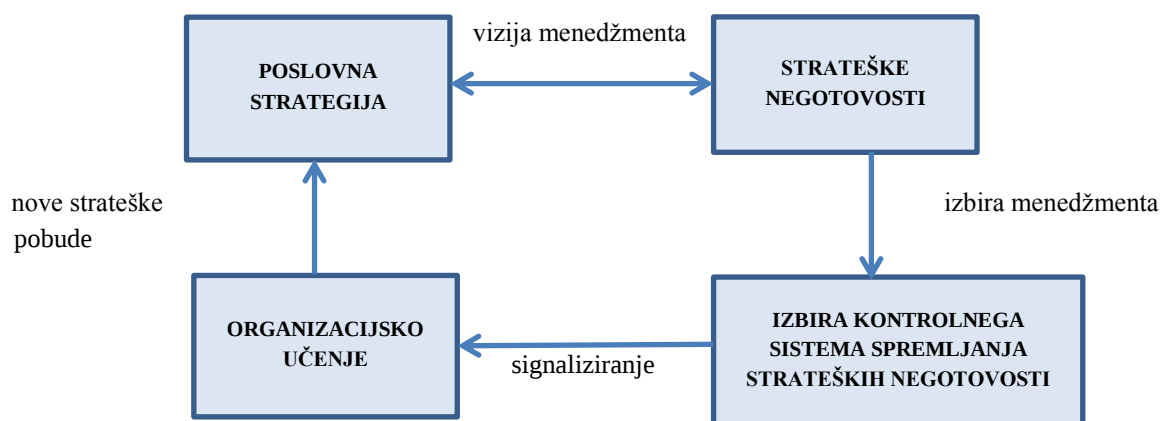
- zanemarja vidik etične in družbene odgovornosti podjetja. V svetu velja, da najboljša podjetja zadovoljujejo interese ljudi, ne le svojih lastnih. V prihodnosti bodo imela večjo možnost za uspeh tista podjetja, ki bodo uspela uveljaviti rešitve in vrednote na družbeno odgovoren način, kar pomeni, da bodo dolgoročno delala dobro, vplivala na dolgoročno blaginjo kupcev in celotne družbe (npr. ekološko osveščen koncept);
- ne zastopa interesov javnosti, naravnega okolja ter drugih interesnih skupin (npr. sindikati). Kaplan in Norton naštetu sicer omenjata, vendar zopet z vidika večanja dobička oziroma zadovoljevanja interesa lastnikov. Kritika drugih avtorjev je, da ni povezave z morebitnim negativnim vplivom podjetja na okolje in njegovih posledic;
- problematika preštevilnih kazalcev na uspešnost podjetja: na najvišji ravni menedžmenta naj bi uporabljali do 25 kazalcev, medtem ko v praksi definirajo preveč kazalcev;
- ob uvedbi novega sistema za merjenje uspešnosti hkrati obdržijo večino starih kazalcev – problematika preštevilnih kazalcev in podvajanja kazalcev;
- Kaplan in Norton ne poudarjata povezanosti kazalcev s sistemom nagrajevanja;
- vsaka organizacija mora oblikovati njej lasten BSC. Previdni moramo biti pri privzemanju primerov t. i. najboljših praks iz strokovne literature. V literaturi najdemo premalo gradiva o napakah podjetij pri implementaciji BSC;
- vzročno-posledične povezave, kot jih predpostavlja BSC, niso enosmerne;
- novost: podjetja imajo finančne in nefinančne kazalnike, zato morajo obstoječe kazalnike samo dopolniti;
- nepopolnost: metoda BSC sicer zajema številna področja, vendar določena niso vključena, npr. nabavna funkcija;
- obsežnost: ker gre za obsežen sistem kazalnikov in informacij, to lahko povzroča težave pri ocenjevanju uspešnosti in primerjanju z drugimi podjetji.

2.3.3 Spremljanje strateških negotovosti iz okolja

Menedžment se sooča s strateškimi negotovostmi iz okolja, kar pomeni, da gre za spremembe v okolju (npr. sprememba zakonodaje, sprememba politične opcije, zamenjava članov v nadzornem in programskem svetu, sprememba ciljne populacije, sprememba v načinu financiranja itd.), ki od podjetja posledično zahtevajo spremembo strategije. Menedžment mora te spremembe pravočasno prepoznati in oceniti morebitne priložnosti ter nevarnosti, ki izhajajo iz njih. Na Sliki 12 je prikazan kontrolni sistem spremljanja strateških negotovosti za učenje. Pri njegovi izbiri ima osrednjo vlogo poslovna strategija, ki določa strateške negotovosti. Pomaga nam dejstvo, da v določeni panogi večinoma veljajo enake negotovosti za vsa podjetja. Namen kontrolnega spremljanja strateških negotovosti je opozoriti vodstvo v primeru zaznane spremembe na tistih področjih, kjer je bilo to predvideno kot strateško negotovo. Posledično ugotovitve kontrolnega sistema vplivajo na organizacijsko učenje, ki nam da nove strateške pobude. Zanka se zapre s

prilagoditvijo strategije spremembam v okolju (Čadež, 2006a, str. 80–81; Niven, 2008, str. 331).

Slika 12: Kontrolni sistem spremljanja strateških negotovosti za učenje



Vir: R. Simmons v S. Čadež, *Strateško računovodstvo*, 2006a, str. 81.

2.3.4 Metoda ciljnih stroškov

Metoda ciljnih stroškov se veliko uporablja v japonskih podjetjih, večinoma predvsem v razvitih industrijskih podjetjih, kot npr. v avtomobilski industriji, v procesu razvoja in uvajanja novih proizvodov oziroma storitev. Pri klasični metodi kalkuliranja ugotavljamo, koliko bo proizvod stal, pri metodi kalkuliranja na podlagi ciljnih stroškov pa, koliko sme največ stati. Cena za nove proizvode oziroma storitve je postavljena tako, da podjetje na trgu doseže zaželeni tržni delež in obseg prodaje, pri tem pa tudi zaželeni dobiček. Podjetje ugotovi, kakšni so lahko največji stroški pri določeni prodajni ceni, da bo doseglo zaželeni dobiček. V praksi je največkrat uporabljena metoda odštevanja. Izračun ciljnih stroškov na enoto je po enačbi (1):

$$\text{ciljni strošek} = \text{prodajna cena} - \text{načrtovani dobiček} \quad (1)$$

Pri postavljanju ciljnih stroškov moramo upoštevati obvladljive in neobvladljive stroške ter jih na tak način tudi spremljati. Posameznik je lahko odgovoren samo za obvladljive stroške. Ciljni stroški zahtevajo spremembe v tehnološkem procesu podjetja, saj jih z obstoječo tehnologijo navadno ni mogoče doseči. Če podjetje ugotovi, da so ciljni stroški višji od načrtovanih, jih mora zmanjšati, vendar ne na račun kakovosti proizvodov oziroma storitev (Turk, Kavčič, & Kokotec-Novak, 1998, str. 121–124).

Metoda ciljnih stroškov se uporablja pri razvoju novih proizvodov in storitev. Shank in Fisher (v Čadež, 2006a, str. 66) trdita, da je metoda ciljnih stroškov primerna tudi za obvladovanje in iskanje strateških priložnosti za znižanje stroškov obstoječih proizvodov.

2.3.5 Ugotavljanje stroškov po posameznih fazah proizvodov

Pri opredelitvi koncepta ugotavljanja stroškov po posameznih fazah proizvodov izhajamo iz trženjskega koncepta življenjskega cikla izdelka (v nadaljevanju ŽCI), ki pomeni, da se prodaja izdelka in s tem dobiček spreminjata skozi več faz: uvajanje, rast, zrelost in upadanje (Čadež, 2006a, str. 66).

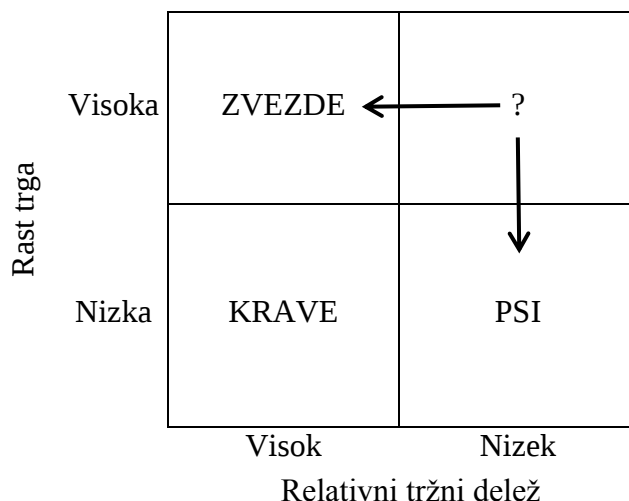
Podjetje mora spreminjati strategijo trženja ne le zaradi sprememb v okolju, temveč tudi zaradi tega, ker izdelek prehaja skozi različne stopnje interesov in zahtev kupcev ter ima svoj življenjski cikel. ŽCI ima v trženju zelo pomembno mesto. Izdelek je ena od mnogih rešitev za zadovoljevanje potrebe. Potrebo zadovolji neka vrsta tehnologije. Obstaja življenjski cikel potrebe in tehnologije. Razvoj prodaje izdelka lahko ponazorimo s krivuljo S, ki je razdeljena na štiri stopnje: uvajanje, rast, zrelost in upadanje. V stopnji uvajanja se izdelek uvede na trg, dobička na tej stopnji ni zaradi visokih stroškov uvajanja. V stopnji rasti gre za velik porast prodaje izdelka in posledično realizacije dobička. V stopnji zrelosti izdelka gre za počasnejšo rast prodaje in upada dobička. Zadnja stopnja je upadanje, ker prodaja in s tem posledično tudi dobiček močno padeta. Ocenjujejo, da se s krepitvijo konkurence krajšajo ŽCI in morajo izdelki ustvariti dobiček v krajšem času. Slabost koncepta ŽCI je, da tržniki težko ugotovijo, na kateri stopnji se izdelek nahaja. Če npr. upada prodaja izdelka, to še ne pomeni nujno, da je izdelek v stopnji upadanja (Kotler, 1998, str. 354–356, 372).

2.3.6 SWOT-analiza, portfeljska analiza in analiza vrzeli

Celovito ocenjevanje podjetja lahko pripravimo na podlagi SWOT-analize, pri kateri gre za celovito ocenjevanje glavnih prednosti in slabosti v notranjem okolju ter poslovnih priložnosti in nevarnosti podjetja v zunanjem okolju. Za vsako definiramo štiri do pet možnosti. Ugotovljene glavne prednosti in slabosti ter priložnosti in nevarnosti zapišemo v glavi SWOT-matrike, v štiri polja pa strategije. Alternativni način ocenjevanja podjetja je poznan kot portfeljska analiza, ki ugotavlja optimalno kombinacijo posameznih strateških poslovnih enot (v nadaljevanju SPE) oziroma strateških poslovnih skupin proizvodov v okviru celotne poslovne usmeritve podjetja. Začetni koncept portfeljske analize pomeni portfeljsko matriko »rast – tržni delež«, ki jo je izdelala firma Boston Consulting. Prikazana je na Sliki 13. Na abscisi meri relativni tržni položaj, na ordinati pa stopnjo rasti trga za SPE. V matriki so štiri polja, in sicer krave, ki dajejo denar, psi, zvezde in vprašaji. SPE, ki so v polju zvezd, zahtevajo investicijska vlaganja, da se ne bi zmanjšal tržni delež. Psi imajo nizek tržni delež in hkrati nizko rast trga, zato se jih podjetje hoče čim prej znebiti. Vprašaji imajo hitro rastoč trg in potrebujejo nove investicije. Na podlagi portfeljske analize lahko ocenimo, ali je sestava posameznih SPE uravnotežena, kar pomeni, da poslovna področja, ki spadajo v polje krav, prinašajo zadosti denarja za obetavne naložbe, določene v polju zvezd in vprašajev. Portfeljska matrika opredeljuje štiri vrste poslovnih strategij. Za zvezde je ključna strategija investiranja, krave dajejo denar, za

pse postavimo cilj – določen obseg denarnega toka, npr. s strategijo dezinvestiranja. Za vprašaje lahko izberemo strategijo investiranja in jih tako porinemo v polje zvezd ali pa strategijo dezinvestiranja, kar jih vodi do likvidacije. V literaturi najdemo različne portfeljske matrike (Pučko, 1999, str. 133, 144, 145–152, 205; Pučko, 2008, str. 61–62).

Slika 13: Portfeljska matrika »rast – tržni delež«



Vir: D. Pučko, Strateško upravljanje, 1999, str. 150.

Strateški planski cilji so lahko izraženi s ciljno linijo, ki kaže želeno stopnjo doseganja planskega cilja v prihodnjih obdobjih. Na podlagi ciljnih linij in s primerjanjem nevtralnega predvidevanja dinamike ekonomskega uspeha ugotovimo določene planske vrzeli oziroma razkorake, ki jih v podjetju odpravljajo z dodatnimi in novimi strategijami (Pučko, 1999, str. 167, 171–172).

2.3.7 Pripravljanje informacij za ovrednotenje odločitev

Tradicionalne tehnike poslovnega računovodstva se pri ovrednotenju odločitev opirajo na finančno analizo različnih alternativ, ki pa je zgolj eden izmed vidikov ovrednotenja odločitev. Strateške odločitve morajo biti ovrednotene tudi z drugih vidikov investicijskih odločitev (npr. skladnostjo s strategijo, vplivom na konkurenčni položaj podjetja, povečanjem kakovosti in zanesljivosti, učenjem, hitrostjo procesov, večjo odzivnostjo do kupcev). Slednje so zelo pomembne, saj gre za naložbe, ki dolgoročno vežejo velika sredstva in ključno vplivajo na prihodnje poslovanje podjetja (Čadež, 2006a, str. 82–83).

2.3.8 Računovodstvo konkurentov

Čeprav je pomembno preučevati tako obstoječe kot tudi potencialne konkurente, se strateško računovodstvo povečini še vedno ukvarja z obstoječimi konkurenti. Cilj proučevanja je ugotoviti relativne razlike med podjetjem in konkurenti ter na tej osnovi

razviti ustrezne poslovne strategije. Podjetje bi moralo predvideti tudi alternativne strategije konkurentov v prihodnosti. Računovodstvo konkurentov pomeni zbiranje, analiziranje in poročanje informacij o konkurentih. Pri tem trči ob dva bistvena problema: opredelitev in določitev konkurentov ter težko nalogo pridobivanja informacij o konkurentih. Pridobivanje virov podatkov pogosto zahteva tudi nekaj ustvarjalnosti, saj so nekateri viri javno dostopni, drugi javno nedostopni, a še vedno dosegljivi, in tretji zaupni podatki, katerih pridobivanje je že na meji neetičnosti (Čadež, 2006a, str. 43–45, 90–91).

2.3.9 Računovodstvo kupcev

Čadež (2006a, str. 49) trdi, da je cilj preučevanja kupcev ugotoviti njihov prispevek pri dobičku podjetja. O obstoječih kupcih dobimo veliko pomembnih informacij že v okviru podjetja.

Kolar (2003, str. 109) pojasnjuje, da je cilj podjetja pridobiti in obdržati kupce, ki bodo prinašali dobiček, zato mora podjetje poleg dobičkonosnosti proizvodov analizirati tudi dobičkonosnost kupcev. Namen računovodstva kupcev je pridobiti informacije o skupinah kupcev, ki jim moramo posvečati pozornost na dolgi rok.

Čadež (2006a, str. 48–49) opozarja, da zadovoljen kupec ni nujno dobičkonosen, je pa najboljše sredstvo za razvoj in ohranitev konkurenčne prednosti ter doseganja strateških ciljev.

Namen trženjskega koncepta je, da organizacijam pomaga izpolniti cilje. Osrednji cilj podjetij je dobiček. Osrednji cilj nedobičkovnih organizacij pa ni dobiček, ampak zbiranje zadostnih finančnih sredstev za opravljanje poslanstva. Podjetje ustvari dobiček, ker zadovolji kupce bolje kot tekmeci, kar pomeni, da je dobiček le stranski proizvod dobro opravljenega dela. Dobitek prinese zadovoljstvo kupcev, obdržimo pa lahko le zadovoljne kupce (Kotler, 1998, str. 19–21, 24).

2.4 Izhodišča za vzpostavitev sistema strateškega računovodstva

Albert Einstein (v Covey, 1996, str. 36) je izjavil: »Pomembnih težav, s katerimi se spopadamo, ni mogoče rešiti na isti ravni razmišljanja, na kateri smo bili, ko smo jih ustvarili.« Ko prepoznamo težave, ugotovimo, da jih ni moč rešiti na površinski ravni, na kateri so se pojavile, ampak potrebujemo novo raven oziroma model, da jih rešimo na globlji ravni in jih dolgoročno odpravimo.

Kolar (2003, str. 221–222) razpravlja, da model strateškega računovodstva daje vodstvu potrebne informacije o dejavnikih uspeha podjetja in konkurentov, ki so merljive. Model je smiselno uvesti, če prinaša več koristi kot stroškov. Poznavanje, razumevanje in pravilna

kombinacija področij in tehnik strateškega računovodstva zagotavljajo vodstvu potrebne informacije za odločanje, oblikovanje, spreminjanje in nadziranje poslovnih strategij.

Empirična študija, ki je bila izvedena na vzorcu 193 velikih slovenskih podjetij na podlagi vprašalnika o uporabi SMA, empirično testira in potrjuje veljavnost kontingenčne teorije strateškega računovodstva. Njena vsebina namreč opisuje, da ne obstaja univerzalen optimalen sistem SMA, ampak mora biti ta lasten vsakemu podjetju in usklajen s kontingenčnimi zunanjimi in notranjimi dejavniki. V kontingenčni model so bili vključeni kontingenčni dejavniki (strategija, tržna orientiranost, velikost podjetja), dva vidika sistema strateškega računovodstva (udeležba računovodij v procesu strateškega menedžmenta, uporaba strateškega računovodstva) in odvisna spremenljivka (uspešnost). Rezultati študije potrjujejo, da udeležba računovodij v procesu strategije in uporaba strateškega računovodstva (računovodske tehnike) nista univerzalno povezani z večjo uspešnostjo, usklajeni morajo namreč biti tudi kontingenčni dejavniki. Kontingenčna teorija strateškega računovodstva je torej veljavna, ni pa veljavna univerzalna teorija. Študija potrjuje pozitivno povezanost tržne usmerjenosti in uspešnosti. Osrednja omejitev študije je, da niso vključeni vsi dejavniki, ki vplivajo na oblikovanje poslovnega računovodstva in na nepopolno opredelitev računovodskega sistema (osredotočenje na uporabo računovodskih tehnik, ki so strateško usmerjene) oziroma so zanj pomembni. Avtor študije izpostavlja dejavnike organizacijske kulture in strukture, ravni vodenja in tehnologijo, ki niso bili vključeni v model (Čadež, 2006b, str. 20–30).

Kot opozarja Kodrin (v Kaplan & Norton, 2000, str. 5), kljub številnim uspešnim primerom uvajanja modela BSC v slovenska podjetja, kar lahko posplošim na implementacijo različnih modelov vzpostavitve strateškega računovodstva, modeli »niso čarobna palica, s katero zamahnejo zunanji svetovalci, temveč njihova izvedba in nadgradnja zahtevata popolno predanost in razumevanje celotnega menedžmenta kakor tudi zaposlenih«.

Rickards (2008, str. 569), ki povzema več empiričnih raziskav, ugotavlja, da je proces priprave načrta in poročanja v podjetjih dolgotrajen. Več kot polovica podjetij v vzorcu potrebuje za proces taktičnega načrtovanja od šestnajst do štiriindvajset tednov, dober odstotek podjetij v vzorcu pa celo več kot enaintrideset tednov. V večjih podjetjih predstavlja taktično načrtovanje in poročanje od petinsedemdeset do petindevetdeset odstotkov celotnega časa službe kontrolinga, kar posledično pomeni, da za strateški kontroling preostane zelo malo časa. Predstavljeni so rezultati raziskave, v kateri menedžerji razvrstijo področja, ki jim je treba dodeliti večjo vlogo. Za triintrideset odstotkov menedžerjev je najpomembnejše zmanjšanje podrobnosti načrtov in s tem posledično časa priprave načrtov in poročil. Dvajset odstotkov menedžerjev je izpostavilo, da je treba implementirati BSC in s tem povezavo strategije z operativnimi in taktičnimi načrti. Na tretjem mestu je proces kontinuiranega planiranja, ki ga zagovarja trinajst odstotkov menedžerjev. Menedžerji izpostavljajo še, da je treba proces poenostaviti,

načrtovati rezultate namesto »inputov« in pripraviti cilje, za katere smo pridobili informacije iz PA (Rickards, 2008, str. 569–572).

Za vzpostavitev ustreznega računovodskega sistema se je treba prilagoditi (Hočevár, 2007, str. 245):

- ciljem organizacije,
- strateškim načrtom,
- gospodarski panogi,
- organizacijski strukturi,
- poslovodskemu slogu,
- organizacijski kulturi.

Informacije, ki jih zagotavljajo računovodski sistemi, so prepozne in se preveč osredotočajo na zagotavljanje informacij za finančno računovodstvo, ki pripravlja izkaze, namenjene predvsem zunanjim uporabnikom, premalo pa z analitičnimi informacijami, ki jih potrebuje vodstvo za odločanje. Odločanje na podlagi računovodskih informacij ne zadošča več in lahko vodi do napačnih sklepov in posledično do napačnih poslovnih odločitev (Tekavčič, 1997, str. 66–68).

Formalni, redni četrtletni sestanki strateškega pregledovanja so pomembni v procesu strateškega učenja menedžmenta, vendar se morajo osredotočati na strategijo in ne na obravnavo tekočih zadev. Na sestankih strateškega pregledovanja bi morali devetdeset odstotkov časa posvetiti pregledu in obravnavanju pomena strateških vsebin. Na sestankih vrhovnega menedžmenta se še vedno ukvarjajo večinoma z letnim finančnim načrtom in poslovanjem v zadnjem obdobju ter primerjavo realizacije z letnim poslovnim načrtom, pri čemer pregledujejo četrtletne finančne in operativne podatke ter razpravljajo o kratkoročnih procesih. Obravnavá strateškega dokumenta pa je pogosto na vrsti šele na sestanku, kjer menedžment razvíja načrte za naslednja obdobja treh ali petih let in mora pripraviti novo strategijo razvoja podjetja. Večina organizacij ima ločene procese za strateško in taktično načrtovanje, vendar sta ta procesa preveč pomembna, da bi ju obravnavali ločeno. Menedžerji bi morali neprenehoma preskušati tako teorijo, znotraj katere je osnovana njihova strategija, kot tudi njeno izvajanje in jo po potrebi spremeniti. To pa že razširja tradicionalni proces priprave letnega finančnega načrta na način, da strateške cilje povezuje z operativnimi cilji (Kaplan & Norton, 2000, str. 259–283).

Niven (2008, str. 199) pravi, da če vse drugo spodleti, nam ostane, da ozavestimo in delujemo po zelo pogosto uporabljeni frazi vojaških strategov, planerjev in računalniških programerjev: »Naj ostane enostavno in neumno« (*angl. Keep it Simple and Stupid*, v nadaljevanju KISS), kar pomeni, da se izogibamo pretirani zapletenosti. To ne velja samo za poslovni svet, ampak za vsa področja našega delovanja.

Poslovodni računovodje morajo imeti različna strokovna znanja in specifične osebne lastnosti (Blazek, Deyhle, & Eiselmayer, 2005, str. 217; Pučko, 2006, str. 141; Weber, 1995, str. 396):

- metodološka in strokovna znanja z različnih strokovnih področij: ekonomije, financ, trženja, računovodstva, informatike, poznavanja metod komuniciranja in psihologije, ekspertnih znanj o reševanju problemov, poslovođenju itd.;
- osebne lastnosti: sposobnost za vodenje sodelavcev in timsko delo, biti dober prodajalec lastnih predlogov in ugotovitev, sposobnost abstraktnega mišljenja in vizualizacije, presojanja, vživljanja in dokazovanja. Imeti mora pogum za interpretiranje stvari in odločanje o njihovi pomembnosti, skromnost, vztrajnost, analitično radovednost, sposobnost nenehnega učenja, potrpljenje pri večkratnem pojasnjevanju istih stvari, sposobnost reševati probleme na umirjen način.

Blazek, Deyhle in Eiselmayer (2005, str. 217) ocenjujejo, da naloge strateškega računovodje ne obsegajo samo pripravljanja informacij, temveč tudi njihovo »prodajo« vodstvu. »Prodaja« informacij obsega petdeset odstotkov njihovega delovnega časa, kar zahteva ustrezne veščine s področja prodaje in psihologije.

Ena od napak menedžmenta pri implementaciji BSC je, da ne določijo skrbnika procesa na vsakodnevni ravni, ko bo BSC že vzpostavljen in bo z vidika zunanjih strokovnih sodelavcev projekt zaključen. BSC je vzpostavljen z namenom, da prevede strategijo v dejanja, zato je skladno s spremembo strategije potrebna tudi njegova posodobitev. Izvajanje strategije je sicer pomembno za vsakega zaposlenega, v praksi pa se je izkazalo kot učinkovito, da se vzpostavi samostojna služba. Njene naloge so, da vpliva na menedžment in na njegovo spreminjanje, deluje skupaj z najvišjim menedžmentom, skrbi za strateško planiranje in uresničevanje strategije, implementira in razširja BSC v vseh delih organizacije, koordinira BSC in določa usklajenost s strategijo in njenimi spremembami, skrbi za izobraževanje ter za preskrbo podatkov za analize za odločanje. Služba skrbi za komunikacijo strategije, da je jasna in razumljiva vsem zaposlenim, organizira sestanke in omogoča pretvorbo BSC ne le s finančnega vidika, ampak kot aktivno menedžersko orodje, ki je del vsakodnevnega posla. Služba se osredotoča na BSC in procese v organizaciji ter jo mora podpirati najvišji menedžment. Za ustanovitev takšne službe je slednje namreč bistveno. Dopuščati mora fleksibilnost in delovati le kot svetovalec in ne kot diktator. Služba se mora v organizaciji znati tržiti in zaposlene izobraževati o BSC. To namreč kreira virtualni učinek snežne kepe (angl. *snowball effect*), kar pomeni, da identificiramo zgodnje učence, ki prevzamejo BSC, in tržimo njihov uspeh, kar posledično privablja nove zaposlene in njihove oddelke, ki prevzamejo BSC (Niven, 2008, str. 72, 330–341).

Menedžment najprej sprejme planske smernice, v katerih so izhodišča za načrtovanje. Izhodišča vsebujejo opredelitev poslanstva, planske cilje, povzetek strategije podjetja,

analizo poslovanja podjetja, okolje podjetja, rokovnik načrtovanja z dogovorjenimi sestanki ter metodološka navodila za načrtovanje. Podjetja metodologijo taktičnega planiranja rada opredelijo v priročniku za taktično načrtovanje, ki vsebuje navedbo ciljev sistema taktičnega načrtovanja in kontrole dobička, navodila in obrazce ter postopke taktičnega planiranja, rokovnik taktičnega planiranja, navodila in postopke, povezane s poročili o poslovanju, postopke izvajanja korektivnih akcij na osnovi odmikov ter postopke spremljanja in ocenjevanja ter ponovnega načrtovanja (Pučko, 2006, str. 58–59).

Preglednice preprečujejo enoten pregled nad pomembnimi podatki. Nekateri oddelki lahko pripravljajo dobra poročila s preglednicami, vendar ta niso dostopna vsem. Lahko se pripravljajo različice istega poročila, kar pomeni podvajanje dela. Nastajajo težave z vzdrževanjem nedokumentiranih in dokumentiranih preglednic. Organizacije ne morejo podpirati poslovne politike, ki bi podpirala nedokumentirane preglednice z makri in formulami, pri čemer obstaja velika možnost pojavljanja napak (Cokins, 2006, str. 55).

Pučko (2006, str. 141) trdi, da izvajalni kontroling sicer gradi bazo na računovodstvu, predvsem poslovodnem. Da bi vodstvo dobilo celovite in ustrezne informacije, mora informacijski sistem poleg računovodskega vključevati tudi druge informacijske sisteme v podjetju oziroma analitiko drugih poslovnih funkcij. To pa je že izhodišče za razvoj celovitega informacijskega sistema za poslovođenje.

Mnogi menedžerji vidijo strateško in taktično načrtovanje kot dve različni in samostojni področji. Če ju pogledamo podrobneje, ugotovimo, da sta med seboj zelo povezani, kar je pomembno za povezavo strateškega in taktičnega planiranja v integriran sistem za prihodnji razvoj planiranja in poročanja. V praksi ima le malo podjetij integriran sistem strateškega in taktičnega planiranja, četudi imajo implementiran model BSC. Menedžment s strateškim planiranjem postavi okvir, znotraj katerega se bo vzpostavilo taktično planiranje in poslovanje podjetja. Gre za integriran sistem organizacijskega učenja in neprestanega dajanja povratnih informacij menedžmentu. Iz raziskav je razvidno, da več kot šestdeset odstotkov menedžerjev strateških ciljev ne revidira letno. To pomeni, da operativni cilji ne izhajajo iz revidiranih strateških ciljev. Posledično je rezultat raziskave, da več kot polovica menedžerjev v vzorcu ocenjuje strateški kontroling v podjetju kot neustrezen (Rickards, 2008, str. 573–582).

Kot pravi Oehler (v Rickards, 2008, str. 582), ni odločilno, da imamo najboljši koncept, temveč takšnega, ki ga sprejmejo vsi. Trditev lahko apliciram tudi na operativno in strateško računovodstvo ter pomembnost povezave za prihodnji razvoj strateškega računovodstva.

Čadež (2006a, str. 107–108) meni, da gre trend razvoja strateškega računovodstva v smeri poti razvoja novih računovodskih tehnik. Bistvena razlika med tradicionalnim in strateškim računovodstvom je namreč ta, da strateški računovodje sodelujejo v procesu odločanja, za

kar morajo imeti določene strokovne in osebnostne značilnosti. Ker si računovodje želijo še večjo vlogo v procesu odločanja, predvsem pri izboru strateških alternativ, je v prihodnosti velika možnost razvoja novih računovodskih tehnik, ki bodo zadovoljile njihove potrebe.

3 ANALIZA POSLOVANJA RTVS

3.1 Predstavitev RTVS

RTVS je javni zavod posebnega kulturnega in nacionalnega pomena. Opravlja javno službo na področju radijske in televizijske dejavnosti, določeno z Zakonom o Radioteleviziji Slovenija (Ur. l. RS, št. 96/2005, 109/2005-ZDavP-1B, 105/2006 odl. US: U-I-307/05-18, 26/2009-ZIPRS0809-B, 9/2014, v nadaljevanju ZRTVS-1), ter druge dejavnosti v skladu z ZRTVS-1 in Statutom javnega zavoda Radiotelevizija Slovenija (Ur. l. RS, št. 106/2006, 9/2012, 55/2014, 34/2015, v nadaljevanju Statut) ter zakonom, ki ureja področje medijev.

ZRTVS-1 je v 3. in 4. členu podrobneje določil, kaj je javna služba na področju radijske in televizijske dejavnosti ter katere dejavnosti lahko RTVS izvaja kot javno službo. Slednja po 3. členu ZRTVS-1 obsega ustvarjanje, pripravljanje, arhiviranje in oddajanje:

- dveh nacionalnih televizijskih in treh radijskih programov;
- po en radijski in televizijski program za avtohtono italijansko in madžarsko narodno skupnost ter radijske in televizijske oddaje za romsko etično skupnost;
- radijskih in televizijskih programov za slovenske narodne manjšine v sosednjih državah ter za slovenske izseljenke in izseljence in zdomce;
- radijskih in televizijskih programov za tujo javnost;
- teleteksta, internetnega in mobilnega portala;
- posebnega nacionalnega televizijskega programa, namenjenega neposrednim prenosom sej Državnega zbora RS in njegovih delovnih teles ter drugih oblik informiranja javnosti o delu državnega zbora in državnega sveta.

ZRTVS-1 v 4. členu določa, da mora RTVS v svojih programih zagotoviti večinski delež kulturnih, umetniških, informativnih, dokumentarnih in izobraževalnih vsebin. RTVS mora v svojih programih zagotavljati verodostojne in nepristranske informativne oddaje, kakovostne izobraževalne oddaje, produkcijo igranega programa, ustvarjati mora dokumentarne oddaje nacionalnega pomena ter zagotavljati visokokakovostno lastno produkcijo, namenjeno otrokom, mladostnikom in starostnikom. Poleg tega pa mora RTVS pripravljati še kakovostne razvedrilne vsebine za vse starostne skupine in zagotavljati informacije o vseh pomembnih kulturnih, političnih, zgodovinskih, športnih, socialnih ter ekonomskih dogodkih.

Poleg javne službe RTVS lahko opravlja v omejenem obsegu tudi določene tržne dejavnosti, ki so opredeljene v 15. členu ZRTVS-1:

- trženje oglaševalskega časa in trženje programov;
- tehnične in telekomunikacijske storitve, ki niso sestavni del javne službe;
- dajanje oddajne infrastrukture in drugih nepremičnin v najem;
- založniško in koncertno dejavnost;
- tržne programske storitve, vključno z interaktivnimi programskimi storitvami;
- komercialno uporabo arhivskega gradiva.

Organiziranost RTVS določa sledeče enote v 70. členu Statuta:

- programsko-produkcijsko enoto Televizije Slovenija (v nadaljevanju PPE TVS) in znotraj nje organizacijsko enoto Televizijska produkcija (OE TVP);
- programsko-produkcijsko enoto Radio Slovenija (PPE RAS) in znotraj nje organizacijsko enoto Radijska produkcija (OE-RAP);
- programsko-produkcijsko enoto Regionalni RTV-center Koper-Centro regionale RTV Koper – Capodistria (PPE-RC KP);
- programsko-produkcijsko enoto Regionalni RTV – center Maribor s studiem za madžarski program v Lendavi (PPE RC MB);
- programsko-produkcijsko enoto Multimedijijski center (PPE MMC);
- organizacijsko enoto Oddajniki in zveze (v nadaljevanju OE OZ);
- organizacijsko enoto Glasbena produkcija (OE GP).

Že iz same organiziranosti RTVS lahko ugotovim, da gre za veliko organizacijo, ki pokriva različna področja od televizijske, radijske dejavnosti, orkestrov do založniške dejavnosti. To zahteva širok spekter znanja menedžmenta.

Organi RTVS so opredeljeni v 10. členu Statuta:

- programski svet,
- nadzorni svet,
- programska odbora za italijanski in madžarski narodnostni program,
- programski odbor za problematiko programskih vsebin za invalide oziroma za ljudi s posebnimi potrebami,
- svet delavcev.

Od 11. do 14. člena Statuta so določena temeljna načela, pristojnosti in obveznosti ter sestava in mandat programskega sveta RTVS, ki ima 29 članov, varuje in zastopa interese javnosti, sprejema programske standarde ter je vodilni organ RTVS, kar zadeva programsko politiko. Na predlog generalnega direktorja sprejema programsko-produkcijski

načrt (v nadaljevanju PPN), ki mora biti usklajen s finančnimi, kadrovskimi in produkcijskimi možnostmi.

92. člen Statuta določa, da mora usklajen predlog PPN za naslednje leto generalni direktor predložiti programskemu svetu v potrditev najpozneje do prvega dne v mesecu novembru tekočega leta, ta pa ga mora sprejeti najkasneje do zadnjega dne v mesecu novembru tekočega leta.

21. člen in 23. člen Statuta določata temeljna načela, sestavo ter mandat nadzornega sveta RTVS, ki šteje 11 članov, nadzoruje poslovanje RTVS in v obliki nadzora zagotavlja ekonomsko učinkovitost poslovanja, skrbno in varčno poslovanje ter poslovanje, skladno s sprejetimi načrti.

Pristojnosti nadzornega sveta RTVS, ki jih določa 21. člen Statuta, so med drugim tudi, da:

- sprejme finančni načrt in letno poročilo RTVS ter odloča o uporabi morebitnega presežka prihodkov nad odhodki;
- določa ceno storitev, ki niso del javne službe;
- nadzoruje gospodarski in tehnični razvoj RTVS, po predhodnem mnenju programskega sveta sprejema strategijo razvoja ter določa sistem financiranja;
- nadzira poslovanje RTVS, predvsem njegovo zakonitost;
- nadzoruje gospodarsko in finančno vodenje generalnega direktorja, vodenje poslovnih knjig in periodične obračune;
- odloča o drugih vprašanjih, določenih z ZRTVS-1 ali Statutom.

3.2 Analiza poslovanja RTVS

3.2.1 Izkaz prihodkov in odhodkov

Iz Tabele 3 je razvidno gibanje realizacije prihodkov in odhodkov RTVS v letih 2011–2014 in načrt za leto 2016. RTVS je v preučevanem obdobju realiziral presežek prihodkov nad odhodki.

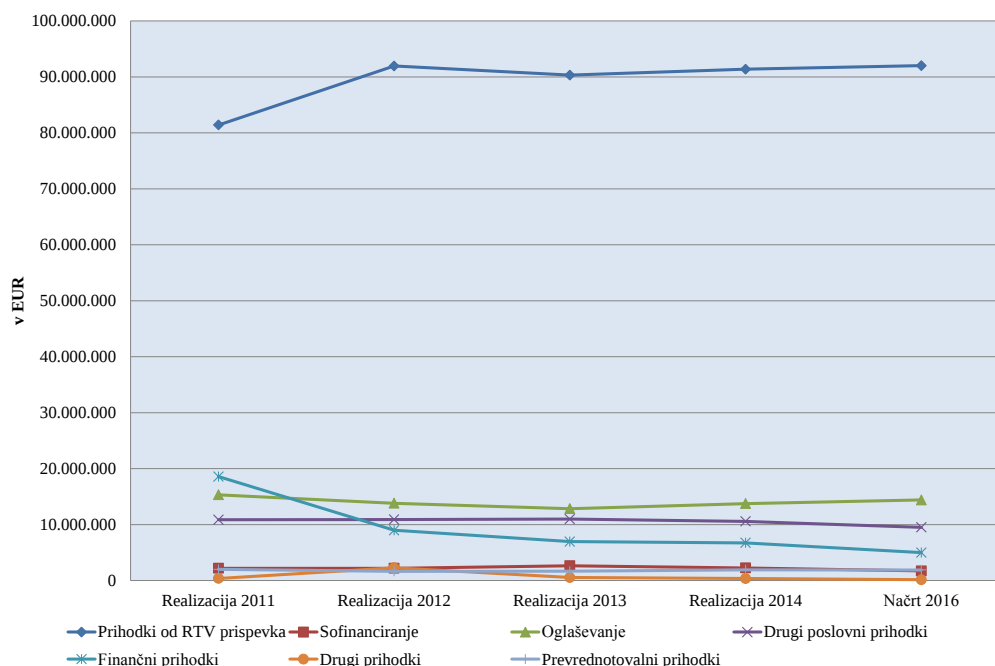
Tabela 3: Izkaz realizacije prihodkov in odhodkov RTVS za obdobje od leta 2011 do leta 2014 in načrt za leto 2016

Postavka	Načrt 2016 v EUR	Realizacija 2014 v EUR	Realizacija 2013 v EUR	Realizacija 2012 v EUR	Realizacija 2011 v EUR
Poslovni prihodki	117.649.260	117.938.745	116.776.355	118.852.821	109.775.023
Prihodki od RTV-prispevka	92.000.000	91.366.195	90.308.640	91.941.676	81.405.426
Sofinanciranje	1.723.112	2.257.630	2.640.250	2.199.974	2.191.918
Oglaševanje	14.405.401	13.743.052	12.844.565	13.810.790	15.316.834
Drugi poslovni prihodki	9.520.747	10.571.868	10.982.900	10.900.381	10.860.845
Finančni prihodki	4.987.085	6.724.496	6.960.682	8.979.599	18.571.246
Drugi prihodki	154.500	364.148	539.222	2.284.656	371.792
Prevrednotovalni prihodki	1.894.208	1.926.687	1.657.546	1.644.226	1.994.603
CELOTNI PRIHODKI	124.685.053	126.954.076	125.933.805	131.761.302	130.712.664
Poslovni odhodki	119.205.746	122.166.810	120.749.665	127.357.422	126.467.020
Material in energija	5.046.348	5.328.398	5.426.516	5.910.196	5.598.833
Storitve	37.955.578	45.711.387	42.107.894	49.014.670	49.343.466
Stroški dela redno zaposlenih	63.720.878	56.085.738	58.234.160	58.742.849	57.854.391
Amortizacija	11.596.820	14.268.444	14.228.701	12.869.405	12.058.752
Rezervacije	0	0	0	0	800.000
Drugi poslovni stroški	886.122	772.843	752.394	820.302	811.578
Finančni odhodki	301.000	218.493	453.699	98.953	319.952
Drugi odhodki	346.500	182.290	201.276	239.587	242.950
Prevrednotovalni odhodki	4.820.164	4.264.630	4.389.636	4.005.490	3.505.827
CELOTNI ODHODKI	124.673.410	126.832.223	125.794.276	131.701.452	130.535.749
PRESEŽEK PRIHODKOV NAD ODHODKI	11.643	121.853	139.529	59.850	176.915

Vir: Radiotelevizija Slovenija javni zavod, 2012, str. 89, str. 172; Radiotelevizija Slovenija javni zavod, 2014a, str. 83, str. 115; Radiotelevizija Slovenija javni zavod, 2014b, str. 175–182; Radiotelevizija Slovenija javni zavod, 2015a, str. 101; Radiotelevizija Slovenija javni zavod, 2015c, str. 188–189.

Slika 14 prikazuje gibanje posameznih vrst prihodkov od leta 2011 do leta 2014 in načrt za leto 2016. Na Sliki 15 pa je prikazana njihova struktura. Iz Slike 15 je razvidno, da največji delež v prihodkih predstavljajo prihodki od RTV-prispevka. Njihov delež se po letih povečuje, tako da v letu 2014 znašajo 72,0 odstotkov, načrt za leto 2016 predstavlja že 73,8 odstotkov. Delež prihodkov od sofinanciranja je v vseh letih zelo nizek, v letih 2011 in 2012 so ti prihodki predstavljali 1,7 odstotka, načrt za leto 2016 predstavlja le 1,4 odstotka vseh prihodkov. Negativni trend je zabeležen pri prihodkih od oglaševanja predvsem zaradi gospodarske krize; povečali so se v letu 2014. Drugi poslovni prihodki v letih 2011–2014 ostajajo na približno enaki ravni, največji del teh prihodkov je realiziran v obliki najemnin v okviru OE OZ. Delež finančnih prihodkov se po letih znižuje, največji del teh prihodkov namreč predstavljajo prihodki od prodaje delnic družbe Eutelsat Communications.

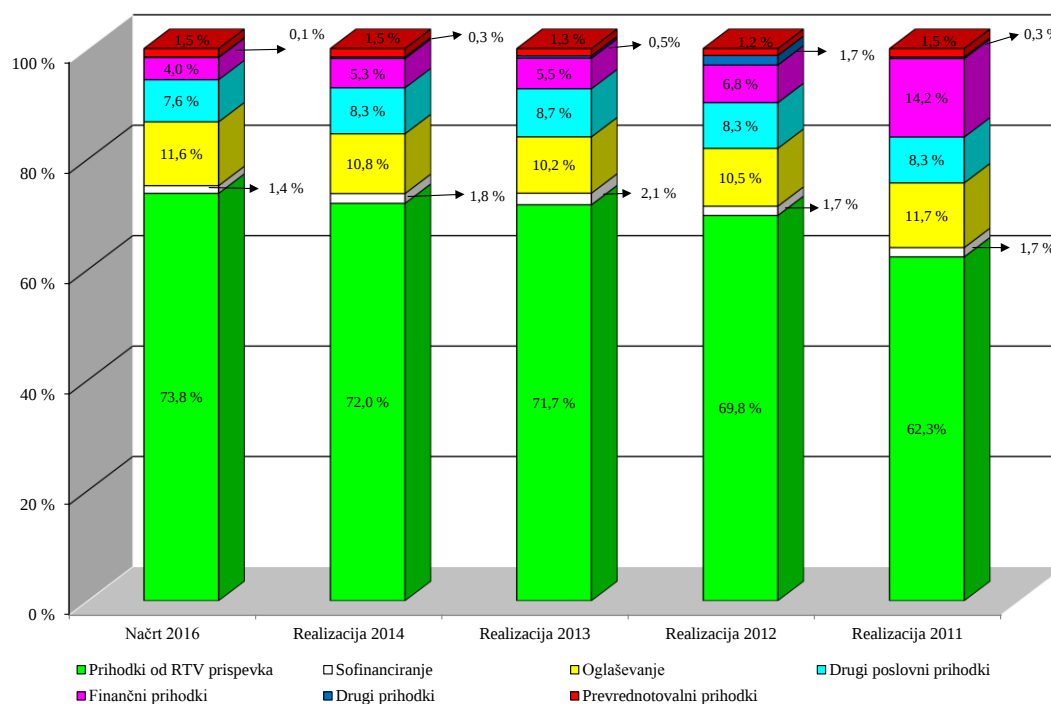
Slika 14: Realizacija gibanja prihodkov v preučevanem obdobju



Vir: Radiotelevizija Slovenija javni zavod, 2012, str. 89, str. 172; Radiotelevizija Slovenija javni zavod, 2014a, str. 83, str. 115; Radiotelevizija Slovenija javni zavod, 2015a, str. 101; Radiotelevizija Slovenija javni zavod, 2015c, str. 188–189.

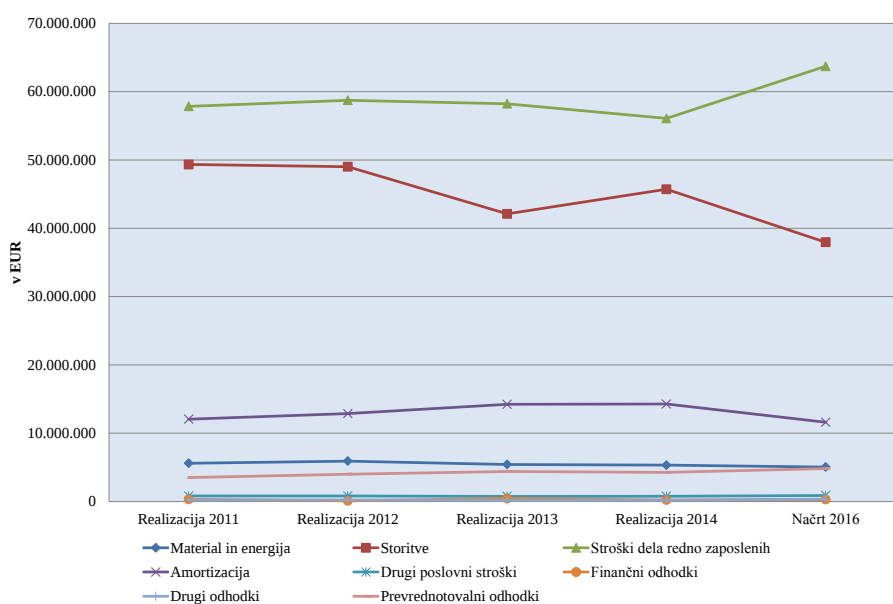
Slika 16 prikazuje gibanje posameznih vrst odhodkov za obdobje od leta 2011 do leta 2014 in načrt za leto 2016. Na Sliki 17 je prikazana struktura odhodkov RTVS za obdobje od leta 2011 do leta 2014 in načrt za leto 2016. Iz Slike 17 je razvidno, da največji delež v odhodkih predstavljajo stroški dela redno zaposlenih. Njihov delež se po letih povečuje, razen v letu 2014, ko je bil v preučevanem obdobju najnižji. Za leto 2016 je njihov delež načrtovan v višini 51,1 odstotkov. Iz Slike 16 je razviden opazen trend zniževanja storitev, razen v letu 2014, ko so se tovrstni stroški povečali. Delež stroškov za material in energijo je v strukturi odhodkov precej stabilen, za leto 2016 je načrtovan trend upadanja. V preučevanem obdobju je opazen trend višanja amortizacije, za leto 2016 pa se kaže nižanje. To je deloma povezano z načrtovanimi nižjimi predpisanimi amortizacijskimi stopnjami glede na pretekla leta in deloma nižjim obsegom investiranja.

Slika 15: Struktura prihodkov RTVS v preučevanem obdobju



Vir: Radiotelevizija Slovenija javni zavod, 2012, str. 89, str. 172; Radiotelevizija Slovenija javni zavod, 2014a, str. 83, str. 115; Radiotelevizija Slovenija javni zavod, 2015a, str. 101; Radiotelevizija Slovenija javni zavod, 2015c, str. 188–189.

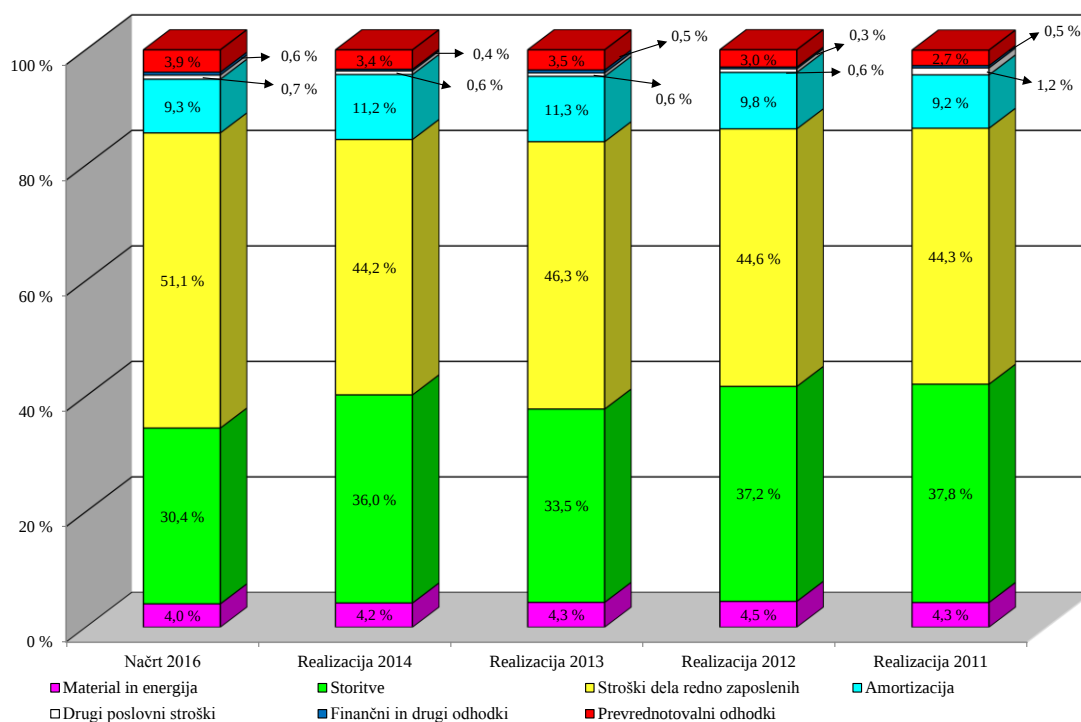
Slika 16: Realizacija gibanja odhodkov v preučevanem obdobju



Vir: Radiotelevizija Slovenija javni zavod, 2012, str. 89, str. 172; Radiotelevizija Slovenija javni zavod, 2014a, str. 83, str. 115; Radiotelevizija Slovenija javni zavod, 2015a, str. 101; Radiotelevizija Slovenija javni zavod, 2015c, str. 188–189.

Stroški dela redno zaposlenih so bili v letu 2014 realizirani v višini 56.085.738 evrov (v nadaljevanju EUR). V okviru postavke storitve največji delež predstavljajo stroški zunanjih sodelavcev, ki so bili realizirani v višini 17.100.426 EUR. V stroške zunanjih sodelavcev so vključeni stroški avtorskih honorarjev, pogodb o delu, stroški študentskega dela ter stroški zunanjih sodelavcev samostojnih podjetnikov. Stroški dela redno zaposlenih in zunanjih sodelavcev so bili v letu 2014 realizirani v višini 73.186.164 EUR (Radiotelevizija Slovenija javni zavod, 2015a, str. 101, 112).

Slika 17: Struktura odhodkov RTVS v preučevanem obdobju



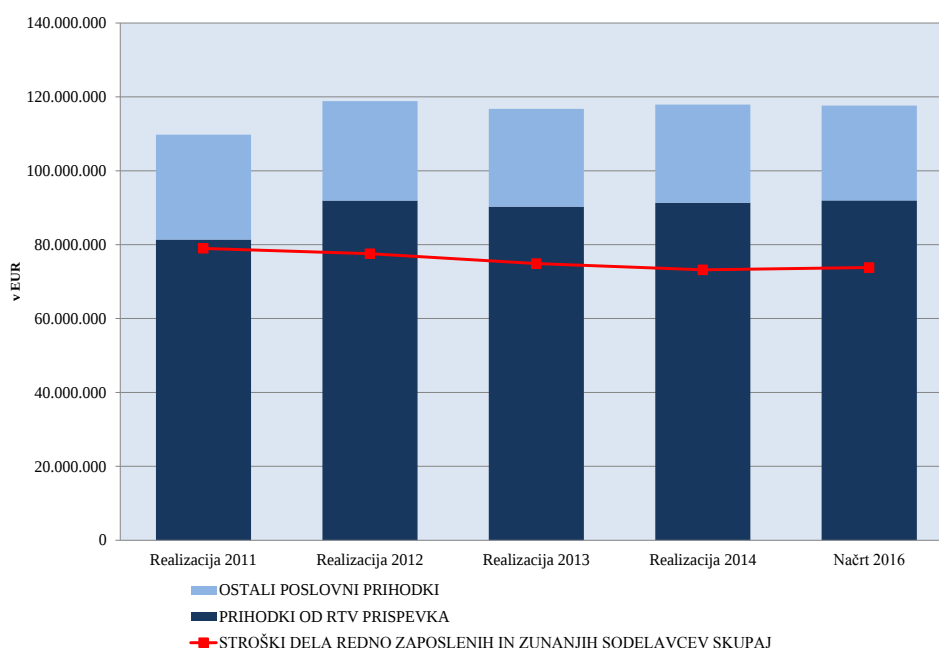
Vir: Radiotelevizija Slovenija javni zavod, 2012, str. 89, str. 172; Radiotelevizija Slovenija javni zavod, 2014a, str. 83, str. 115; Radiotelevizija Slovenija javni zavod, 2015a, str. 101; Radiotelevizija Slovenija javni zavod, 2015c, str. 188–189.

Na Sliki 18 je prikazano gibanje stroškov dela redno zaposlenih in zunanjih sodelavcev skupaj v primerjavi s poslovnimi prihodki v letih 2011–2014 in načrt za leto 2016. Iz Slike 18 je razvidno, da so se stroški dela redno zaposlenih in zunanjih sodelavcev ter njihov delež v poslovnih prihodkih v letih 2011–2014 nižali. Načrt stroškov dela redno zaposlenih in zunanjih sodelavcev za leto 2016 znaša 73.818.806 EUR; njihov delež v poslovnih odhodkih je višji od realizacije za leto 2014, medtem ko je še vedno nižji v primerjavi z leti 2011–2013.

Povišanje stroškov dela redno zaposlenih in zunanjih sodelavcev v načrtu za leto 2016 je povezano z načrtovanim povečanjem števila zaposlenih in višjimi plačami za redno zaposlene, ki so posledica zakonskega povišanja plač. Na dan 31. 12. 2016 je predvidenih

2.134 zaposlenih, kar je 209 zaposlenih več od stanja zaposlenih na dan 31. 12. 2014. V kadrovskem načrtu za leto 2016 so upoštevane zaposlitve stalnih honorarnih sodelavcev, pri katerih so izkazani elementi delovnega razmerja, ki bodo izpolnjevali formalne pogoje. RTVS od leta 2010 naprej pospešeno ureja problematiko statusa stalnih honorarnih sodelavcev. Ker zakon o delovnih razmerjih prepoveduje sodelovanje na podlagi pogodb civilnega prava, kadar so izkazani elementi delovnega razmerja, mora RTVS sodelavcem, ki opravljajo dela na sistemiziranih delovnih mestih in zanje izpolnjujejo izobrazben pogoj, izdati pogodbo o zaposlitvi. V mesecu novembru 2015 so vlada in sindikati podpisali Dogovor o ukrepih na področju stroškov dela in drugih ukrepih v javnem sektorju za leto 2016 (Ur. l. RS, št. 91/2015, v nadaljevanju Dogovor). Skupni vpliv sprejetega Dogovora na plačno maso v RTVS je načrtovan v višini 1.485.000 EUR, kar pomeni višji regres za letni dopust, spremenjene plačne lestvice v mesecu septembru 2016 in sprostitev napredovanj (Radiotelevizija Slovenija javni zavod, 2015c, str. 169–171, 190–191).

Slika 18: Gibanje stroškov dela redno zaposlenih in zunanjih sodelavcev skupaj v primerjavi s poslovnimi prihodki za RTVS v letih 2011–2014 in načrt za 2016



Vir: Radiotelevizija Slovenija javni zavod, 2012, str. 89, 100; Radiotelevizija Slovenija javni zavod, 2013, str. 86, 97-98; Radiotelevizija Slovenija javni zavod, 2014a, str. 83, 94; Radiotelevizija Slovenija javni zavod, 2015a, str. 101, 112; Radiotelevizija Slovenija javni zavod, 2015c, str. 188–189, 191.

Ocena uspešnosti doseganja ciljev na poslovnem področju za leto 2014 glede na načrt za leto 2014 in načrt za leto 2016 je prikazana v Tabeli 4. Leta 2014 je RTVS ustvaril **presežek prihodkov nad odhodki** v višini 121.853 EUR. To je za 83.790 EUR več od načrta.

Celotni prihodki so bili realizirani v višini 126.954.076 EUR. To je za 2.523.938 EUR oziroma 2,0 odstotka več od načrta. **Poslovni prihodki** so bili realizirani v višini 117.938.745 EUR in so bili za 153.214 EUR oziroma 0,1 odstotka nižji od načrta. V okviru poslovnih prihodkov je bilo ustvarjenih 91.366.195 EUR **prihodkov od RTV-prispevka**, kar je predstavljalo 72,0 odstotka celotnih prihodkov. Konec decembra 2014 je bilo plačila RTV-prispevka zaradi socialne ogroženosti oproščenih 11.093 oseb, zaradi invalidnosti pa 18.309 oseb, kar pomeni izpad prihodkov od RTV-prispevka v višini 2.400.000 EUR.

Prihodki od oglaševanja so bili realizirani v višini 13.734.052 EUR, kar pomeni 10,8 odstotka celotnih prihodkov. Prihodki od oglaševanja so odvisni od gospodarskih razmer v državi, gledanosti in poslušnosti, realizacije športnih dogodkov itd. Prihodki od sofinanciranja (Urad za narodnosti, prihodki od sofinanciranja države in ministrstev donacije, evropska sredstva) so bili realizirani v višini 2.257.630 EUR in so za 100.606 EUR višji od načrta. Drugi poslovni prihodki so bili realizirani v višini 10.571.868 EUR, kar je za 436.883 EUR oziroma 4,3 odstotka več od načrta. Med drugimi poslovnimi prihodki beležijo največji delež prihodki OE Oddajnikov in zveze.

Finančni prihodki so bili realizirani v višini 6.724.496 EUR in so presegli načrt za 2.072.767 EUR oziroma 44,6 odstotka. V strukturi celotnih prihodkov so predstavljali 5,3-odstotni delež. Največji delež v finančnih prihodkih predstavljajo prihodki od prodaje delnic družbe Eutelsat Communications ter prihodki od dividend te družbe, in sicer skupaj v višini 5.864.000 EUR. **Drugi prihodki** (prihodki od tožb, izvršb in sklepov) so bili realizirani v višini 364.148 EUR. **Prevrednotovalni prihodki** (plačane odpisane terjatve RTV-prispevka) predstavljajo 1,5 odstotka celotnih prihodkov in so bili realizirani v višini 1.926.687 EUR.

Celotni odhodki leta 2014 so bili realizirani v višini 126.832.223 EUR in presegajo načrt za 2.440.000 EUR oziroma 2,0 odstotka. Najbolj načrt presegajo stroški storitev. Stroški za **storitve** (stroški snemanj in oddaj – zunanji sodelavci, pravice, koprodukcije, intelektualne storitve, komunikacijske storitve) presegajo načrt za 3.596.812 EUR oziroma 8,5 odstotka in so bili realizirani v višini 45.711.387 EUR (od tega se na stroške zunanjih sodelavcev nanaša 17.100.426 EUR). Stroški zunanjih sodelavcev so bili bistveno preseženi v PPE TVS, ki je naknadno uvrstila v programsko shemo projekte, za katera so pridobili sredstva od sofinanciranja, ko je bil finančni načrt že sprejet.

Največji delež v strukturi celotnih odhodkov so predstavljali **stroški dela redno zaposlenih**, ki so bili realizirani v višini 56.085.738 EUR in v strukturi celotnih odhodkov predstavljajo 44,2 odstotka. **Amortizacija** je bila realizirana v višini 14.268.444 EUR in presega načrt za 633.054 EUR oziroma 4,6 odstotka.

Drugi poslovni stroški so bili realizirani v višini 772.843 in zaostajajo za načrtom, ker ni prišlo do realizacije davka na nepremičnine. **Finančni, drugi in prevrednotovalni**

odhodki zaostajajo za načrtom (Radiotelevizija Slovenija javni zavod, 2015a, str. 101–113).

Tabela 4: Realizacija izkaza prihodkov in odhodkov RTVS za leto 2014 glede na načrt za leto 2014 in načrt za leto 2016

Postavka	Realizacija leto 2014 v EUR	Delež v %	Načrt leto 2014 v EUR	Nominalna razlika V EUR	Doseg načrta v %	Načrt leto 2016 v EUR	Nominalna razlika V EUR
1	2	3	4	5=2-4	6=2/4*100	7	8=7-2
Poslovni prihodki	117.938.745	92,9	118.091.959	-153.214	99,9	117.649.260	-289.485
Prihodki od RTV-prispevka	91.366.195	72,0	91.200.000	166.195	100,2	92.000.000	633.805
Sofinanciranje	2.257.630	1,8	2.157.024	100.606	104,7	1.723.112	-534.518
Oglaševanje	13.743.052	10,8	14.599.950	-856.898	94,1	14.405.401	662.349
Drugi poslovni prihodki	10.571.868	8,3	10.134.985	436.883	104,3	9.520.747	-1.051.121
Finančni prihodki	6.724.496	5,3	4.651.729	2.072.767	144,6	4.987.085	-1.737.411
Drugi prihodki	364.148	0,3	154.250	209.898	236,1	154.500	-209.648
Prevrednotovalni prihodki	1.926.687	1,5	1.532.200	394.487	125,7	1.894.208	-32.479
CELOTNI PRIHODKI	126.954.076	100,0	124.430.138	2.523.938	102,0	124.685.053	-2.269.023
Poslovni odhodki	122.166.810	96,3	118.621.304	3.545.506	103,0	119.205.746	-2.961.064
Material in energija	5.328.398	4,2	5.863.864	-535.466	90,9	5.046.348	-282.050
Storitve	45.711.387	36,0	42.114.575	3.596.812	108,5	37.955.578	-7.755.809
Stroški dela redno zaposlenih	56.085.738	44,2	55.938.636	147.102	100,3	63.720.878	7.635.140
Amortizacija	14.268.444	11,3	13.635.390	633.054	104,6	11.596.820	-2.671.624
Rezervacije	0	0,0	0	0		0	0
Drugi poslovni stroški	772.843	0,6	1.068.839	-295.996	72,3	886.122	113.279
Finančni odhodki	218.493	0,2	372.000	-153.507	58,7	301.000	82.507
Drugi odhodki	182.290	0,1	381.902	-199.612	47,7	346.500	164.210
Prevrednotovalni odhodki	4.264.630	3,4	5.016.869	-752.239	85,0	4.820.164	555.534
CELOTNI ODHODKI	126.832.223	100,0	124.392.075	2.440.148	102,0	124.673.410	-2.158.813
PRESEŽEK PRIHODKOV NAD ODHODKI	121.853		38.063	83.790		11.643	-110.210

Vir: Radiotelevizija Slovenija javni zavod, 2015a str. 101; Radiotelevizija Slovenija javni zavod, 2015c, str. 188–189.

3.2.2 Kazalci uspešnosti in učinkovitosti poslovanja

RTVS (Radiotelevizija Slovenija javni zavod, 2014a, str. 110–116) je med kazalce gospodarnosti in učinkovitosti umestila vidik gledanosti televizijskih programov, poslušnosti radijskih programov in obiskanosti spletnega portala ter vidika financ in kadrov.

Kot razpravljata Kaplan in Norton (2000, str. 20, 206), imajo večinoma vsa podjetja vpeljane različne sisteme za merjenje uspešnosti, ki vključujejo tako finančne kot nefinančne kazalnike. Vodstva podjetij te kazalnike uporabljajo le za manjše izboljšave, pridobitev povratnih taktičnih informacij, ne strateških, in nadzor nad kratkoročnimi posli. Cilji in kazalniki v BSC pa so več kot le baza finančnih in nefinančnih kazalnikov. BSC poslanstvo in strategijo namreč pretvori v specifične merljive strateške cilje in kazalnike.

Tudi RTVS ima vpeljan sistem za merjenje uspešnosti realizacije, ki vključuje bazo tako finančnih kot nefinančnih kazalnikov. S kazalci gospodarnosti in učinkovitosti poslovanja poizkuša uvajati prve osnutke BSC v RTVS. Sistem kazalcev gospodarnosti in učinkovitosti vključuje merjenje gledanosti televizijskih programov, poslušnosti radijskih programov in obiskanosti spletnega portala. Gre za vidik poslovanja s strankami. Meri še finančni vidik in vidik učenja in rasti, medtem ko za kazalnike notranjih poslovnih procesov ni definiranih virov podatkov.

V Tabeli 5 in Sliki 19 je prikazana povprečna gledanost televizijskih programov RTVS med sedmo in triindvajseto uro v letih 2011–2014. Gre za raziskavo AGB Nielsen Media Research na panelnem vzorcu 450 gospodinjstev, pri čemer je upoštevana starost prebivalcev – več kot štiri leta. Rezultati raziskave kažejo, da se je povprečna gledanost programa Slovenija 2 v obdobju zadnjih štirih let povečevala, medtem ko se je gledanost programov Slovenija 1 in Slovenija 3 znižala. Porast povprečne gledanosti programa Slovenija 2 lahko pripišemo predvsem prenosu večjih športnih dogodkov. Delež gledalcev televizijskih programov RTVS se je v letu 2014 v primerjavi z letom 2013 znižal le za eno odstotno točko, čeprav so imele konkurenčne televizije odmevne resničnostne oddaje. V letu 2014 je bila povprečna gledanost televizijskih programov RTVS 4,7 odstotkov, kar pomeni, da je televizijski program RTVS med sedmo in triindvajseto uro v povprečju spremljalo 4,7 odstotkov oziroma 91.800 gledalcev v Sloveniji, starejših od štirih let, kar predstavlja 26-odstotni delež gledalcev televizije v tem času. Pri tem nimamo podatkov o spremenjenih navadah gledalcev, saj jih vedno več gleda televizijo z zamikom (kabelski sistemi), na zahtevo (na osebnih računalnikih, tablicah in pametnih telefonih) (Radiotelevizija Slovenija javni zavod, 2014a, str. 111; Radiotelevizija Slovenija javni zavod, 2015a, str. 42–43).

Tabela 5: Povprečna gledanost televizijskih programov RTVS v letih 2011–2014

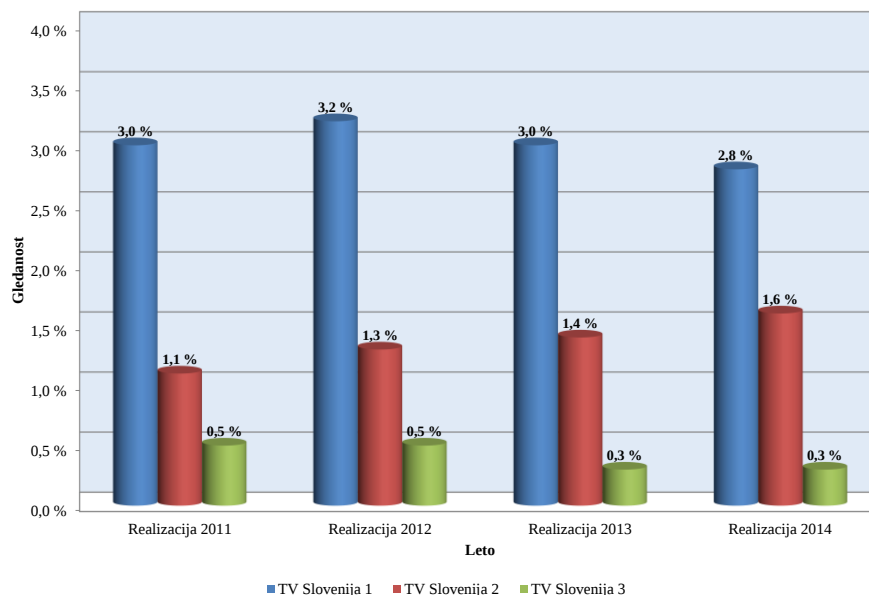
Program	Realizacija 2011			Realizacija 2012			Realizacija 2013			Realizacija 2014		
	Gledanost		Delež v %	Gledanost		Delež v %	Gledanost		Delež v %	Gledanost		Delež v %
	%	Število gledalcev		%	Število gledalcev		%	Število gledalcev		%	Število gledalcev	
Slovenija 1	3,0	59.300	18	3,2	62.600	18	3,0	57.800	17	2,8	54.500	16
Slovenija 2	1,1	21.600	7	1,3	26.100	8	1,4	27.400	8	1,6	31.400	9
Slovenija 3	0,5	10.100	3	0,5	9.500	3	0,3	6.800	2	0,3	5.800	2
RTVS	4,8	93.100	28	5,1	99.600	29	4,7	92.200	27	4,7	91.800	26
Televizija	17,0	330.800	100	17,6	345.000	100	17,8	346.800	100	18,0	350.300	100

Vir: AGB Nielsen Media Research v Radiotelevizija Slovenija javni zavod, 2015a, str. 42–43.

Povprečna obiskanost spletnega mesta www.rtvsllo.si in število prikazov strani (klikanosti) se po uradni slovenski statistiki merjenja obiskanosti spletnih strani (v nadaljevanju MOSS) v obdobju zadnjih štirih let povečuje. Na Sliki 20 je prikazano gibanje ocene povprečnega števila uporabnikov spletišča RTVS v letih 2011–2014. Število obiskovalcev spletnih strani se je v letu 2014 glede na leto 2013 povečalo za 5,7 odstotkov. Rast

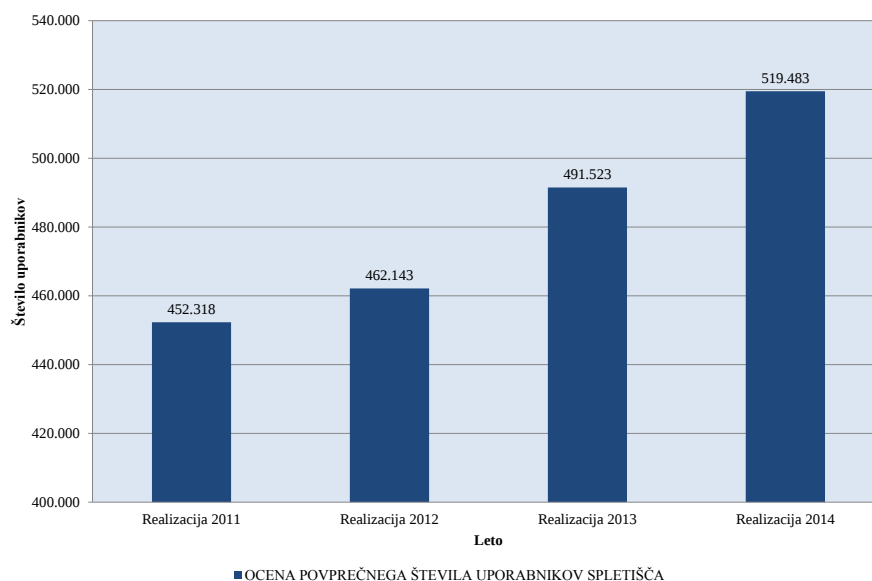
internetne populacije v Sloveniji je bila leta 2014 3,0 odstotna. Na Sliki 21 je prikazano gibanje ocene povprečnega števila prikaza strani (klikanosti) RTVS, ki se je v letu 2014 glede na leto 2011 povečalo za 29,3 odstotkov (Radiotelevizija Slovenija javni zavod, 2015a, str. 83–84).

Slika 19: Povprečna gledanost televizijskih programov RTVS v letih 2011–2014



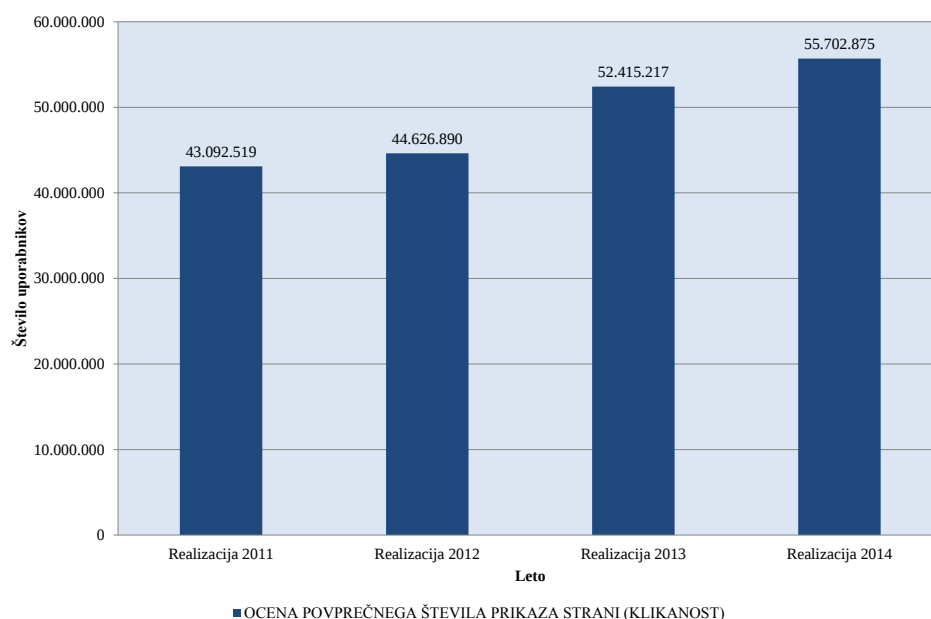
Vir: AGB Nielsen Media Research v Radiotelevizija Slovenija javni zavod, 2015a, str. 42–43.

Slika 20: Ocena povprečnega števila uporabnikov spletišča RTVS v letih 2011–2014



Vir: Merjenje obiskanosti spletnih strani (MOSS) v Radiotelevizija Slovenija javni zavod, 2014a, str. 112; Radiotelevizija Slovenija javni zavod, 2015a, str. 84.

Slika 21: Ocena povprečnega števila prikaza strani (klikanosti) RTVS v letih 2011–2014



Vir: Merjenje obiskanosti spletnih strani (MOSS) v Radiotelevizija Slovenija javni zavod, 2014a, str. 113–114; Radiotelevizija Slovenija javni zavod, 2015a, str. 84.

V Tabeli 6 so prikazani kazalci gospodarnosti in učinkovitosti poslovanja RTVS z vidika financ.

Pokritost odhodkov z lastnimi prihodki je razmerje med celotnimi prihodki, ki jim odštejemo prihodke od RTV-prispevka, s celotnimi odhodki. Ker je kazalec izračunan v odstotkih, ga pomnožimo s 100. **Koeficient celotne gospodarnosti** je izračunan kot razmerje med celotnimi prihodki in celotnimi odhodki. **Koeficient gospodarnosti poslovanja** je izražen kot razmerje med poslovnimi prihodki in poslovnimi odhodki. **Stopnja dobičkonosnosti prihodkov** je izračunana kot razmerje med presežkom prihodkov nad odhodki in celotnimi prihodki. **Odpisanost vrednosti opredmetenih osnovnih sredstev** je razmerje med odpisano in nabavno vrednostjo. **Kazalnik strožje likvidnosti** je izračunan na način, da kratkoročna sredstva delimo s kratkoročnimi obveznostmi. V kazalniku likvidnosti so poleg kratkoročnih sredstev upoštevane še zaloge. **Produktivnost** je izračunana tako, da poslovne prihodke delimo s povprečnim številom zaposlenih v letu, in nam pove, koliko prihodkov je v povprečju ustvaril vsak zaposleni v letu. **Fluktuacija zaposlenih** je izračunana kot razmerje med številom odhodov v letu in povprečnim številom zaposlenih v letu (Radiotelevizija Slovenija javni zavod, 2014a, str. 115–116).

Tabela 6: Kazalci uspešnosti in učinkovitosti (vidik: finance) RTVS v letih 2011–2014

Vidik: FINANCE	Realizacija 2011	Realizacija 2012	Realizacija 2013	Realizacija 2014
POSLOVANJE				
Presežek prihodkov nad odhodki v EUR	176.915	59.850	139.529	121.853
Celotni prihodki v EUR	130.712.664	131.761.302	125.933.805	126.954.076
Poslovni prihodki v EUR	109.775.023	118.852.821	116.776.355	117.938.745
Pokritosti odhodkov z lastnimi prihodki (brez RTV-prispevka) v %	37,8	30,2	28,3	28,1
Koeficient celotne gospodarnosti	1,0014	1,0005	1,0011	1,0010
Koeficient gospodarnosti poslovanja	0,8680	0,9332	0,9671	0,9654
Stopnja dobičkonosnosti prihodkov	0,0014	0,0005	0,0011	0,0010
Odpisanost vrednosti osnovnih sredstev v %	71,3	70,0	71,3	73,3
Kazalnik likvidnosti v %	102,3	92,7	76,0	99,7
Kazalnik stroške likvidnosti v %	93,7	85,7	69,7	93,0
Produktivnost v EUR	56.876	61.627	61.627	61.267*
PRODAJA NA TRGU				
Tržni prihodki v EUR	41.644.638	32.636.565	29.612.027	30.063.908
Delež tržnih prihodkov v celotnih prihodkih v %	31,9	24,8	23,5	23,7
Prihodki od oglaševanja	15.316.834	13.810.790	12.844.565	13.743.052
Delež prihodkov od oglaševanja v tržnih prihodkih v %	36,8	42,3	43,4	45,7
ZAGOTAVLJANJE JAVNIH PRIHODKOV				
Prihodek od RTV-prispevka v EUR	81.405.426	91.941.676	90.308.640	91.366.195
Delež prihodka od RTV-prispevka v celotnih prihodkih v %	62,3	69,8	71,7	72,0
Povprečno število zavezancev za RTV-prispevek (pravne in fizične osebe)	610.169	610.914	611.793	619.066**
Prihodki od sofinanciranja v EUR	2.191.974	2.199.974	2.640.250	2.257.630
STROŠKI POSLOVANJA				
Celotni odhodki v EUR	130.535.749	131.701.452	125.794.276	126.832.223
Poslovni odhodki v EUR	126.467.021	127.357.421	120.749.665	122.166.810
Stroški dela redno zaposlenih v EUR	57.854.391	58.742.849	58.234.160	56.085.738
Stroški dela na redno zaposlenega v EUR	29.975	30.459	30.607	29.135***
Delež stroškov dela redno zaposlenih v celotnih odhodkih v %	44,3	44,6	46,3	44,2
Stroški zunanjih sodelavcev v EUR	21.145.459	18.799.423	16.639.954	17.100.426
Stroški dela redno zaposlenih in zunanjih sodelavcev skupaj v EUR	78.999.850	77.542.272	74.874.114	73.186.164
Delež stroškov dela redno zaposlenih in zunanjih sodelavcev v celotnih odhodkih v %	60,5	58,9	59,5	57,7
INVESTICIJE				
Realizacija investicijskih projektov v EUR	16.269.000	17.426.642	14.423.633	10.030.046

Legenda: * Izračun je pripravljen za stanje zaposlenih na dan 31. 12. 2014.

** Upoštevano je stanje aktivnih zavezancev na dan 31. 12. 2014.

*** Izračun je pripravljen za stanje zaposlenih na dan 31. 12. 2014.

Povzeto in prirejeno po: Radiotelevizija Slovenija javni zavod, 2012, str. 124, 158; Radiotelevizija Slovenija javni zavod, 2013, str. 126, 168; Radiotelevizija Slovenija javni zavod, 2014a, str. 115–117, 158; Radiotelevizija Slovenija javni zavod, 2015a, str. 101, 103, 111–114, 132, 148, 179, 199.

V Tabeli 7 so prikazani kazalci gospodarnosti in učinkovitosti poslovanja z vidika razvoja kadrov. Iz Tabele 7 je razvidno, da je povprečna starost v RTVS relativno visoka in se v

obdobju zadnjih štirih let ni znižala, navkljub novim prihodom in odhodom. Kot ostale javne radiotelevizije v Evropi se tudi RTVS sooča z izzivom, da je povprečna starost zaposlenih relativno visoka. Sredstva za izobraževanje na zaposlenega so nizka in se ne povečujejo. Stanje zaposlenih na dan 31. 12. 2014 je bilo 1.925. Zaradi bolniške odsotnosti do 30 dni, ki bremeni stroške dela RTVS, je bilo leta 2014 v povprečju na mesec odsotnih 42 delavcev, kar pomeni 2,2 odstotka vseh redno zaposlenih. Odsotnost nad 30 dni (odsotnosti zaradi bolezni, odsotnost zaradi poškodb pri delu, nege in poškodb zunaj dela, materinskega in starševskega dopusta) ne bremeni RTVS. V povprečju je bilo leta 2014 na mesec na ta način odsotnih 60 zaposlenih. Zaradi odsotnosti v breme RTVS in v breme drugih sta bila v letu 2014 v povprečju mesečno odsotna 102 delavca, kar pomeni 5,3 odstotkov vseh redno zaposlenih.

Tabela 7: Kazalci uspešnosti in učinkovitosti (vidik: razvoj kadrov) RTVS v letih 2011–2014

Vidik: RAZVOJ KADROV	Realizacija 2011	Realizacija 2012	Realizacija 2013	Realizacija 2014
Število zaposlenih na zadnji dan v letu	1.937	1.904	1.906	1.925
Število kadrovskih in socialnih štipendij	20	19	16	14
Povprečno število zaposlenih, odsotnih zaradi bolezni do 30 dni, ki bremeni RTVS	41	36	42	42
Povprečno število zaposlenih, odsotnih zaradi bolezni nad 30 dni, ki bremeni druge (daljše bolniške, materinski in starševski dopust)	65	68	52	60
Skupaj odsotnost (v breme RTVS in breme drugih)	106	104	94	102
Sredstva za izobraževanje na zaposlenega v EUR	141	95	96	*
Število zaposlenih invalidov	79	67	65	63
Število notranjih prerazporeditev	130	205	125	97
Število odhodov v letu	54	127	72	59
Število prihodov v letu	69	94	74	78
Fluktuacija redno zaposlenih v %	2,8	6,6	3,8	3,1**
Starostna struktura v letih	46,50	46,08	46,33	46,58

Legenda: * Ni podatka v razpoložljivih virih.

** Izračun je pripravljen za stanje zaposlenih na dan 31. 12. 2014.

Povzeto in prirejeno po: Radiotelevizija Slovenija javni zavod, 2014a, str. 116; Radiotelevizija Slovenija javni zavod, 2015a, str. 148–150.

3.3 Analiza obstoječega stanja RTVS

V nadaljevanju se osredotočam na analizo obstoječega stanja RTVS, povezanega s področjem strateškega računovodstva.

V času osamosvojitve RS in razpada Jugoslavije so bile v slovenskih podjetjih zelo močne plansko-analitske službe, ki so predhodnice kontrolinga oziroma poslovnega

računovodstva. Osrednja funkcija plansko-analitske službe je bila načrtovanje, medtem ko so imeli kontroliranje za nepotrebno. Zaposleni v teh službah so se ukvarjali predvsem z načrtovanjem, ki je bilo zakonsko določeno, analiziranje je bilo namenjeno zgolj za osnovo za boljše načrtovanje. Kontroliranje je bilo drugotnega pomena oziroma ni bilo pravočasno, da bi omogočalo ukrepe vodstva. Proces načrtovanja v podjetjih je bil dolgotrajen, saj ni bilo današnje informacijske tehnologije in programske opreme, ki omogočata hitrejše delo. Prav zaradi »slabšalnega prizvoka« so se te službe po vzoru nemške šole kontrolinga preimenovala v kontroling, vendar so v praksi vsebinsko večinoma še vedno opravljale le naloge plansko-analitskih služb (Režun, 2004, str. 51–53).

Če je kontroling ločen od računovodstva, obe službi pa sta podrejeni istemu pomočniku generalnega direktorja, gre za primer tvegane organiziranosti računovodstva. Računovodstvo je v tem primeru omejeno zgolj na knjigovodstvo, druge strokovne naloge pa izvaja kontroling. Taka organizacijska struktura je lahko nastala z razvojem podjetja, kjer so želeli več informacij. Vodja računovodstva je ostal na ravni knjigovodstva in podatkov vodstvu za odločanje ni znal preskrbeti. Zakon o sistemu plač v javnem sektorju računovodje sistematizira na delovna mesta referentov, ki imajo nižje plačne razrede kot drugi strokovni javni uslužbenci, kar posledično onemogoča nadgradnjo in strokovni razvoj računovodske službe. Taka organizacijska struktura je tvegana, do težav in nihanj lahko pride ob spremembah v službah (upokojitev vodje računovodstva, zamenjava vodstva). Računovodje morajo s svojim znanjem in veščinami prispevati k temu, da vodstvo ne bo pogrešalo službe, ki bo pripravljala informacije zunaj računovodske službe. Gre za kritiko pojma kontroling in njegove organiziranosti, medtem ko se strinjamo s tem, da so njegove metode in tehnike ustrezne in koristne ter so postale del poslovnega računovodstva (Bergant, 2010, str. 86–87, 273–276).

Značilnosti, ki jih navajam za uvajanja pri uvajanju kontrolinga v slovenska podjetja, so prisotne tudi pri oblikovanju kontrolinga v RTVS. Finančni kontroling v RTVS se je v letih 1995 in 1996 oblikoval iz takratne plansko-analitske službe, kot služba podrejena pomočniku generalnega direktorja za poslovne zadeve. Ta je obvladoval področje ekonomike poslovanja (računovodstvo in finance, finančni kontroling) in kadrovske področje, medtem ko mu služba za informatiko ni bila podrejena. Tudi v RTVS je prišlo do nesoglasij med finančnim kontrolingom in računovodsko službo, ker ni bilo več jasno razmejeno, kdo opravlja funkcijo računovodskega predračunavanja, analiziranja in nadziranja. Zgoraj navedena teoretična dejstva so se izkazala za pravilna na praktičnem primeru RTVS. Služba finančnega kontrolinga v RTVS, ki je bila organizirana zunaj računovodstva, je beležila zaton po letu 2003 po zamenjavi vodstva in upokojitvi vodje računovodstva. K zatonu službe je v veliki meri prispevala tudi takratna kadrovska sestava finančnega kontrolinga: imeli so potrebna strokovna znanja, ne pa osebnih lastnosti za področje kontrolinga. Razvoj je šel v popolnoma nasprotno smer, pri čemer je računovodska služba, predvsem oddelk stroškovnega računovodstva, prevzela funkcijo službe finančnega kontrolinga in širše. To področje je danes dobro urejeno, saj zagotavlja

oblikovanje načrta prihodkov in odhodkov, spremljanje realizacije načrta ter zagotavlja informacije o stroških po stroškovnih nosilcih, stroškovnih mestih, tipih sredstev in virih financiranja.

Računovodska služba RTVS je organizirana kot samostojna služba, sestavljena iz (Radiotelevizija Slovenija javni zavod, 2015b):

- knjigovodstva glavne knjige,
- saldakontov kupcev in dobaviteljev,
- knjigovodstva osnovnih sredstev in materialnih naložb,
- knjigovodstva plač in honorarjev,
- davčnega oddelka,
- stroškovnega računovodstva.

Omenim tudi dejstvo, da strokovni kadri, tudi s področja financ in računovodstva, v preteklosti niso razlikovali med stroškovnim mestom in nosilcem. Prvi koraki na tem področju so bili narejeni že leta 2008 z analizo primernosti ter čiščenjem obstoječega šifrant stroškovnih mest RTVS, v katerem so bila tako stroškovna mesta kot stroškovni nosilci. Ločili smo šifrant stroškovnih mest in stroškovnih nosilcev, ukinili šifre, na katerih ni bilo stroškov. Znotraj RTVS smo širili zavedanje glede stroškovnega nosilca. Vpeljali smo enoten sistem šifer, določili skrbnika šifrant in vzpostavili notranje kontrole.

V podjetju lahko sami določijo, kaj bo opredeljeno kot stroškovni nosilec, vendar mora biti ta jasno določen in razumljiv. Določitev stroškovnega nosilca je odvisna tudi od tega, kakšne informacije v podjetju potrebujejo za odločanje in kako se stroški razlikujejo po stroškovnih nosilcih (Hočevar, 2007, str. 72).

Stroškovni nosilec v RTVS je določen kot oddaja, cikel oddaj, programski pas ali projekt. Ugotavljam, da definicija stroškovnega nosilca ni jasno opredeljena v nobenem notranjem aktu oziroma pravilniku.

Pomanjkljivosti obstoječega stanja RTVS, ki so pomembne pri implementaciji in vzpostavitvi strateškega računovodstva:

- mandat vodstva traja štiri leta, kar pomeni, da se vodstvo pogosto menja;
- poslovodski slog, raven vodenja in strokovni profil vodstva;
- nizek interes in podpora vodstva za učinkovito delovanje in pripravo podatkov;
- sistem poročanja za notranje potrebe je enak kot za zunanje potrebe;
- načrtovanje in poročanje o odmikih je osredotočeno na izkaz prihodkov in odhodkov;
- večino časa se ukvarjamo z informacijami iz preteklosti, tako da se premalo poudarjajo prihodnje informacije;

- premalo poudarjamo bilanco stanja in bilanco denarnih tokov;
- premalo smo pozorni na različne scenarije in analize različnih dogodkov v prihodnosti;
- različni informacijski sistemi znotraj RTVS: posamezne organizacijske enote imajo vzpostavljen svoj sistem spremljanja stroškov, ki prinaša drugačne rezultate, kot jih pripravlja računovodska služba;
- nekompatibilni in nepovezani informacijski sistemi znotraj RTVS ter različne ročne evidence in viri podatkov;
- neusklajenost različnih virov podatkov in informacij ter posledično različno poročanje;
- načrtovanje je osredotočeno na kratek rok enega leta; bistvena je priprava PPN;
- neučinkoviti sestanki, ki zahtevajo preveč časa in človeških virov;
- šibka povezava med programskim in finančnim kontrolingom;
- vzpostavljeno je sicer računovodstvo odgovornosti, vendar se še vedno poroča tudi o odmikih, za katere vodja ne odgovarja;
- ob preseganju načrta vodje ne prevzamejo odgovornosti oziroma ni vzpostavljen sistem odgovarjanja, nagrajevanja in motiviranja vodstvenih delavcev na vseh ravneh oziroma vseh zaposlenih;
- poročila so pripravljena po različnih metodologijah in med seboj niso usklajena;
- ni vzpostavljene službe strateškega računovodstva;
- šibka povezava med PPN in strategijo RTVS ter posledično med kratkoročnim in dolgoročnim načrtovanjem;
- strategija razvoja RTVS še vedno nima dovolj merljivih ciljev;
- pomanjkljiva navodila za poročanje, dana s strani vodstva;
- odnos vodstva do vloge računovodij in njihovih nalog;
- zelo kratki roki za vsebinsko poročanje in hkrati predolgi roki za računovodsko knjiženje poslovnih dogodkov in zaključevanje obračunskega meseca (računovodski izkazi so pripravljani petnajstega v tekočem mesecu za pretekli mesec);
- struktura zaposlenih (starostna, izobrazbena itd.);
- kazalniki, ki so vzpostavljeni v RTVS (računovodski in neračunovodski), niso usklajeni s strategijo;
- ni vzpostavljen kontroling projektov;
- velik razkorak med trenutnim in idealnim stanjem organizacijske kulture, ki si ga želijo zaposleni, vključeni v anketo.

RTVS je že leta 2008 začel vzpostavljati sistem kazalcev uspešnosti oziroma model BSC, vendar ta v praksi ni zaživel.

Glavne pomanjkljivosti modela BSC v RTVS so:

- obsežnost – problematika preštevilnih kazalcev in njihovega podvajanja;
- nekateri kazalniki nimajo opredeljene metodologije izračuna oziroma merjenja;
- kazalniki niso razumljivi vodstvu;

- vodstvo ne spremlja kazalnikov;
- ni definiran skrbnik kazalnikov;
- za določene kazalnike ni vira podatkov;
- sprememba vodstva in nezadostna podpora s strani novega vodstva;
- kazalci temeljijo na subjektivnih ocenah;
- zaposleni niso dovolj informirani glede modela BSC;
- vodstvo še vedno bolj poudarja računovodske kazalce;
- ni vzpostavljene programske podpore modelu BSC;
- RTVS ima vzpostavljeno bazo finančnih in nefinančnih kazalnikov, vendar jih uporabljajo za kratkoročno načrtovanje in manjše izboljšave;
- ni vzpostavljena povezava med kazalci in sistemom nagrajevanja.

Na posvetu Državnega sveta RS na temo »Delovanje javnih zavodov: zakonodaja kot ovira ali spodbuda?« je generalni direktor RTVS razpravljal o tem, na kakšen način zakonodaja omejuje menedžment javnih zavodov pri upravljanju in koliko vpliva ima menedžment na to, ali bo javni zavod uspešen. Avgusta 2008 je RTVS vstopil v sistem plač javnega sektorja, kar pomeni, da plačne politike ne določa več samostojno. Zaposleni so postali javni uslužbenci. Za RTVS tako veljata Zakon o javnih uslužbencih in Zakon o sistemu plač v javnem sektorju. Posledično za RTVS veljajo tudi Zakon o uravnoteženju javnih financ in varčevalni ukrepi za javni sektor (Filli, 2013, str. 13).

Glavne ovire zakonodaje za samostojno upravljanje menedžmenta za uspešno in boljše poslovanje RTVS so (Filli, 2013, str. 13–16):

- RTVS plačne politike ne določa več samostojno;
- orientacijska delovna mesta in nazivi, ki so bili posledica pogajanj med sindikati in vlado leta 2008, pomenijo za RTVS anomalijo: raven izobrazbe za tehnične in kulturne poklice se je večinoma dvignila s V. na VII. stopnjo. To pomeni občuten dvig plačne mase v RTVS;
- vodstvo, ki odgovarja za poslovanje javnega zavoda, s sindikati ne more skleniti drugačnih dogovorov, kot veljajo za javni sektor;
- ustavljena so napredovanja in nagrajevanje: pri zaposlenih to ustvarja negotovost in jih demotivira, saj vodstvo ne more nagraditi nadpovprečnih;
- omejitev samostojne kadrovske politike: za sklepanje novih zaposlitev je bil na podlagi ZRTVS-1 pristojen generalni direktor. Od junija 2012 naprej mora generalni direktor na podlagi Zakona o uravnoteženju javnih financ za sklepanje novih delovnih razmerij in pogodb pridobiti soglasje programskega sveta, čeprav gre po ZRTVS-1 in Statutu za organ, ki je odgovoren za programsko politiko;
- povečanje izobrazbene zahtevnosti delovnih mest na VII. stopnjo: vodstvo ne more zaposliti novih delavcev ali že obstoječim zaposlenim ponuditi nove delovne pogodbe, če nimajo ustrezne izobrazbe. To pomeni, da smo omejeni z obstoječim sistemom;

- omejitve pri financiranju: tretji odstavek 31. člena ZRTVS-1 določa, da višino prispevka določa vlada do 1. septembra tekočega leta za naslednje leto. Višino prispevka lahko vlada spremeni največ za deset odstotkov, če za to obstajajo utemeljeni ekonomski razlogi. To pomeni, da ni jasno za več let vnaprej, če se bo višina prispevka znižala, na kar bi se lahko vodstvo že vnaprej pripravilo;
- RTVS ima status posrednega proračunskega uporabnika in iz proračuna pridobi približno odstotek svojih sredstev, kar ne vpliva veliko na stanje v proračunu. RTV-prispevek sodi med javna sredstva, saj gre za obvezno dajatev;
- togosti postopkov javnega naročanja;
- nezaupanje organov do menedžmenta: pojavijo se situacije, ko nadzorni in programski svet zameglita mejo med vodenjem in nadzorom.

Za **analizo organizacijske kulture RTVS** sem uporabila anketni vprašalnik, kjer sem raziskala dimenzije organizacijske kulture – osnovne značilnosti, vodenje v podjetju, menedžment, organizacijsko lepilo, strateški poudarek in dejavnike uspeha – ter tako preizkusila uporabnost modela CVF. V Prilogi 1 je vprašalnik za ugotavljanje organizacijske kulture.

Ker je raziskava namenjena analizi implementacije strateškega računovodstva v RTVS, je vzorec sistematični in ne slučajni izbor. Zajela sem perspektiven mlad kader in vodje na različnih ravneh, ki naj bi bistveno vplivali na spremembe v organizacijski kulturi ter uspešnost implementacije strateškega računovodstva, zato želim poudariti, da vzorec ni reprezentativen za celotni RTVS.

Razdeljenih je bilo 105 vprašalnikov. Od teh jih kar 61 nisem vključila v analizo zaradi nepravilnega izpolnjevanja, ker posamezniki v posameznem sklopu niso pravilno razdelili 100 točk, drugi pa so zamudili rok oddaje. V končni analizi sem upoštevala 44 anonimno izpolnjenih vprašalnikov, kar predstavlja 41,9-odstotno stopnjo odzivnosti glede na vzorčni okvir. Tabela 8 in Slika 22 prikazujeta profil organizacijske kulture RTVS, trenutno in idealno stanje. Trenutna organizacijska kultura, kot jo doživljajo zaposleni, vključeni v anketo, kaže na močno usmerjenost v hierarhijo. Taka organizacijska kultura je bila pričakovana, saj je RTVS velik sistem, z velikim številom zaposlenih, med katerimi so odnosi strogo formalizirani in strukturirani, kar je potrebno za obvladovanje take organizacije. Vzpostavljena so formalna pravila in politike. Hierarhično kulturo predpostavlja tudi relativno nizka izobrazbena struktura in relativno visoka povprečna starost zaposlenih, saj zaposleni potrebujejo jasne usmeritve. Zaposleni imajo dokaj varno zaposlitev. Nizka usmerjenost na trg in neprilagodljiva organizacija (nizka usmerjenost v adhokracijo) sta posledica zakonodaje. Nizka pripadnost in povezanost v RTVS je rezultat slabih odnosov znotraj organizacije. Mladi perspektivni kadri so ovirani pri osebnem in strokovnem razvoju. Zaposleni si želijo, da bi bila organizacija prijaznejša do zaposlenih. Želijo si več medsebojnega sodelovanja, pomoči, delegiranja odgovornosti z višjih ravni in timskega dela. Zaposleni želijo delati v organizaciji, kjer bi bilo cenjeno medsebojno

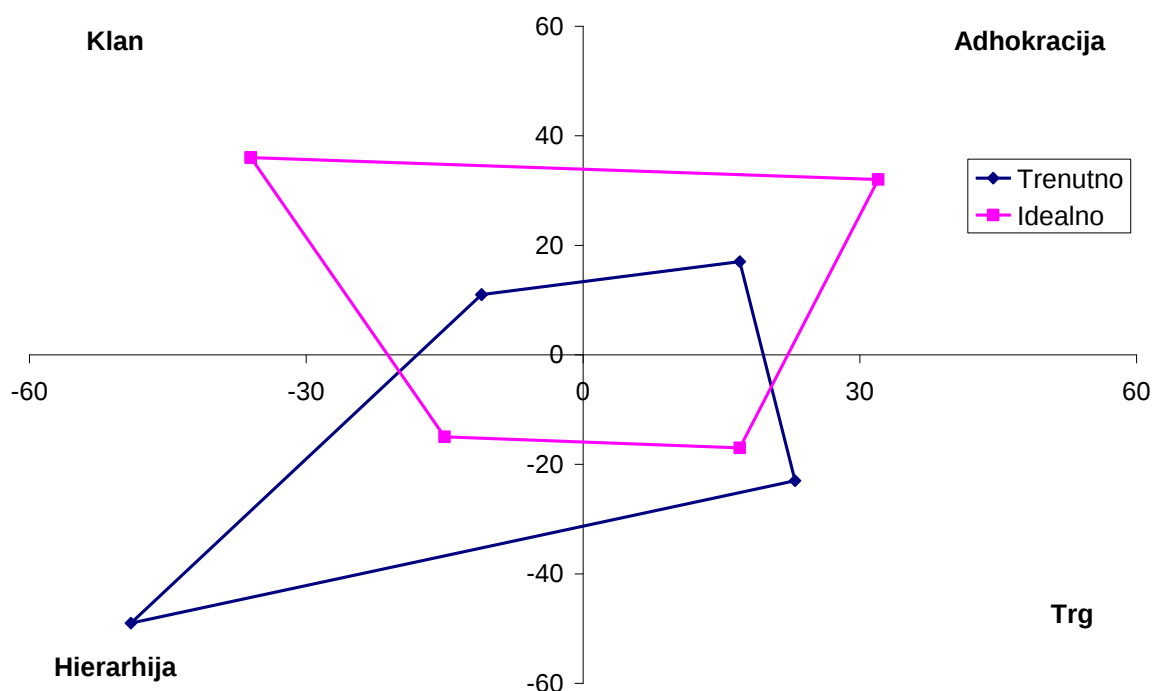
zaupanje in sodelovanje. Idealen profil organizacijske kulture, ki si ga želijo zaposleni, vključeni v anketo, je kultura klana. RTVS naj bi bilo prijazno mesto, v katerem bi se vsi počutili kot ena velika razširjena družina. Pogrešajo tudi večjo skrb za strokovni razvoj in usposabljanje. Presenetljivo je, da si zaposleni ne želijo večje usmerjenosti na trg, ki je trenutno nizka. Ugotavljam, da je razlog za tako usmerjenost v zagotovljenem finančnem viru (RTV-prispevek) in obstoječi varnosti zaposlitve, saj bi bila možnost izgube delovnega mesta večja, če bi bila organizacija bolj tržno usmerjena. Razumljivo je, da si glede na trenutno stanje organizacijske kulture zaposleni želijo nižjo stopnjo hierarhije in višjo stopnjo adhokracije.

Tabela 8: Profil organizacijske kulture RTVS (trenutno in idealno stanje)

Stanje	Klan	Adhokracija	Trg	Hierarhija	Skupaj
Trenutno	11	17	23	49	100
Idealno	36	32	17	15	100

Ugotavljam, da je nastal velik razkorak med trenutnim in idealnim stanjem, ki si ga želijo zaposleni, vključeni v anketo.

Slika 22: Model nasprotujočih si silnic v RTVS (trenutno in idealno stanje)



3.4 Strategija razvoja RTVS

3.4.1 Javna radiotelevizija v Evropi

Upravljanje medijev postaja zelo kompleksno, saj morajo menedžerji med seboj usklajevati različne interese (javni interes, javnost, lastnike, oglaševalce), tehnološki razvoj, spremembe v zakonodaji in družbenih trendih. Televizija ima velik vpliv in moč predvsem v prenosu vrednot. Radiotelevizija je povezana z ekonomskim, političnim in vsebinskim vidikom ter posega na različna strokovna področja od ekonomskih do politoloških ter sociološko-kulturoloških znanosti (Žilič, 2007, str. 11–12, 45).

EBU je evropska zveza javnih radiotelevizij, katere članica je tudi RTVS. Trenutno povezuje 73 radijskih in televizijskih postaj iz 56 evropskih in severnoafriških držav. V zvezo so vključene pridružene članice, ki delujejo zunaj Evrope v Aziji, Afriki, Združenih državah Amerike in Avstraliji. To je velik potencialni trg gledalcev in poslušalcev, saj članice predvajajo program v 120 različnih jezikih. Sedež EBU je v Ženevi. Njeno poslanstvo je podpora in krepitev položaja delovanja javnih radiotelevizij v Evropi, pa tudi izven nje. Javnost potrebuje javni servis. EBU je osrednji center upravljanja znanja, ki nudi članicam informacije, izobraževanje, izmenjavo izkušenj in podporo. Zato je bila vzpostavljena služba, ki nudi članicam – brez dodatnih stroškov – različne analize, poročila in podatke o delovanju. Vizija EBU do leta 2020 v zelo hitro se spreminjajočem okolju, tehnološki »revoluciji«, kjer imajo gledalci in poslušalci drugačne zahteve, je: »povezovati, se razvijati in vplivati«. Biti prepričani, da delamo za vas, kar potrebujete, želite in pričakujete od nas. Dosežke merimo z merljivimi ključnimi kazalci učinkovitosti in uspešnosti. Biti del mreže nekonkurenčnega okolja EBU je ena od prednosti članstva EBU, v okviru katerega si članice izmenjujejo izkušnje in najboljše prakse ter se učijo iz napak drugih (European Broadcasting Union, 2015a, str. 2–3, 11; European Broadcasting Union, 2015b, str. 1, 9, 26).

Hoynes (v Žilič, 2007, str. 36) povzema štiri glavne značilnosti medijev, ki delujejo v javnem interesu in pri katerih je ocenjevanje pogosto zaznamovano s subjektivnimi interpretacijami:

- različnost – predstavljajo različne poglede in izkušnje, ki so prisotne v družbi;
- inovativnost;
- vsebina, kakovost;
- neodvisnost.

V radijski oddaji Vala 202 je bila 29. 11. 2015 nedeljska gostja generalna direktorica EBU Ingrid Deltenre, ki je razpravljala o poslanstvu, namenu in strategiji javne radiotelevizije. Pravi, da tehnologija vpliva na vse (na banke, zavarovalnice, javne medije itd.) in od nas

zahteva, da smo bolj odprti in ustvarjalni. Zaradi novih tehnologij so manjše javne radiotelevizije težko prve in najboljše. Tudi vzornica javnega servisa, Britanska producentna korporacija (angl. *British Broadcasting Corporation*, v nadaljevanju BBC), s katero se vsi primerjamo, ima težave. BBC postavlja od nekdaj s svojimi odličnimi programi standarde inovativnosti, ustvarjalnosti in kakovosti. Analizirati je treba, kaj počnejo drugi (BBC, Netflix, Spotify itd.), ter preučiti, kaj lahko naredimo z danimi finančnimi sredstvi. Prednost novih tehnologij je hitrost, slabost pa tveganje, da se s hitrostjo izgubljata kakovost in vsebina. Javna radiotelevizija igra s predvajanjem dobrega, kakovostnega, ustvarjalnega programa, verodostojnih in neodvisnih informacij pomembno vlogo v vsaki družbi. Če na javnem radiu ali televiziji ljudje ne bodo našli iskanega, bodo poiskali druge vire in tam tudi ostali, zato je treba najti model, kako biti hiter, a hkrati tudi kakovosten in verodostojen ter zaupanja vreden vir informacij. »Prihodnost medijev, pa tudi javne radiotelevizije, je odvisna od mladih, mlade pa izgubljam.« Mladi gledajo televizijo manj pogosto in preusmerjajo svojo pozornost na druge platforme (Youtube, Facebook itd.). Če pogledamo podatke o gledanosti in poslušanosti, javnost zaradi novih platform in novih medijev klasične televizije ni zapustila. Mladi so tudi predmet strateške razprave v EBU, kaj lahko naredimo, da smo privlačni zanje in kako lahko bolje izkoristimo splet, a hkrati ostanemo verodostojni. Dejstvo je, da so v javnih servisih v povprečju zaposleni starejši. Iz primera, ko je vlada 11. 6. 2013 zaprla grško javno radiotelevizijo (angl. *Greek Radio Television*, ERT), smo se naučili, da obstoja javnega servisa ne smemo jemati kot nekaj samoumevnega. Čeprav svoje delo opravljamo dobro, ga lahko drugi ocenijo kot slabo. Organizacijo lahko zelo hitro ukinejo, dlje pa traja, da jo ponovno vzpostavijo. Javna radiotelevizija mora temeljiti na določenih vrednotah, kot so politična neodvisnost, profesionalnost, pa tudi inovativnost. Pri stroških in naložbah moramo biti transparentni, saj gre za javna sredstva. Javni servisi imajo probleme s stroški, političnimi pritiski. V najtežjem položaju so tiskani mediji. Poslovni modeli so se z internetom povsem spremenili, zato časopisi na javne medije izvajajo pritisk. Tu so še politične razmere, v takem okolju je lahko javni servis tudi tarča političnih odločitev. Precej protislovno je, da javnost ne ve, zakaj potrebuje javno radiotelevizijo. To moramo pokazati s programi. Z dobrimi programi bo javnost dobila odgovor, zakaj potrebuje javni RTV-servis, ki mora pripravljati programe za vse, ne le za večino ali samo za določeno skupino. Vlagati je treba v kulturno raznovrstnost, filme, dokumentarne filme, tudi razvedrilne oddaje. Spoštovati moramo standarde javnega RTV-servisa. V tem moramo biti v prihodnosti še boljši. Javni RTV-servis mora biti verodostojen vir informacij, pripravljati mora kakovostne programe, ki so zelo pomembni za nacionalno identiteto. Javni mediji s komercialnimi mediji včasih tekmujejo na napačen način, s slabim novinarstvom, neakovostno zabavo. Treba je tekmovati s kakovostjo. Če je javni servis močan in dober, bodo tudi komercialni programi boljši, saj javnost tudi od njih pričakuje višjo stopnjo kakovosti. Tudi gledanost in poslušanost je pomembna, vendar ne vedno in ob vsakem času. Za posebne oddaje pa gledanost in poslušanost ni tako pomembna, zato imamo RTV-prispevek. Če je naš program namenjen vsem, potrebuje tudi razvedrilo in šport. Pri razvedrilu je zelo tanka črta do tistega, česar na javni televiziji ne boste nikoli

videli, ker ni v skladu z našim namenom in poslanstvom. Kot je dejal dolgoletni urednik razvedrilnih programov na BBC Huw Wheldon: »Naloga razvedrila na javnem RTV-servisu je, da naredi popularno dobro in da postane dobro popularno.« Številni odlični ameriški filmi, nadaljevanke vplivajo na naš pogled na svet, spreminjajo naše vrednote. Za evropsko in nacionalno identiteto je zelo pomembno, da ustvarjamo svoje lastne programe in evropsko produkcijo, ki bogatijo našo kulturno raznovrstnost in vrednote (Pirc, 2015).

Sodobni trendi v hitro spreminjajočem se svetu, ki imajo velik vpliv na javno radiotelevizijo, so (European Broadcasting Union, 2015b, str. 5–9):

- **digitalizacija:** naš svet postaja vse bolj digitalen. Sedemdeset odstotkov populacije, ki uporablja digitalne naprave, je aktivno vključene v različna spletna socialna omrežja in dostopa do njih v povprečju štirinajstkrat na dan. Ocenjujejo, da bo do leta 2017 v vsakem gospodinjstvu osem povezanih naprav. V letu 2013 je imelo le deset odstotkov avtomobilov povezavo do interneta, do leta 2020 ocenjujejo povečanje na devetdeset odstotkov. To predstavlja nove možnosti in načine posredovanja informacij in zabave med vožnjo. Potrošniki imajo hiter dostop do medijev. Ena od prednosti je, da se lažje meri aktivnosti na internetu, vendar to prinaša tudi odgovornost. Javni servisi morajo najti ravnotežje med željo, da čim več merijo in tako čim bolje razumejo kupce, ter spoštovanjem njihove zasebnosti. Treba je poskrbeti za varnost omrežij;
- **globalizacija:** vertikalno in horizontalno povezovanje različnih medijev z namenom rasti in povečanja tržnega deleža. Večji delež medijskih platform je kontroliran s strani plačljive televizije in njihovih operaterjev. Novi igralci vstopajo na evropski trg in gradijo močan tržni položaj (Apple, Youtube, Netflix, Amazon, Spotify), ki ponuja nove možnosti uporabe interneta. Večinski igralci utrjujejo svoj položaj z inovativnimi pristopi (glokalizem – »misli globalno, deluj lokalno«). To slabi moč javnega servisa. Poslovni modeli za pravice športa, filmske in glasbene industrije se spreminjajo, kar pomeni, da javni servis ni več najbolj zaželen partner (npr. olimpijske igre). Obstoječo medijsko zakonodajo je treba spremeniti in prilagoditi novim globalnim razmeram na trgu, javni servisi izgubljajo najboljše talente;
- **demografske in socialne spremembe:** staranje prebivalstva, migracije prebivalstva, povečanje tujcev v Evropi, do leta 2020 bo več kot petinsedemdeset odstotkov vseh prebivalcev v Evropi živel v mestih. Tradicionalni distribucijski kanali so še vedno pomembni, toda »on line platforme« rastejo in postajajo enako pomembne. Od javnega servisa se zahtevajo še bolj kompleksne storitve, ki bodo zadostile potrebam vseh skupin;
- **moč in vpliv interneta na spremembe delovanja družbe:** internet spreminja pravila trženja in distribucije vsebin (trženje prilagojeno posamezniku, Youtube itd.). Spremenil je zahteve gledalcev in poslušalcev, ki zahtevajo več informacij, večje sodelovanje, drugačen način podajanja informacij. Potrebna so nova znanja in veščine. To zahteva tudi spremembo organizacijske kulture v javnih servisih, kar je najtežje

doseči. V okviru EBU si članice izmenjujejo najboljše prakse in se učijo iz napak drugih.

Iz podatkov članic EBU ugotavljamo, da javna radiotelevizija ne more preživeti zgolj iz prihodkov od RTV-prispevka in se mora delno financirati tudi iz tržne dejavnosti. Seveda tržna dejavnost ne more biti cilj in namen javnega servisa, temveč zgolj dejavnost, ki financira javno dejavnost in omogoča njeno poslanstvo (Radiotelevizija Slovenija javni zavod, 2004, str. 26).

3.4.2 Strategija razvoja RTVS

Leta 2011 je bila sprejeta strategija razvoja RTVS za obdobje 2011–2015, v kateri so opredeljeni osnovno poslanstvo in vizija, zunanje in notranje okolje, povzetek stanja ter neposredni in posredni strateški cilji.

Osnovno poslanstvo RTVS je »neodvisno in objektivno informiranje, izobraževanje in razvedrilo ter spodbujanje razvoja ustvarjalnosti, jezika, kulture in identitete slovenskega naroda znotraj in zunaj RS, avtohtonih narodnostnih manjšin in drugih prebivalcev RS. Slovenska nacionalna radiotelevizija je v službi javnosti in najširšega javnega ter nacionalnega interesa.« Poslanstvo lahko izvajamo z motiviranimi, strokovnimi kadri, sodobno tehnologijo, **visoko organizacijsko kulturo**, fleksibilno organizacijo, ki se hitro prilagaja spremembam v okolju, ter sistemom financiranja, ki omogoča neodvisnost. **Vizija** RTVS je postati »osrednji javni in neodvisni ustvarjalec avdiovizualnih vsebin, ki bodo bogatile življenje ljudi preko vseh obstoječih in novih komunikacijskih poti«. Strategija kaže izhodišča za programski, kadrovski, organizacijski, poslovni in tehnološki razvoj. RTVS mora nuditi kakovostne storitve. Postati mora sodoben, odgovoren, verodostojen javni servis, ki ne bo tekmoval samo za gledanost in poslušanost, temveč bo s kakovostjo privabljal vse državljane. Vodstvo se sicer zaveda dejstva, da mnogi menijo, da bi morali biti strateški cilji bolj konkretni in merljivi ter številke bolj natančne, vendar ocenjujejo, da je zaradi mnogih neznank v zunanjem okolju to zelo težko načrtovati. Konkretni cilji bodo določeni sproti glede na dejanske okoliščine v zunanjem okolju (Radiotelevizija Slovenija javni zavod, 2011, str. 4, 10–11, 20, 30, 63–64).

V strategiji razvoja RTVS za obdobje 2011–2015 je ugotovljen sledeč povzetek stanja (Radiotelevizija Slovenija javni zavod, 2011, str. 16–21, 60; Radiotelevizija Slovenija javni zavod, 2004, str. 20):

- **nizka organizacijska kultura:** nizka produktivnost in visoka neizkoriščenost zaposlenih, slaba medsebojna komunikacija, nizka zavzetost in motiviranost zaposlenih. V strategiji razvoja za obdobje od leta 2004 do leta 2010 opisujejo, da RTVS **nima organizacijske kulture**;

- mnogi kadri programskemu in tehnološkemu razvoju ne sledijo: visoka povprečna starost zaposlenih in nizka povprečna izobrazba;
- je multimedialna: vključitev v multimedijske razvojne procese. Povezava z univerzo in visoko tehnološkimi podjetji, ki so pomemben člen pri razvoju novih storitev in konvergence medijev;
- kljub izpostavljenosti vplivom iz okolja je RTV-prispevek stabilen vir financiranja;
- ne zmore več sedanjega obsega storitev: RTV-prispevek ostaja na isti ravni, medtem ko se odhodki za opravljanje storitev povečujejo;
- prihodki od oglaševanja se znižujejo: gospodarska situacija, vpliv zakonodaje;
- za zagotavljanje novih storitev bo nujna posodobitev produkcijskih procesov in povečanje učinkovitosti;
- RTVS deluje javno in transparentno – v tržnem okolju je to lahko slabost. RTVS za računovodstvo konkurentov težko pridobiva podatke, medtem ko so konkurentom podatki o poslovanju RTVS javno dostopni;
- RTVS ni dovolj blizu svojim gledalcem, poslušalcem in uporabnikom multimedije;
- neustrezno spremljanje odziva gledalcev, poslušalcev in uporabnikov multimedije;
- nedorečenost meril kakovosti.

Neposredni strateški programski cilji RTVS so (Radiotelevizija Slovenija javni zavod, 2011, str. 28–30):

- neodvisno informiranje: informacije bodo neodvisne in verodostojne;
- izobraževanje: zagotavljali bomo kakovostne vsebine za mlade in odrasle, izobraževanje;
- poskrbeli bomo za vsebine, ki so pomembne za manjše ciljne skupine ljudi (manjšine);
- vsakemu programu bomo določili jasno vlogo in programsko shemo;
- uvajali bomo nove programe;
- vsebine, namenjene širšemu krogu ljudi, bodo s kakovostjo in privlačnostjo tekmoval s komercialnimi mediji, poslušanost, gledanost ali obiskanost pa ne bo edino merilo uspešnosti;
- povečati gledanost in poslušanost tudi za vsebine, ki izhajajo iz poslanstva RTVS;
- skrbeli bomo za kulturo govora in primerno rabo knjižnega in pogovornega jezika;
- ustvarjali, beležili in hranili bomo elemente slovenske nacionalne kulture in nacionalne identitete;
- razvijali bomo multimedijske storitve;
- v programih bomo gradili ugled in verodostojnost v javnosti, dvigovali kakovost, več investirali v sedanje in nove inovativne programe, zavestno sprejemali konkurenco – komercialne medije, izboljševali standarde na področju medijske produkcije in vlagali v večopravilnost zaposlenih.

Da bi ugotovili, kako vsebine, ki jih pripravlja RTVS, dojemajo naši kupci, je treba redno izvajati raziskave javnega mnenja. Naši kupci so vsi, ki plačujejo RTV-prispevek, torej vsi državljani. Pri tem lahko pride do razlike med interesom, ki ga prepoznajo naši kupci, in »vsiljenim« javnim interesom, ki ga določa vodstvo RTVS in odgovorni uredniki na podlagi zakonodaje. Zaradi te razlike prihaja do slabega dosega nekaterih vsebin. Poraja pa se nam vprašanje, kdo določa, kaj mora RTVS objavljati: kar želijo kupci ali tisto, kar mislimo, da morajo dobiti, čeprav si tega ne želijo. Javnost izraža svoj javni interes tudi po organu RTVS, ki ga predstavlja programski svet in sprejme programski načrt. RTVS mora predvajati kakovostne vsebine, pripravljati programe za vse po vseh medijih. Poleg neustreznega spremljanja odziva naših kupcev in neupoštevanja ugotovljenih dejstev o gledanosti, poslušanosti in obiskanosti spletnega portala so nedefinirana merila kriterijev kakovosti. Nedorečena in napačna merila kriterijev kakovosti lahko povzročijo napačne ocene o tem, kaj je kakovostno in kaj ni (Radiotelevizija Slovenija javni zavod, 2011, str. 5, 13–14, 17).

4 OBLIKOVANJE STRATEŠKEGA RAČUNOVODSTVA V RTVS

Na podlagi preučevane strokovne literature v teoretičnem delu, pridobljenega znanja med študijem ter praktičnih izkušenj v nadaljevanju predlagam glavne smeri razvoja in usmeritve strateškega računovodstva v RTVS:

- V RTVS lahko uporabim vse tehnike strateškega računovodstva, ki jih preučujem v teoretičnem delu. Predlagam, da pri uvajanju modela strateškega računovodstva najprej začnemo s celovito oceno RTVS na podlagi SWOT-analize, kar RTVS sicer pripravlja redno ob pripravi strategije razvoja. Predlagam nadgradnjo in določitev stroškovnega računovodstva za skrbnika procesa oblikovanja strateškega računovodstva v RTVS, saj gre za področje, ki je dobro urejeno. Povezati bi se morali s kadrovsko službo, kjer bi v prvi fazi pripravili tudi dolgoročni fizični in vrednostni plan odhodkov stroškov dela, saj ta predstavlja največji delež v strukturi odhodkov. Za leto 2016 je njihov delež načrtovan v višini 51,1 odstotkov. V skupnem sodelovanju bi izvajali kadrovske kontroline, kjer bi morali dograditi poročilni sistem. V povezavi s komercialno službo bi morali dograditi povezavo s programskim modulom eksternih naročil. Ta bi zajel vse nabave, ki še nimajo prispelega računa. S tem bi pridobili podatke o stroških, ki nas čakajo v prihodnosti. Povezati se je treba s programskim kontrolingom, da bi zagotovili podatke o gledanosti, poslušanosti in številu planiranih ter realiziranih oddaj. Na stroškovni nosilec je treba poleg neposrednih stroškov s pomočjo ključev prealiti tudi posredne stroške. S tem bi dobili celovite informacije za posamezen stroškovni nosilec in tako spremljali odmike realizacije od plana tako s finančnega vidika kot z vidika drugih kazalcev.
- Rezultati raziskave in ugotovitve menedžerjev o področjih, ki jim je treba dodeliti večjo vlogo, so podlaga implementacije strateškega računovodstva v RTVS. Znanja in

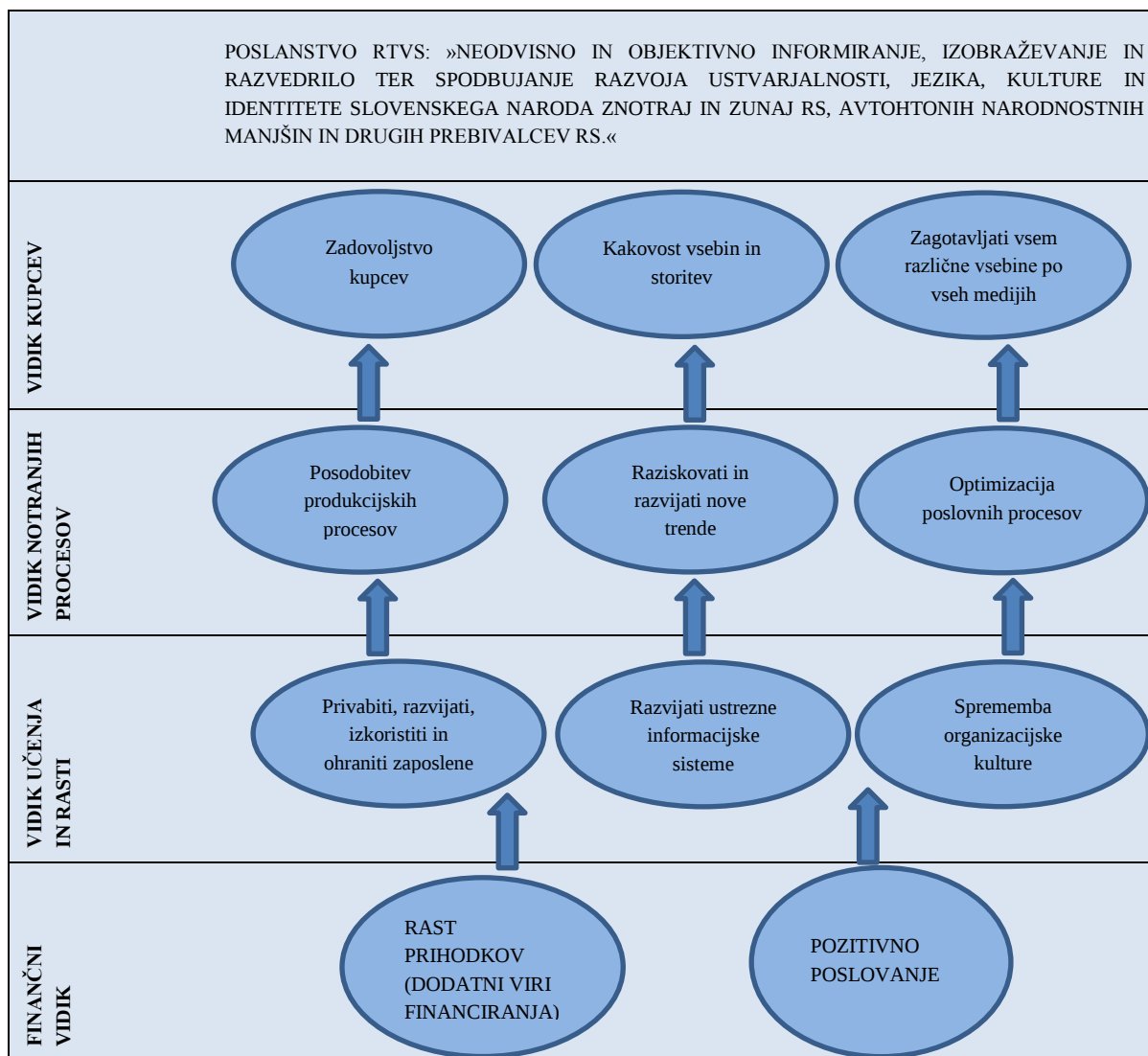
osebnostne lastnosti, ki jih mora imeti poslovodni računovodja in smo jih našeli v teoretičnem delu, veljajo tudi za strateškega računovodjo.

- Povezava med strategijo ter srednjeročnim in kratkoročnim načrtovanjem je v RTVS prešibka, zato bi moralo večjo veljavo dobiti strateško računovodstvo, ki bi moralo biti dejavno vključeno že v pripravo strategije. Takoj ko je strategija potrjena, bi moralo poskrbeti za prevedbo strateških načrtov v kratkoročne načrte. Za uresničitev tega dela je potrebna nadgradnja aplikacije za načrtovanje ter sistema za poročanje.
- Trditev, da je potreben koncept, ki ga sprejmejo vsi, četudi ni najboljši, lahko apliciram na implementacijo strateškega računovodstva v RTVS.
- RTVS mora vpeljati takšne finančne in nefinančne kazalnike, ki bodo poslanstvo in strategijo pretvorili v specifične merljive strateške cilje in ne bodo zgolj baza kazalnikov, ki jih bo vodstvo uporabljalo za letno načrtovanje in manjše izboljšave. Strateški cilji morajo biti bolj konkretni in merljivi. Cilje je treba revidirati letno glede na spremenjene okoliščine v zunanjem okolju.
- Izhodiščno tezo dela, da je treba računovodske informacije dopolnjevati tudi z neračunovodskimi, potrjujem. To posledično vpliva na spremenjeno vlogo, mesto in naloge računovodje v prihodnosti.
- Za model strateškega računovodstva v RTVS predlagam kombinacijo več tehnik, in sicer v prvi fazi vzpostavitev kombinacije PA in BSC. Na podlagi preučevane strokovne literature se je izkazalo, da bi bilo treba omenjenima področjema s strani menedžmenta dodeliti večjo vlogo pri prenovi načrtovanja in poročanja. Gre za tehniki, ki sta v strokovni literaturi mednarodno sprejeti in vesplošno uporabljeni tako v anglo-ameriškem kot nemškem modelu. Model BSC vzpostavimo na novo, pri tem pa poizkusimo odpraviti pomanjkljivosti, ki jih ugotavljam pri prvi neuspešni vzpostavitvi modela v RTVS. Opredeljenih bo manj kazalnikov. Na nivoju najvišjega vodstva predlagam za vsak vidik le štiri ključne kazalnike. Pri pregledovanju kazalnikov je seveda mogoče poglobljeno obravnavati podrobnosti. Spremljanje kazalnikov bo omogočeno s pomočjo ustrezne programske podpore. Vsi kazalniki bodo imeli opredeljene vire in metodologijo izračuna. Določen bo tudi skrbnik kazalnika, če to ne bo strateško računovodstvo. Slednje bo moralo tržiti kazalnike in jih predstaviti tako, da bodo zanimivi in razumljivi vodstvu. Ob spremembi vodstva bo treba kazalnike revidirati in jih predstaviti tako, da bodo dobili podporo novega vodstva.
- XXI. letna finančna konferenca EBU se je 17. in 18. 9. 2015 odvijala v Pragi in so se je udeležili strokovnjaki članic EBU s področja financ, računovodstva in kontrolinga. Na podlagi intervjujev lahko potrdim dejstvo, da imajo vse EBU-članice podobne probleme pri vzpostavitvi, izvajanju in spremljanju strategije, poslovnem načrtovanju, optimalnem koriščenju sredstev, presojanju in merjenju uspešnosti ter spremljanju projektov. Dejstvo je, da RTVS znotraj EBU ni osamljen primer in se lahko enakovredno primerja z drugimi članicami. Ugotovitve in napake, ki se pojavijo pri oblikovanju strateškega računovodstva, posredujem še drugim javnim radiotelevizijam, članicam EBU.

- Pri vzpostavitvi PA poleg BBC, s katero se vsi primerjamo, predlagam primerjanje z drugimi članicami EBU. Pri izbiri partnerjev za primerjavo z RTVS lahko v izbor članice za primerjanje vključimo kategorije, ki so primerljive z RTVS: npr. velikost letnih prihodkov, število prebivalcev, bruto družbeni proizvod na prebivalca, število zavezancev, ki plačujejo RTV-prispevek, delež tržnih prihodkov, število zaposlenih, delež gledalcev in poslušalcev itd.
- Vodstvo naj sprejme t. i. smernice strateškega računovodstva v RTVS in metodologijo rešitve opredeli v priročniku za strateško računovodstvo, ki bo dosegljiv vsem zaposlenim. Vodje na različnih ravneh lahko posredujejo zaposlenim ključne točke strategije na kolegijih, pri izvajanju rednega letnega razgovora z zaposlenimi itd. Primer zemljevida strategije za RTVS je prikazan na Sliki 23. Vse izhaja iz poslanstva, na vrhu pa je vidik kupcev. To so naši gledalci, poslušalci in uporabniki multimedijskega portala. Kot pravi generalna direktorica EBU Ingrid Deltenre, bo javnost z dobrimi programi dobila odgovor, zakaj potrebuje javni RTVS-servis. Za našo identiteto je pomembno, da ustvarjamo svoje lastne kakovostne programe, ki bogatijo naše vrednote in spodbujajo razvoj in ustvarjalnost jezika, kulture in identitete slovenskega naroda. Osrednjo vlogo mora vodstvo nameniti **merjenju kakovosti vsebin in storitev**, ki jih ponuja. S celovitim pogledom na stroškovni nosilec posredno merimo tudi kakovost. Pri merjenju gledanosti televizijskih programov je treba v meritve vključiti tudi spremenjene navade gledalcev, saj le tako dobimo dejansko realno in objektivno sliko. Ker osnovni cilj nedobičkovnih organizacij ni doseganje dobička, temveč opravljanje njihovega poslanstva, predlagam, da vodstvo **meri tudi poslanstvo vsebin in storitev**, ki jih ponuja javnosti. Merjenje gledanosti in poslušanosti za določen stroškovni nosilec je sicer pomembno, vendar sta ključni merili **poslanstvo in kakovost** stroškovnega nosilca. Pri določanju ciljev vidika notranjih procesov se osredotočamo na upravljanje in trženje blagovne znamke RTVS in povečanju učinkovitosti. Osredotočamo se na posodobitev produkcijskih procesov, optimizacijo poslovnih procesov ter raziskovanje in razvijanje novih trendov. Na dnu je finančni vidik, saj brez finančnih virov RTVS ne more delovati. RTVS mora poslovati v okviru finančnega načrta – v okviru načrtovanih odhodkov in hkrati realizirati načrtovane prihodke. Končni rezultat mora biti pozitiven, kar pomeni, da realizira presežek prihodkov nad odhodki. Poiskati mora dodatne vire financiranja, ki bi dodatno financirali javno dejavnost in njeno poslanstvo. Osrednjo vlogo namenjam vidiku učenja in rasti, ki je s strani menedžerjev pogosto spregledan. Motivirani in zadovoljni zaposleni so naše bogastvo. Posvetim se privabljanju, razvijanju in ohranjanju ključnih zaposlenih.
- Ker gre pri merjenju poslanstva in kakovosti vsebin za subjektivno oceno, predlagam tri vrste merjenja, ki bodo zmanjšale subjektivnost in povečale objektivnost:
 - **notranje**: merjenje znotraj okolja RTVS. Kakovost in poslanstvo merijo in ocenjujejo uredniki, programski svet. Pripravim standardizirane vprašalnike glede na vrsto oddaj, ki imajo svoje posebnosti: kulturne, razvedrilne, športne itd.;

- **razširjeno notranje:** merjenje znotraj »nekonkurenčnega okolja« članic EBU;
- **zunanje:** merjenje v zunanjem konkurenčnem okolju. Merimo s pomočjo zunanjih ekspertov, širše javnosti.

Slika 23: Primer zemljevida strategije za RTVS



Povzeto in prirejeno po: P. R. Niven, *Balanced scorecard step-by-step for government and nonprofit agencies*, 2008, str. 16, 37, 212; Radiotelevizija Slovenija javni zavod, 2011, str. 10.

- Za razširjeno merjenje kakovosti in poslanstva javnih radiotelevizij predlagam, da se RTVS poveže z EBU. Ta v »nekonkurenčnem okolju« oblikuje odbor za učinkovito merjenje poslanstva in kakovosti vsebin in storitev, ki jih ponuja javna radiotelevizija v Evropi. Pobuda za oblikovanje takšnega odbora je EBU podana s strani RTVS. Odbor definira osnovne kazalnike, pripravi paket sprememb, ki se nanaša na zakonodajo s področja medijev. Odbor je v pomoč članicam pri učinkoviti vzpostavitvi strateškega računovodstva. Vzpostavi kulturni dialog o teh vprašanjih v javnosti in svoje predloge

na podlagi dialoga in iskanja najboljših rešitev v javnosti tudi dopolni. S tem RTVS dobi najširšo podporo v javnosti. Nujno je redno izvajanje raziskav javnega mnenja, vendar ne samo na področju Slovenije, temveč na področju celotne Evrope v okviru EBU. Varuh pravic gledalcev in poslušalcev ter služba za odnose z javnostmi lahko kakovost vsebin merita s številom pritožb in pohval, vprašanj novinarjev in druge zainteresirane javnosti.

- O rezultatih merjenja je treba periodično obveščati širšo javnost in tako tržiti blagovno znamko RTVS ter ustvarjati pozitivno podobo v javnosti. Pri tem se moramo zavedati dejavnikov učinkovite povratne informacije, ki sem jih preučila v teoretičnem delu naloge. Povratna informacija mora biti uporabna, specifična, opisna, pravočasna in prilagodljiva.
- V strategiji razvoja RTVS za obdobje 2004–2010 je med slabostmi v okviru SWOT-analize med drugim navedeno, da ni organizacijske kulture, med strateškimi cilji pa v sklopu razvoja kadrov, da mora RTVS izboljšati organizacijsko kulturo. Tudi v strategiji razvoja RTVS za obdobje 2011–2015 ni bilo narejenega premika glede razumevanja organizacijske kulture, saj je med tveganji za obstoj javnega servisa v notranjem okolju navedena tudi slaba klima ter nizka organizacijska kultura. Do opaznih sprememb v razumevanju vodstva glede organizacijske kulture v času od začetka procesa leta 2004, ko je bila pripravljena strategija razvoja RTVS za obdobje 2004–2010, pa do danes še ni prišlo. Vodstvo je treba opozoriti, da organizacijska kultura seveda vedno obstaja, saj kulturo organizacije oblikujejo ljudje v njej. S preučitvijo organizacijske kulture bomo bolje razumeli naše zaposlene ter jo z osebnim zgledom poizkusili spremeniti in učinkovito razvijati. Organizacijska kultura je eden od ključnih dejavnikov, ki mora biti usklajen z modelom strateškega računovodstva. Če želimo, da bo model strateškega računovodstva uspešen, mora vodstvo skupaj s strateškimi računovodji spoznati in analizirati organizacijsko kulturo, saj jo bodo ti po potrebi tudi spreminjali. V empiričnem delu magistrskega dela ugotavljam, da je glede na model CVF nastal velik razkorak med trenutno kulturo, kot jo doživljajo zaposleni, vključeni v anketo, in idealno kulturo. Predlagam spremembo organizacijske kulture RTVS iz hierarhije v klan, pri čemer se zavedam, da gre za dolgotrajen proces. Empirična raziskava kaže močan pozitiven vpliv organizacijske kulture klana po modelu CVF na implementacijo strategije. Ker več kot petdeset odstotkov zaposlenih spremembe odklanja, bi moral biti prvi korak nujno usmerjen v prepričevanje zaposlenih o nujnosti sprememb, hkrati pa je nujno vključevanje problematičnih v vodilne time. Dodatna ugotovitev je tudi, da vizija in strategija znotraj RTVS nista bili dovolj približani. Kljub tem ugotovitvam se je treba zavedati, da se organizacijska kultura spreminja skozi daljše časovno obdobje in da proces uvajanja sprememb poteka počasi.

Za merjenje organizacijske kulture RTVS uporabimo anketni vprašalnik, s katerim raziščemo naslednje dimenzije organizacijske kulture: osnovne značilnosti, vodenje v

podjetju, menedžment, organizacijsko lepilo, strateški poudarek in dejavnike uspeha po modelu CVF.

Predlagam, da služba strateškega računovodstva skrbi za usklajevanje in organizacijo četrtnih sestankov strateškega pregledovanja, na katerih bo tematika posvečena strategiji in ne operativnim zadevam. Število udeležencev sestankov mora biti zmanjšano na minimum. Z vzpostavitvijo rednih sestankov, na katerih bo vodstvo obravnavalo izključno tematike, povezane s strategijo, bomo poskrbeli, da se bo strategija dejansko izvajala in bo vodstvo namenilo mesečno več časa izvajanju in kontroliranju strategije.

- Za uspešno opravljanje vseh nalog strateškega računovodstva je potrebno tudi dobro sodelovanje s Službo za informatiko, zlasti s sodelavci, ki pokrivajo področje programske opreme za podporo odločanju (angl. *Business Intelligence*).
- Vodstvo mora pri vodenju in upravljanju RTVS uspešno krmariti znotraj zakonodajnih okvirov in omejitev.
- Organizacijska kultura in strategija sta sredstvi za doseganje ciljev organizacije.
- Za učinkovito izvajanje strategije je potreben tudi stimulativen sistem nagrajevanja in motiviranja zaposlenih. To lahko dosežemo tudi z dodatnim izobraževanjem zaposlenih v okviru nacionalne poklicne kvalifikacije, ki jo izvaja RTVS, in vzpostavitvijo družini prijaznega podjetja (oblikovanje vrtca za zaposlene itd.).
- S strateškim računovodstvom v RTVS oblikujem virtualni učinek snežne kepe. Ker smo uspešni, to privablja čedalje več novih zaposlenih in snežna kepa, ki se kotili po hribu navzdol, postaja čedalje večja, kar pomeni, da čedalje več zaposlenih prevzema koncept BSC in druge koncepte, ki jih trži strateško računovodstvo. Tako službo lahko primerjam s kočijažem, ki skrbi, da se kolesa kočije, ki niso uravnana in se hočejo gibati vsako v svojo smer, poravnajo in uravnajo v isto smer. Gre za službo strateškega računovodstva, ki bi lahko imela tudi drugačen naziv (npr. strateški kontroling, služba strateškega menedžmenta), saj so bistvene njena vloga in naloge, ne naziv.
- V drugi fazi vzpostavitve strateškega računovodstva implementiram tehnike pripravljanja informacij za ovrednotenje odločitev, tehnike računovodstva konkurentov in računovodstva kupcev. Pri pripravljanju informacij za ovrednotenje odločitev gre predvsem za spremljanje investicijskih projektov, ki ključno vplivajo na bodoče poslovanje. Zahtevajo večja finančna sredstva. Pri vzpostavitvi računovodstva konkurentov se moramo zavedati, da je RTVS v podrejenem položaju, saj so informacije RTVS javno dostopne, medtem ko so podatki o konkurentih težje dostopni oziroma poslovna skrivnost.
- V prihodnosti bom podrobno spremljala strokovno literaturo in nove trende s področja strateškega računovodstva ter jih poizkušala implementirati v RTVS. Kot ugotavljam v teoretičnem delu, bom implementirala le tiste nove tehnike, ki bodo prinašale večje koristi kot stroške. Upoštevam načelo KISS, kar pomeni, da se izogibam pretirani zapletenosti.

- Večji poudarek je treba nameniti mladim: kaj lahko naredimo, da smo zanje privlačni, da jih ne izgubljam, kako bolje izkoristiti splet. Predlagam, da to vprašanje dobro opredelimo že v strategiji razvoja RTVS in določimo merljive cilje.

SKLEP

V magistrskem delu sem zaradi čedalje večjega zavedanja vodstva o pomenu dolgoročnega obvladovanja stroškov in uresničevanja strategije predstavila oblikovanje strateškega računovodstva v RTVS, in sicer njegovo vsebinsko umestitev.

V prvem poglavju sem opisala osnovne pojme strateškega menedžmenta, strategije, organizacijske kulture in njen vpliv na uspešnost poslovanja ter posebnosti računovodstva v javnih zavodih. V drugem poglavju sem predstavila osnovne pojme in značilnosti strateškega računovodstva, njegov zgodovinski razvoj, področja delovanja in tehnike ter izhodišča za njegovo vzpostavitev.

Tretje poglavje sem namenila analizi poslovanja in obstoječega stanja RTVS, predstavitvi kazalcev uspešnosti in učinkovitosti poslovanja ter strategiji razvoja RTVS.

RTVS je v obdobju od leta 2011 do leta 2014 ter v načrtu za leto 2016 realiziral presežek prihodkov nad odhodki. Največji delež v prihodkih predstavljajo prihodki od RTV-prispevka. Njihov delež se po letih povečuje, tako da v letu 2014 znaša 72,0 odstotkov, načrt za leto 2016 predstavlja že 73,8 odstotkov. Največji delež v odhodkih predstavljajo stroški dela redno zaposlenih. Za leto 2016 je njihov delež načrtovan v višini 51,1 odstotkov, saj so v kadrovskem načrtu upoštevane zaposlitve stalnih honorarnih sodelavcev. Skupni delež stroškov dela redno zaposlenih in zunanjih sodelavcev se v preučevanem obdobju znižuje.

V nalogi poudarjam razumevanje in analiziranje organizacijske kulture ter zaposlene. Organizacijska kultura in strategija sta sredstvi za doseganje ciljev organizacije. Trenutna organizacijska kultura, kot jo doživljajo zaposleni v RTVS, vključeni v anketo po modelu CVF, kaže na močno usmerjenost v hierarhijo. Taka organizacijska kultura je pričakovana, saj je RTVS velik sistem z velikim številom zaposlenih, med katerimi so odnosi strogo formalizirani in strukturirani. Ugotavljam, da je nastal velik razkorak med trenutnim in idealnim stanjem, ki si ga želijo zaposleni, vključeni v anketo. Idealen profil organizacijske kulture, ki si ga želijo zaposleni, je kultura klana. Tudi empirična raziskava kaže, da je pri implementaciji strategije najbolj učinkovit tip klana. Sodobni trendi v hitro spreminjajočem se svetu – digitalizacije, globalizacije, demografskih in socialnih sprememb ter vpliva interneta – imajo velik vpliv na javno radiotelevizijo. Potrebna so nova znanja in veščine, kar zahteva spremembo organizacijske kulture. Ob tem se mora hkrati prilagoditi tudi sistem strateškega računovodstva. Vodstvo mora pri vodenju in upravljanju RTVS delovati znotraj zakonodajnih okvirov in omejitev.

V četrtem poglavju na podlagi preučevane strokovne literature v teoretičnem delu, pridobljenega znanja med študijem ter praktičnih izkušenj predlagam glavne smeri razvoja in usmeritve strateškega računovodstva v RTVS.

Izhodiščno tezo dela, da je treba računovodske informacije dopolnjevati tudi z neračunovodskimi, potrjujem. To posledično vpliva na spremenjeno vlogo, mesto in naloge računovodje v prihodnosti.

Povezava med strategijo ter srednjeročnim in kratkoročnim načrtovanjem je v RTVS prešibka, zato mora večjo veljavo dobiti strateško računovodstvo, ki naj bo aktivno vključeno že v pripravo strategije. Takoj po potrditvi strategije bi morale poskrbeti za prevedbo strateških načrtov v kratkoročne načrte. Za uresničitev tega dela je potrebna nadgradnja aplikacije za načrtovanje ter sistema za poročanje.

Za skrbnika procesa oblikovanja strateškega računovodstva določim stroškovno računovodstvo. V prvi fazi se povežem s kadrovsko službo in nadgradim kadrovske kontroline. Povežem se tudi s komercialno službo, pri čemer dogradim povezavo s programskim modulom eksternih naročil. Da bi dobila celovito sliko o stroškovnem nosilcu, se povežem s programskim kontrolingom.

Čeprav bi v RTVS lahko uporabila vse tehnike strateškega računovodstva, ki jih preučujem v delu, za model strateškega računovodstva v RTVS izberem vzpostavitev kombinacije PA in BSC.

V delu sem predstavila primer zemljevida strategije za RTVS. Cilj nedobičkovnih organizacij ni ustvarjanje dobička, temveč opravljanje njihovega poslanstva. Bistvo BSC za nedobičkovne organizacije je še vedno strategija, poslanstvo, ki je najpomembnejše, pa se premakne na vrh. Tam je tudi vidik kupcev – gledalcev, poslušalcev in uporabnikov multimedijskega portala.

Za našo identiteto je pomembno, da ustvarjamo svoje lastne kakovostne programe, ki bogatijo naše vrednote ter spodbujajo razvoj in ustvarjalnost jezika, kulture in identitete slovenskega naroda. Na dnu je finančni vidik, saj brez finančnih virov RTVS ne more delovati. Poslovati mora pozitivno, kar pomeni, da mora realizirati presežek prihodkov nad odhodki ter poslovati v okviru finančnega načrta. Poiskati mora dodatne vire financiranja, ki bi dodatno financirali javno dejavnost in njeno poslanstvo. Osrednjo vlogo namenjam vidiku učenja in rasti.

Vodstvo se mora osredotočiti na merjenje kakovosti in poslanstva vsebin in storitev. Merjenje gledanosti in poslušanosti za določeno oddajo oziroma stroškovni nosilec je sicer pomembno, vendar sta ključni merili poslanstvo in kakovost. Za razširjeno merjenje kakovosti in poslanstva javnih radiotelevizij predlagam, da se RTVS poveže z EBU in si z

drugimi članicami izmenjuje izkušnje ter napake, ki se pojavijo pri oblikovanju strateškega računovodstva.

RTVS mora vpeljati takšne finančne in nefinančne kazalnike, ki bodo poslanstvo in strategijo pretvorili v merljive cilje in ne bodo zgolj zbir kazalnikov, ki jih bo vodstvo uporabljalo za letno načrtovanje in manjše izboljšave.

V drugi fazi vzpostavitve strateškega računovodstva implementiram tehnike pripravljanja informacij za ovrednotenje odločitev, tehnike računovodstva konkurentov in računovodstva kupcev. Pri tem se zavedam, da je RTVS v primerjavi z računovodstvom konkurentov v podrejenem položaju, saj so informacije RTVS javno dostopne, medtem ko so podatki o konkurentih težje dostopni oziroma poslovna skrivnost.

V prihodnosti bom podrobno spremljala strokovno literaturo in nove trende s področja strateškega računovodstva in jih poizkušala implementirati v RTVS. Implementirala bom le tiste nove tehnike, ki bodo prinašale večje koristi kot stroške. Upoštevala bom načelo KISS, kar pomeni, da se bom izogibala pretirani zapletenosti.

Naj bo zaključek nekoliko literarno obarvan. Brazilski pisatelj Coelho (2000, str. 100) trdi, da »kadar si nečesa res želiš, stremi vse stvarstvo k temu, da bi se ti sanje uresničile.« Svetovni znani učitelj joge B. K. S. Iyenger pa pravi, »da je joga kot plamen: ko ga enkrat prižgemo, zlepa ne ugasne. In več kot vadimo, višji je.« To lahko impliciramo na področje strateškega računovodstva: ko ga oblikujemo in vzpostavimo pogoje za njegovo uspešno delovanje, namreč postajamo uspešnejši in posledično čedalje bolj samozavestni pri uporabi in širjenju tehnik strateškega računovodstva v RTVS.

Na tem področju je gotovo veliko zanimivosti še za kakšno magistrsko delo.

LITERATURA IN VIRI

1. Ahmadi, S. A. A., Salamzadeh, Y., Daraei, M., & Akbari, J. (2012). Relationship between Organizational Culture and Strategy Implementation: Typologies and Dimensions. *Global Business and Management Research: An International Journal*, 4(3/4), 286–299.
2. Al-Hazmi, M. H. (2010). Strategic Choices: The case of Management Accounting System. *The Journal of Applied Business Research*, 26(6), str. 33–46.
3. Bergant, Ž. (2010). *Organiziranje računovodstva v povezavi s finančno funkcijo*. Ljubljana: Abeceda Svetovanje.
4. Bhimani, A., & Keshtvarz, M. H. (1999). British Management Accountants: Strategically Oriented. *Journal of Cost management*, 13(2), str. 25–31.
5. Blazek, A., Deyhle, A., & Eiselmayer, K. (2005). *Controlling and the Controller*. (3th ed.). Augsburg: Schoder Druck GmbH & Co. KG.
6. Bromwich, M., & Bhimani, A. (1994). *Management Accounting: Pathways to Progress*. London: CIMA.
7. Cameron, K. S., & Quinn, R. E. (2006). *Diagnosing and changing organizational culture: based on the competing values framework*. San Francisco: Jossey-Bass.
8. Camp, R. C. (1993). A bible by benchmarking, by Xerox. *Financial Executive*, 9(7/8), str. 23–27.
9. Coelho, P. (2000). *Alkimist*. (9. natis). Ljubljana: Vale Novak.
10. Cokins, G. (2006). *Učinkovitost po meri podjetja: načrtajte pot do dobička s ključnimi podatki*. Ljubljana: GV Založba.
11. Cooper, R. (1996). Look out, management accountants, part 1. *Management Accounting*, (May), str. 20–26.
12. Covey, S. R. (1996). *Sedem navad zelo uspešnih ljudi*. Ljubljana: Mladinska knjiga.
13. Čadež, S. (2006a). *Strateško računovodstvo*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
14. Čadež, S. (2006b). Kontingenčna teorija strateškega poslovnega računovodstva: empirična ocena veljavnosti systemskega pristopa. *Naše gospodarstvo*, 52(5/6), 20–36.
15. Čater, T. (2011). *Taktično planiranje in kontrola*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
16. Čater, T., Lahovnik, B., Pučko, D., & Rejc, B. A. (2011). *Strateški management 2*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
17. Čižman, M. (2001). *Posebnosti računovodstva javnih zavodov v povezavi z razporejanjem posrednih stroškov na dejavnosti: primer univerze* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
18. Đogić, R. (2008). Strategijsko upravljalno računovodstvo u funkciji povećanja konkurentnosti savremenog preduzeća. *Tranzicija*, 9(19-20), 159–172.
19. Dogovor o ukrepih na področju stroškov dela in drugih ukrepih v javnem sektorju za leto 2016. *Uradni list RS* št. 91/2015.
20. Drury, C. (1996). *Management and Cost Accounting*. (4th ed.). Boston: International Thomson Business Press.

21. European Broadcasting Union (2015a). *Annual Report 2014-2015*. Najdeno 14. marca 2016 na spletnem naslovu http://www3.ebu.ch/files/live/sites/ebu/files/Publications/EBU-Annual-Report-14-15_EN.pdf
22. European Broadcasting Union (2015b, december). *Vision 2020. Connect, grow and influence*. Najdeno 16. marca 2016 na spletnem naslovu http://www3.ebu.ch/files/live/sites/ebu/files/Publications/EBU-Vision2020-Connect_EN.pdf
23. Elenathan, D., Lin, T. W., & Young, M. S. (1996). Benchmarking and management accounting: A framework for research. *Journal of Management Accounting Research*, 8, str. 37–54.
24. Filli, M. (2013). Javna RTV v primežu javnega sektorja. *Zbornik referatov in razprav, 2. Delovanje javnih zavodov: zakonodaja kot ovira ali spodbuda* (str. 13–16). Ljubljana: Državni svet Republike Slovenije. Najdeno 30. marca 2016 na spletnem naslovu http://www.ds-rs.si/sites/default/files/dokumenti/zbornik_financiranje.pdf
25. Greiling, D. (2005). Performance management in the public sector: the German experience. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 54(7), 551–567.
26. Hočevar, M. (2002). Kritičen pogled na nekatere sodobne računovodske metode. *IKS*, 29(11), str. 85–96.
27. Hočevar, M. (2007). *Kontroling stroškov: oblikovanje računovodskih informacij za managersko odločanje*. Ljubljana: GV Založba.
28. Hoffjan, A.H., & Wömpener (2006). Comparative analysis of strategic management accounting in german and english language general management accounting textbooks. *Schmalenbach Business Review*, 58, 234–258.
29. Hoque, Z. (2006). *Strategic management accounting: concepts, processes and issues*. (2nd ed.). Frenchs Forest NSW: Pearson Education Australia.
30. Kaplan, R. S. (1988). One Cost System Isn't Enough. *Harvard Business Review*, 66(1), 61–66.
31. Kaplan, R. S., & Norton, D. P. (2000). *Uravnoteženi sistem kazalnikov. Preoblikovanje strategije v dejanja*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
32. Kolar, I. (2003). *Strateško računovodstvo*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
33. Kotler, P. (1998). *Marketing Management, Trženjsko upravljanje: analiza, načrtovanje, izvajanje in nadzor*. Ljubljana: Slovenska knjiga.
34. Melavc, D., & Novak, A. (2007). *Controlling*. Kranj: Moderna organizacija.
35. Niven, P. R. (2008). *Balanced scorecard step-by-step for government and nonprofit agencies*. (2nd ed.). Hoboken: Wiley.
36. Nixon, B., & Burns, J. (2012). The paradox of strategic management accounting. *Management Accounting Research*, 23, str. 229–244.
37. Pirc, T. (urednica). (2015, 29. november). *Nedeljski gost Vala 202: Ingrid Deltenre, generalna direktorica EBU* [radijska oddaja]. Ljubljana: RTV Slovenija.
38. Pučko, D. (1999). *Strateško upravljanje*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
39. Pučko, D. (2006). *Planiranje in kontrola*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.

40. Pučko, D. (2008). *Strateški management I*. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
41. Pučko, D., & Čater, T. (2008). A holistic strategy implementation model based on the experiences of Slovenian companies. *Economic and Business Review*, 10(4), 307–325.
42. Radiotelevizija Slovenija javni zavod (2004, 25. maj). *Strategija dolgoročnega razvoja javnega zavoda Radiotelevizija Slovenija 2004 - 2010*. Najdeno 10. decembra 2014 na spletnem naslovu https://www.rtv slo.si/.../strategija_rtv_slovenija_2004-2010-mediji-6-9-05
43. Radiotelevizija Slovenija javni zavod (2011, september). *Strategija razvoja javnega zavoda Radiotelevizija Slovenija 2011-2015*. Najdeno 15. maja 2015 na spletnem naslovu http://www.rtv slo.si/files/ijz/strategija_rtv_slo_2011_-_2015.pdf
44. Radiotelevizija Slovenija javni zavod (2012). *Letno poročilo javnega zavoda Radiotelevizija Slovenija za leto 2011*. Najdeno 23. marca 2016 na spletnem naslovu http://www.rtv slo.si/files/letno_porocilo/letno_porocilo_2011.pdf
45. Radiotelevizija Slovenija javni zavod (2013). *Letno poročilo javnega zavoda Radiotelevizija Slovenija za leto 2012*. Najdeno 19. marca 2016 na spletnem naslovu <http://mojrtv/strani/letno-porocilo-2012/4478>
46. Radiotelevizija Slovenija javni zavod (2014a). *Letno poročilo javnega zavoda Radiotelevizija Slovenija za leto 2013*. Najdeno 13. maja 2015 na spletnem naslovu <http://www.rtv slo.si/strani/letno-porocilo-2013/4690>
47. Radiotelevizija Slovenija javni zavod (2014b, november). *Programsko-poslovni načrt javnega zavoda Radiotelevizija Slovenija za leto 2015*. Najdeno 21. marca 2016 na spletnem naslovu http://mojrtv/files/letno_porocilo/ppn_2015_koncni_rebalans.pdf
48. Radiotelevizija Slovenija javni zavod (2015a). *Letno poročilo javnega zavoda Radiotelevizija Slovenija za leto 2014*. Najdeno 17. decembra 2015 na spletnem naslovu http://www.rtv slo.si/files/letno_porocilo/letno_porocilo_2014_lektorirano.pdf
49. Radiotelevizija Slovenija javni zavod (2015b, 20. oktober). *Pravilnik o računovodstvu* (interno gradivo). Ljubljana: RTV Slovenija.
50. Radiotelevizija Slovenija javni zavod (2015c, 31. oktober). *Programsko-poslovni načrt javnega zavoda Radiotelevizija Slovenija za leto 2016*. Najdeno 19. marca 2016 na spletnem naslovu http://mojrtv/files/letno_porocilo/2016_02_26-ppn_2016_koncno-lektorirano.pdf
51. Režun, Š. (2004). *Vsebinska in organizacijska utemeljitev kontrolinga v podjetju* (magistrsko delo). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
52. Rickards, C. R. (2008). An endless debate: The sense and nonsense of budgeting. *International Journal of Productivity and Performance Management*, 57(7), str. 569–592.
53. Roslender, R., & Hart, S. (2003). In search of strategic management accounting: theoretical and field study perspectives. *Management Accounting Research*, 14, str. 255–279.
54. Shah, H., Malik, A., & Malik, M. S. (2011). Strategic management accounting – a messiah for management accounting? *Australian Journal of Business and Management Research*, 1(4), 1–7.

55. Simmonds, K. (1981). Strategic management accounting. *Management Accounting*, 59(4), 26–30.
56. Statut javnega zavoda Radiotelevizija Slovenija. *Uradni list RS* št. 106/2006, 9/2012, 55/2014, 34/2015.
57. Sweeney, D. P., & McFarlin, D. (2002). *Organizational behavior: solutions for management*. Boston: Mc GrawHill Irwin.
58. Tavčar, M. (2002). Kultura dežel in organizacij. V *Management: nova znanja za uspeh* (str. 176–205). Radovljica: Didakta.
59. Tekavčič, M. (1997). *Obvladovanje stroškov*. Ljubljana: Gospodarski vestnik.
60. Terrance, L. C. (2014). Strategic budgeting instead of strategic planning. *The Bottom Line: Managing Library Finances*, 27(2), 49–53.
61. Turk, I., Kavčič, S., & Kokotec-Novak, M. (1998). (2. izdaja). *Poslovodno računovodstvo*. Ljubljana: Zveza računovodij, finančnikov in revizorjev Slovenije.
62. Weber, J. (1995). *Einführung in das Controlling*. (6. Auflage). Stuttgart: Schäffer-Poeschel Verlag.
63. Zakon o javnih financah. *Uradni list RS* št. 11/2011-UPB1, 14/2013-popr., 101/2013, 55/2015-ZFisP, 96/2015- ZIPRS1617.
64. Zakon o računovodstvu. *Uradni list RS* št. 23/1999, 30/2002-ZJF-C, 114/2006-ZUE.
65. Zakon o Radioteleviziji Slovenija (ZRTVS-1). *Uradni list RS* št. 96/2005, 109/2005-ZDavP-1B, 105/2006 odl. US: U-I-307/05-18, 26/2009 – ZIPRS0809-B, 9/2014.
66. Zagoršek, H. (2005). *Vodenje v organizaciji* (gradivo za predmet: Vodenje in vedenje v organizaciji). Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
67. Zagoršek, H. & Štemberger, M. (2005). *Kultura in njen vpliv na poslovanje podjetij* (gradivo za predavanje). Prispevek objavljen v Prašnikar & Cirman: Globalno gospodarstvo in kulturna različnost. Ljubljana: Ekonomska fakulteta.
68. Žilič, F. S. (2007). *Upravljanje televizije: javna televizija na trgu*. Ljubljana: Fakulteta za družbene vede.

PRILOGA

Priloga 1: Vprašalnik za ugotavljanje organizacijske kulture

Namen vprašalnika za ugotavljanje organizacijske kulture je oceniti šest dimenzij organizacijske kulture. Z izpolnjevanjem vprašalnika boste orisali način delovanja vašega podjetja ter vrednote, ki so značilne zanj. Ni pravih ali nepravilnih odgovorov, tako kot ni pravih in nepravilnih kultur. Vsaka organizacija ima svojo kulturo. Zato poskusite biti čim bolj natančni in točni pri odgovarjanju na vprašanja. Vprašalnik sestoji iz šestih vprašanj. Vsako vprašanje ima štiri alternative. Porazdelite 100 točk med te štiri alternative glede na stopnjo, do katere vsaka alternativa ustreza vašemu podjetju. Če na primer menite, da je alternativa A zelo podobna dejanskemu stanju v vaši organizaciji, da sta B in C nekoliko podobni vaši organizaciji ter da D sploh ni podobna vaši organizaciji, lahko na primer alternativni A namenite 60 točk, alternativama B in C po 20 točk in D 0 točk. Točke lahko porazdelite poljubno. Toda v vsakem primeru mora vsota znašati 100. Pri vsakem vprašanju vas sprašujemo o dveh tipih organizacije. **Trenutno** pomeni organizacijo, v kateri trenutno delate. **Idealno** pomeni vašo idealno organizacijo. V tem primeru točke določate v skladu z vašim prepričanjem, kakšna bi morala biti idealna organizacija (tista, v kateri bi najraje delali).

	1. Osnovne značilnosti	Trenutno	Idealno
A	Naše podjetje je zelo osebna organizacija. Je kot razširjena družina. Ljudje so pripravljeni pomagati drug drugemu.		
B	Naše podjetje je zelo dinamično in podjetniško. Ljudje so pripravljeni tvegati. Ni jih strah izstopati.		
C	Naše podjetje je močno usmerjeno v rezultate. Osnovno načelo je dobro opraviti nalogo. Ljudje so zelo tekmovalni in usmerjeni v dosežke.		
D	Naše podjetje je zelo nadzorovana in strukturirana organizacija. Predpisi, procedure in postopki v glavnem usmerjajo početje zaposlenih.		
	Skupaj	100	100

	2. Vodenje v podjetju	Trenutno	Idealno
A	Pri vodenju v podjetju prevladujejo mentorstvo, posredovanje in skrb za druge.		
B	Pri vodenju v podjetju prevladujejo podjetništvo, inovacije in pripravljenost tvegati.		

(se nadaljuje)

(nadaljevanje)

	2. Vodenje v podjetju	Trenutno	Idealno
C	Pri vodenju v podjetju prevladujejo agresivnost in osredotočenost na rezultate.		
D	Pri vodenju v podjetju prevladujejo koordiniranje, organiziranje in zagotavljanje učinkovitega delovanja podjetja.		
	Skupaj	100	100

	3. Management	Trenutno	Idealno
A	Za podjetje je značilen stil managementa, usmerjen v timsko delo, doseganje konsenza in spodbujanje sodelovanja vseh zaposlenih.		
B	Za podjetje je značilen stil managementa, usmerjen v prevzemanje tveganja s strani posameznikov, inovativnost, svobodo in enkratnost.		
C	Stil managementa je usmerjen v dosežke, postavljanje visokih zahtev ter doseganje konkurenčnosti.		
D	Za podjetje je značilen stil managementa, usmerjen v stabilnost zaposlitve, prilagajanje, predvidljivost in stabilnost odnosov.		
	Skupaj	100	100

	4. Organizacijsko lepilo	Trenutno	Idealno
A	Lepilo, ki drži organizacijo skupaj, sta lojalnost in medsebojno zaupanje. Lojalnost in pripadnost podjetju je visoka.		
B	Lepilo, ki drži organizacijo skupaj, je predanost inovacijam in razvoju. Poudarek je na biti med prvimi na trgu.		
C	Lepilo, ki drži organizacijo skupaj, je poudarek na doseganju zastavljenih ciljev. Odlikujejo nas agresivnost na trgu ter zmagovalni odnos.		
D	Lepilo, ki drži organizacijo skupaj, so formalni postopki, pravila in usmeritve. Pomembno je zagotoviti brezhibno delujočo organizacijo.		
	Skupaj	100	100

(se nadaljuje)

(nadaljevanje)

	5. Strateški poudarek	Trenutno	Idealno
A	Podjetje poudarja razvoj zaposlenih. Obstaja visoka stopnja zaupanja, odprtosti in sodelovanja.		
B	Podjetje poudarja pridobivanje novih resursov in oblikovanje novih izzivov. Ceni se preizkušanje novega in iskanje priložnosti.		
C	Podjetje poudarja akcije in dejanja, ki zvišujejo konkurenčnost podjetja. Ceni se zmagovanje na trgu in doseganje visokih ciljev.		
D	Podjetje poudarja trajnost in stabilnost. Pomembni so učinkovitost, kontrola in tekoče delovanje procesov.		
	Skupaj	100	100

	6. Dejavniki uspeha	Trenutno	Idealno
A	Podjetje opredeljuje uspeh na osnovi razvoja človeških virov, timskega dela ter predanosti zaposlenih.		
B	Podjetje definira uspeh na osnovi uvajanja najnovejših in najbolj enkratnih produktov ali storitev.		
C	Podjetje definira uspeh na osnovi zmage na trgu in prehitevanja konkurence.		
D	Podjetje definira uspeh na osnovi učinkovitosti. Zanesljivost dobav, tekoče planiranje ter izvajanje procesov z nizkimi stroški so kritični za uspeh.		
	Skupaj	100	100